

L'importance de la consolidation des états financiers sur la pertinence des informations financières (Etude comparative)

AMOURA Djamel,

Maitre de conférences « A » faculté des sciences économiques et de gestion, université Saad Dahleb Blida, amoura_djamel@yahoo.fr

Résumé : La consolidation des comptes requiert une grande importance de la part des Groupes ayant des filiales et des participations. La consolidation des comptes se veut être alors, abstraction faite de sa nature légale imposée par la loi, une volonté incessante de la part du Groupe de parfaire sa gestion interne pour favoriser une meilleure transparence en matière de la communication financière.

C'est dans ce cadre que s'inscrit le présent article. Il s'agit de traiter la consolidation des comptes à travers le fondement théorique de la consolidation. Qui traitera des aspects relatifs à la consolidation des comptes ainsi que l'impact des normes IAS/IFRS sur le processus de la consolidation et les autres référentiels comptable à savoir le SCF Algérien et le PCG Français.

Mots clés : IAS/IFRS, PCG, SCF, Information financière, périmètre de consolidation, contrôle conjoint, contrôle exclusif, influence notable.

ملخص: تحتل عملية تجميع الحسابات أو تجميع القوائم المالية مكانة هامة بالنسبة للمجمعات التي تحتوي على فروع ومساهمات، إن حقل تجميع الحسابات بغض النظر عن طبيعتها القانونية المفروضة قانوناً، يتطلب إرادة قوية من طرف المجمع للتسيير الداخلي من أجل ضمان أكبر قدر من الشفافية فيما يتعلق بالاتصال المالي.

ففي هذا الإطار ارتأينا في هذه المقالة معالجة عملية تجميع القوائم المالية من خلال التأصيل النظري، وهذا بالتعرض للمفاهيم المتعلقة بها من خلال مختلف المرجعيات المحاسبية وموقف المرجعية المحاسبية الجزائرية منها.

الكلمات الدالة: لمعايير المحاسبية الدولية، معايير الإبلاغ المالية الدولية، المخطط المحاسبي العام، النظام المحاسبي المالي، محيط التجميع، السيطرة أو الرقابة المشتركة، السيطرة أو الرقابة المطلقة، التأثير البارز، المعلومة المالية.

Introduction

La consolidation comptable consiste à établir les états financiers d'un groupe de sociétés, pour publication mais aussi pour ses besoins internes. Elle agrège pour cela les comptabilités de chacune des sociétés qui composent ce groupe et opère des retraitements afin de faire comme s'il ne s'agissait que d'une entité unique. Le mot « consolidation » est ici un anglicisme dérivé de « to consolidate », qui signifie « grouper ».

Les états financiers consolidés (ou « comptes » consolidés), dont le bilan consolidé et le compte de résultat consolidé, sont établis comme s'il s'agissait d'une seule et même entreprise. Sous certaines conditions, l'établissement des comptes consolidés est obligatoire. L'acteur principal de la consolidation est le consolidateur, ou consolideur. Ce dernier peut être interne au groupe : il opère le plus souvent au sein de la direction financière, au même titre que le contrôleur de gestion ou externe au groupe ; les comptes consolidés sont alors établis par un membre de l'ordre des experts-comptables.

L'Algérie comme tous les pays du monde, s'est alignée aux nouveaux changements économiques, a adopté une série de réformes économiques touchant plusieurs volets à savoir : le droit d'investissement, le code des impôts, le code de commerce, le code de douane, la loi des banques, et récemment le droit comptable qu'a connu une profonde réforme par la naissance d'un système comptable financier (SCF) inspiré des normes comptables internationales (IAS/IFRS), et ce dans le but de mettre à niveau notre système économique et permettre aux utilisateurs de la lecture de ces états financiers et informations financières sans ambiguïté, et ce aussi d'attirer davantage investisseurs étrangers.

Dans ce contexte **notre problématique est** : quelle est l'importance de la consolidation des états financiers des groupes notamment les sociétés étrangères, quels sont les points de convergences et divergences entre les différents référentiels en matière de définition du groupe, détermination du périmètre de consolidation, pourcentage de contrôle et d'intérêt, et le choix de la méthode de consolidation adéquate. Pour apporter des éléments de réponse à cette problématique, nous allons dans ce papier, aborder les points suivants : Le fondement théorique de la consolidation ; La consolidation selon le référentiel international (IAS-IFRS) ; La consolidation selon le référentiel Français (PCG) ; La consolidation selon le référentiel Algérien (SCF).

I – Le fondement théorique de la consolidation :

1.1-Enjeux de la consolidation

Dans les comptes individuels d'une société susceptible d'établir des comptes consolidés, la valeur des titres inscrite au bilan est le seul élément d'information dont on dispose sur une participation détenue. Cette valeur reflète généralement le coût d'acquisition des titres.

L'objectif des comptes consolidés est de fournir au lecteur externe (investisseur en premier lieu) une vision plus économique de l'activité, du patrimoine et du résultat d'un ensemble d'entités détenues par une entreprise consolidante. Les comptes consolidés s'affranchissent des règles fiscales et juridiques de séparation des patrimoines sur lesquelles reposent les comptes individuels pour mettre en avant une vision purement économique. Pour cela, ils reposent sur le principe de prééminence de la réalité économique sur la forme juridique (*Substance over form*).¹ Les états financiers consolidés

permettent de parvenir à une traduction fidèle de la performance et de la situation financière d'un groupe ainsi que des flux de trésorerie qu'il génère. Au final, ils présentent un ensemble d'entités comme s'ils n'en formaient qu'une seule.²

La technique principale de la consolidation est de substituer à la valeur des titres détenus par la société mère l'ensemble des actifs et passifs sous contrôle direct ou indirect de la société consolidée. Lorsque la société consolidante ne détient pas la totalité du capital de la société fille, la portion non détenue apparaît au passif du bilan sous la dénomination d'intérêt minoritaire. En résumé, les retraitements opérés ont pour but :

–d'éliminer les conséquences des échanges qui ont pu se faire entre des sociétés du groupe (créances et dettes réciproques, profits internes) ; – d'homogénéiser les pratiques comptables des différentes sociétés ; –de ne faire apparaître que l'aspect économique des transactions, hors des exigences purement fiscales de la comptabilité sociale ; –enfin et surtout, d'éliminer les détentions de titres des sociétés entre elles : les capitaux propres d'une filiale ainsi que ses titres de participation détenus chez sa mère sont annulés.

1.2– Notion de groupe en consolidation

Un groupe est un ensemble d'entités : qui ont chacune une personnalité juridique différente. D'un point de vue économique, un groupe est composé d'un ensemble d'unités juridiquement autonomes qui dépendent d'un même centre décisionnel appelé société-mère. Très généralement, la relation de dépendance qui résulte de cette organisation s'inscrit dans la perspective d'une stratégie globale de développement et se traduit par la détention directe ou indirecte de droits de vote dans le capital des sociétés dépendantes.

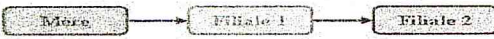
Le groupe est une société-mère ainsi que toutes ses filiales. On entend par filiale, une entité contrôlée par une autre entité (sa mère). L'idée fondamentale sur laquelle repose l'existence du groupe est la notion de "contrôle" au sens anglais de ce mot (*to control* signifiant diriger ou maîtriser).³ De ce fait on peut définir le groupe comme une « entité de contrôle »

1.3. Définitions de la consolidation

L'objectif de la consolidation est de présenter la situation financière et les résultats d'un ensemble constitué par une société mère et les sociétés filiales, comme s'il s'agissait d'une entité unique. Consolider un bilan consiste à substituer à la valeur des titres de participation qui figure au bilan d'une entreprise, les actifs et passifs de l'entreprise filiale, y compris la quote part de résultat de l'exercice correspondant aux titres détenus.⁴

1.4– Types de participation

Selon les groupes, il peut exister plusieurs types de participation. Les cas les plus fréquents sont les suivants :

1		PARTICIPATION DIRECTE
2		PARTICIPATION INDIRECTE
3		PARTICIPATIONS CROISEES ou RECIPROQUES
4		PARTICIPATIONS COMPLEXES

Source : Daniel Antraigue, comptabilité des sociétés et des groupes, consolidation des comptes.http://public.iutenligne.net/compta_societes/Antraigue_Januario/CTA-SOC-18/PDF/18.pdf consulté le 25/11/2012.

1.5- Pourcentages d'intérêt et de contrôle ⁵

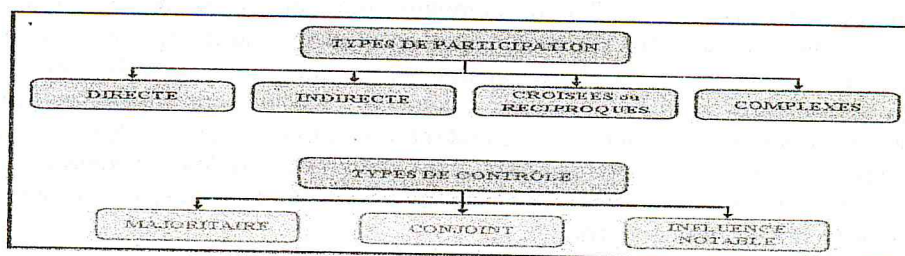
Le pourcentage d'intérêt de la société mère dans une filiale exprime la fraction du capital de la filiale qui appartient directement ou indirectement à la société mère. Ce pourcentage représente l'intéressement financier de la société mère dans ses filiales et sous-filiales. Le pourcentage de contrôle de la société mère dans une filiale exprime le pourcentage de droits de vote dont dispose la société mère à chaque assemblée générale. Ce pourcentage représente le contrôle exercé par une société mère dans ses filiales et sous-filiales.

Lorsqu'il existe des sous-filiales, le pourcentage d'intérêt n'est pas obligatoirement égal au pourcentage de contrôle. Pour déterminer le type de contrôle et la méthode de consolidation, on retient le pourcentage de contrôle. En revanche pour établir les comptes consolidés, on retient le pourcentage d'intérêt. On distinguera trois types de contrôles différents : contrôle exclusif, contrôle conjoint et influence notable : ⁶

a/ Contrôle exclusif : de droit lorsque le pourcentage de contrôle supérieur (ou égal) est à 50% ; de fait lorsque le pourcentage de contrôle est supérieur à 40%, qu'aucun tiers ne possède plus et que la société mère a procédé à la majorité des désignations des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance ; contractuel lorsque ce contrôle est contractualisé ou présent dans les clauses statutaires, il peut donc même exister dans l'hypothèse où la société mère n'aurait aucune participation dans la filiale considéré

b/ Contrôle conjoint : Lorsque la société est détenue et exploitée par un nombre limité d'associés et qu'un accord contractuel prévoit l'exercice du contrôle conjoint. Les politiques financières et opérationnelle sont décidées d'un commun accord entre les associés exerçant le contrôle conjoint et aucun n'est susceptible d'imposer ses décisions aux autres.

c/ Influence notable : Lorsque la société détient au moins 20% des droits de votes (pourcentage de contrôle de 20%), ce qui lui donne le pouvoir de participer à la direction d'une entreprise sans en avoir pour autant le contrôle.



Source : Daniel Antraigue, comptabilité des sociétés et des groupes, consolidation des comptes. http://public.iutonline.net/compta_societes/Antraigue_Januario/CTA-SOC-18/PDF/18.pdf . op.cit.

1.6- Périmètre de consolidation

On appelle périmètre de consolidation l'ensemble des entreprises à consolider. Il est décrit de façons équivalentes dans la norme IAS 27 et dans le règlement 99-02 : Il est formé d'une société consolidante ou société « mère », et des entreprises sur lesquelles la société mère exerce un contrôle (exclusif ou conjoint) ou une influence notable. Ces dernières sont appelées sociétés consolidées ou sociétés filles. Le périmètre contient aussi bien sur des entreprises nationales qu'étrangères, quel que soit leur forme juridique ou leur secteur d'activité.⁷

Malgré cette définition commune les normes IFRS et le règlement 99-02 diffèrent quelque peu pour la mise en œuvre, car les notions de contrôle et, surtout, les possibilités d'exclusions de certaines sociétés du périmètre ne sont pas les mêmes.

Selon les normes IFRS (IAS 27, 28 et 31)^(*), les cas possibles d'exclusions du périmètre de consolidation sont plus limités que dans le règlement 99-02 et n'ont pas, contrairement au règlement 99-02, de caractère systématique.

Les normes IFRS prévoient quatre cas d'exclusion :

Premier cas : Acquisition en vue d'une cession ultérieure. On peut exclure du périmètre les filiales sous contrôle conjoint ou sous Influence notable dont les titres sont détenus en vue de leur cession, à condition que ces titres répondent aux conditions de classement en « actifs destinés à être cédés » (IFRS 5)⁸ . Par contre les filiales sous contrôle exclusif dont les titres sont détenus en vue de leur cession restent donc obligatoirement dans le périmètre de consolidation jusqu'à la date de cession. Dans ce cas le règlement 99-02 a une définition beaucoup plus restrictive du périmètre puisque son paragraphe 101 prévoit que c'est un cas d'exclusion obligatoire du périmètre de consolidation pour toutes les entreprises sous contrôle (aussi bien exclusif que conjoint) ou sous influence notable.⁹

Deuxième cas : difficultés de transferts de fonds. Selon les normes IFRS on peut exclure du périmètre de consolidation des entreprises pour lesquelles les transferts de fonds vers la consolidante sont soumis à des restrictions sévères et durables, à condition de démontrer que cet état de choses entraîne la perte réelle du contrôle. Relativement à ce problème, le paragraphe 101 du règlement 99-02 exclut obligatoirement du périmètre de consolidation les entreprises sous contrôle ou sous influence notable pour lesquelles des restrictions sévères et durables remettent en cause substantiellement « le contrôle ou l'influence exercée sur cette entreprise ou les possibilités de transfert de trésorerie entre cette entreprise et les autres entreprises incluses dans le périmètre de consolidation ».¹⁰

Troisième cas : caractère non significatif des données. Les normes IFRS prévoient l'exclusion facultative du périmètre d'une entreprise dont la prise en compte des données ou celles du sous-groupe qu'elle représente a un caractère non significatif. Les critères de seuil de signification ne sont pas imposés par les textes, ils s'apprécient au cas par cas par rapport aux comptes consolidés et non aux comptes individuels et sont à exposer dans l'annexe aux comptes consolidés.

Le règlement 99-02 dans ses paragraphes 1021 propose les mêmes dispositions.

Quatrième cas : activités marginales. La norme IAS 27 (§ 14) prévoit une possible exclusion d'une entité du périmètre de consolidation quand : « ... ses activités sont dissemblables de celles des autres entreprises du groupe » mais ne recommande néanmoins pas cette exclusion puisque le même paragraphe se poursuit par «...Une exclusion pour ce motif n'est pas justifiée car l'information fournie est meilleure en consolidant de telles filiales et en fournissant des informations supplémentaires dans les états financiers consolidés sur les différentes activités des filiales... »¹¹ Le règlement 99 02 n'envisage pas ce cas.

Selon les Extraits des Règles et Méthodes Relatives aux Comptes Consolidés (RMCC) définies par le Comité de Réglementation Comptable :

RMCC100 : « Toutes les entreprises contrôlées ou sous influence notable doivent être consolidées, ... » . Les sociétés répondant aux critères de consolidation entrent donc dans le « périmètre de consolidation ». Quelques cas d'exclusions existent : intérêt négligeable, détention de titres en vue d'une cession, ... Dans ces cas, les titres détenus restent comptabilisés en « titres de participation ».

1.7- Méthodes de consolidation

La méthode de consolidation des sociétés dépend : de la nature du contrôle de l'entité détenue ; du pourcentage de contrôle que la société consolidante détient directement ou indirectement sur ces entités. Trois méthodes existent :¹²

1.7.1- Intégration globale

Elle consiste à : intégrer dans les comptes de l'entreprise consolidante les éléments des comptes (du bilan et du résultat) des entreprises consolidées, après retraitements éventuels ; répartir les capitaux propres et le résultat entre les intérêts de l'entreprise consolidante et les intérêts des autres associés ou autres actionnaires dits « intérêts minoritaires » ; éliminer les opérations et comptes les concernant réciproquement.

1.7.2- Intégration proportionnelle

Elle consiste à : intégrer dans les comptes de l'entreprise consolidante la fraction représentative de ses intérêts dans les comptes de l'entreprise consolidée, après retraitements éventuels, aucun intérêt minoritaire n'est donc constaté ; éliminer les opérations et comptes entre l'entreprise intégrée proportionnellement et les autres entreprises consolidées.

1.7.3- Mise en équivalence

Elle consiste à : substituer à la valeur comptable des titres détenus la quote-part des capitaux propres, y compris le résultat de l'exercice déterminé d'après les règles de consolidation ; éliminer les opérations et comptes réciproques entre l'entreprise mise en équivalence et les autres entreprises consolidées^(*).

II- La consolidation selon le référentiel international (IAS-IFRS)

Selon le paragraphe 6 de la norme IAS 27 : « Une filiale est une entreprise contrôlée par une autre entreprise (appelée mère). Une société mère est une entreprise qui a une ou plusieurs filiales. Un groupe est formé d'une mère et de toutes ses filiales. Les états financiers consolidés sont les états financiers d'un groupe présentés comme ceux d'une entreprise unique... »¹³ Un groupe est donc un ensemble d'entreprises liées entre elles par des participations financières ou par des liens contractuels ou statutaires.

La norme internationale IAS 27 "États financiers consolidés et individuels" traite explicitement de cette notion : « Une société mère est présumée exercer le contrôle lorsqu'elle détient directement ou indirectement la majorité des droits de vote d'une entreprise ou lorsqu'elle peut diriger les politiques financières et opérationnelles de l'entreprise en vertu de statuts ou de contrats ». ¹⁴ Cette norme donne la possibilité de consolider une entreprise sans détenir de participation majoritaire, mais à condition d'exercer un contrôle effectif. Il en est de même dans la norme française CRC 99-02. Aux États-Unis, le contrôle est défini plus strictement, car seul le contrôle de la majorité des droits de vote permet de consolider une entreprise au sein de son groupe.

Le contrôle de la société mère est défini comme le pouvoir de décider de la politique financière et de l'activité d'une entreprise, de façon à en retirer des profits. Les groupes ne sont pas définis directement par le code de commerce.

Le concept de groupe est essentiellement économique et financier ; c'est une création de la doctrine et de la jurisprudence.¹⁵

Tableau N° 2 : Méthodes de consolidation (selon les normes IAS/ IFRS)

Méthodes de consolidation (selon les normes internationales IAS/IFRS)		
Conditions	Type de contrôle	Méthode
> 50 % des droits de vote	Contrôle d'une filiale	Consolidation
moins de 50 % des droits de vote mais : a) pouvoir sur plus de la moitié des droits de vote en vertu d'un accord avec d'autres investisseurs ; (b) ou pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle de l'entité en vertu d'un texte réglementaire ou d'un contrat ; (c) ou pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent, si le contrôle de l'entité est exercé par ce conseil ou cet organe ; (d) ou pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent, si le contrôle de l'entité est exercé par ce conseil ou cet organe.	Contrôle d'une filiale	Consolidation
≥ 20 % des droits de votes	Influence notable sur une entreprise associée	Mise en équivalence
Exploitation en commun d'une coentreprise Existence d'un accord contractuel	Contrôle conjoint	Consolidation proportionnelle ou mise en équivalence
< 20 % des droits de vote	hors périmètre de consolidation	Aucune

Source : Code des IFRS.

III – La consolidation selon le référentiel Français

3.1– les textes régissant la consolidation

L'obligation de consolider les comptes de groupes en France est relativement récente puisque les premiers comptes consolidés obligatoires y datent de 1966 alors qu'ils existent aux Etats-Unis depuis 1892. Cette obligation est régie par l'ensemble des textes suivants : la loi du 24 juillet 1966 : art. L 357-1 à L 357-10 ; le décret du 23 mars 1967 : art. D 248 à D 248-14 ; la 7ème directive européenne de 1983 ; la loi 85-11 du 3 janvier 1985 modifiant la loi du 24 juillet 1966 : art. L 357-1 à L 357-10 ; le décret 86-221 du 17 février 1986 modifiant le décret du 23 mars 1967 : art. D248 à D 248-14 ; le décret 90-72 du 17 janvier 1990 ; le règlement CRC 99-02 du 29 avril 1999 ; les règlements CRC 2000-04 pour les consolidations dans le secteur bancaire et 2000-05 pour les consolidations dans le secteur des assurances et des institutions de prévoyance ;

le règlement de la communauté européenne CE 1606/2002, du 11 septembre 2002, qui édicte le principe de l'adoption des normes

internationales et définit un certain nombre de règles d'adoption ; Présentation de la consolidation ; le règlement CE 1725/2003, du 13 octobre 2003, qui adopte les premières de ces normes ; le règlement CRC 2004-04 révisant à la marge le règlement CRC 99-02 ; le règlement CE 2236/2004, du 29 décembre 2004, imposant l'application d'un ensemble de normes IFRS, à compter du 1er janvier 2005 pour les groupes cotés. Cet ensemble de normes correspond à ce que ce règlement appelle la « plate forme stable » de la pratique de la consolidation pour ces sociétés.

Dans la succession des textes, un certain nombre de divergences sont apparues entre textes français et textes internationaux. Ce sont les normes IFRS qui ont vocation à s'appliquer dans leur intégralité et à l'ensemble des groupes. à l'heure actuelle, la législation française n'est pas entièrement actualisée et l'on trouve des situations distinctes :

-Les groupes cotés ont l'obligation de consolider en appliquant les normes IFRS ; les groupes non cotés dépassant un certain nombre de seuils^(*) sont obligés de consolider en principe en appliquant le règlement CRC 99-02 du 29 avril 1999, mais peuvent anticiper l'application des normes internationales ; enfin les groupes qui n'atteignent pas ces seuils, peuvent présenter des comptes consolidés. Les comptes d'un groupe, présentés selon l'un ou l'autre des référentiels, peuvent présenter des différences notables, qui doivent être anticipées avant le passage d'une présentation CRC 99-02 à une présentation IFRS.¹⁶

-La loi du 3 janvier 1985 a institué en France l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés, pour les sociétés commerciales et les entreprises publiques. Cette loi est a été adoptée en application de la 7^e directive européenne. Elle est intégrée dans le code de commerce. Selon l'article L 233-16 du code de commerce, les sociétés commerciales établissent et publient chaque année à la diligence du conseil d'administration, du directoire, du ou des gérants, selon le cas, des comptes consolidés, ainsi qu'un rapport sur la gestion du groupe, dès lors qu'elles contrôlent de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises ou qu'elles exercent une influence notable sur celles-ci.¹⁷

-L'article L 233-21 du code de commerce précise que les comptes consolidés doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans le périmètre de consolidation.¹⁸

-Le règlement CRC 99-02 du Comité de la réglementation comptable, relatif aux comptes consolidés, homologué par arrêté du 22 juin 1999, expose les Règles et méthodes relatives aux comptes consolidés (RMCC) qui doivent être appliquées obligatoirement par les sociétés commerciales et les entreprises publiques soumises à l'obligation d'établir des comptes consolidés.¹⁹

-Le Conseil et le Parlement européen ont adopté le règlement IAS 2005 du 7 juin 2002. Ce règlement oblige les sociétés cotées sur un marché réglementé dans l'Union européenne, à présenter leurs comptes consolidés conformément aux normes internationales IFRS (International Financial Reporting Standards), pour les exercices débutant à partir du 1^{er} janvier 2005.

-Le code de commerce (art. L 233-24) indique que les sociétés commerciales sont dispensées de se conformer aux règles comptables régissant les comptes consolidés (art. L 233-18 à 23) lorsqu'elles utilisent les normes comptables internationales adoptées par règlement de la Commission européenne. Cette disposition permet donc aux sociétés, même non cotées, d'opter pour l'application des IFRS. Elles sont alors dispensées d'établir des comptes consolidés conformes au règlement français CRC 99-02.

Tableau N° 2 : Méthodes de consolidation (selon le règlement CRC 99-02)

Méthodes de consolidation (selon le règlement CRC 99-02)		
Conditions	Type de contrôle	Méthode
> 50 % des droits de vote	Contrôle exclusif de droit	Intégration globale
> 40 % des droits de vote et désignation pendant 2 exercices de la majorité des organes d'administration, contrôle et surveillance	Contrôle exclusif de fait	Intégration globale
Influence dominante en vertu d'une convention ou d'une clause	Contrôle exclusif conventionnel	Intégration globale
≥ 20 % des droits de votes	Influence notable	Mise en équivalence
Exploitation en commun d'une filiale Existence d'un accord contractuel	Contrôle conjoint	Intégration proportionnelle
< 20 % des droits de vote	hors périmètre de consolidation	Aucune

Source : Direction générale des impôts l'évaluation des entreprises et des titres des sociétés Service Juridique Bureau J2 de la DGI *Crédit photo Médiolimages/Graphic Obsession*

IV- La consolidation selon le référentiel Algérien

4.1- Définition du groupe

Même si la notion de groupe de sociétés est plus une notion fiscale que juridique, le Code de commerce attache également des effets de droit importants aux relations entre une société mère et ses filiales.

4.1.1- Définition juridique du groupe de sociétés

Le Code de commerce ne reconnaît pas formellement la notion de groupe de sociétés. Il s'attache plus particulièrement aux notions de filiales, participations et sociétés contrôlées. Ainsi, la société mère ne répond pas des obligations contractées par sa filiale et ne peut opposer en compensation de

l'une de ses dettes envers un créancier, la créance que sa filiale a sur ce créancier.

Une filiale est définie par le Code de commerce comme étant une société dont plus de 50 % du capital est détenu par une autre société. Lorsque la fraction détenue est comprise entre 10 et 50 %, il s'agit alors d'une participation.²⁰ Une société est considérée comme en contrôlant une autre, lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société, lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un pacte d'actionnaires ou lorsqu'elle détermine, de fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de la société. Elle est appelée, dans ces cas, société holding.²¹

4.1.2- Définition comptable du groupe de sociétés²²

Selon le SCF Les comptes consolidés visent à présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat d'un groupe d'entités comme s'il s'agissait d'une entité unique. §132-1. Toute entité, qui a son siège social ou son activité principale sur le territoire national et qui contrôle une ou plusieurs autres entités, établit et publie chaque année les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toutes ces entités. §132-2. L'établissement et la publication des états consolidés sont à la charge des organes d'administration, de direction ou de surveillance de l'entité dominante de l'ensemble consolidé, dite entité consolidante (ou société mère). §132-3.

Une entité dominante est dispensée d'établir des états financiers consolidés si elle est détenue quasi-totalement par une autre entité et si elle a obtenu l'accord des détenteurs des intérêts minoritaires. La détention quasi-totale signifie que la société dominante détient au moins 90% des droits de vote. §132-4.

Le contrôle est défini comme le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entité afin de tirer des avantages de ses activités. Le contrôle est présumé exister dans les cas suivants : §132-5 : -détention directe ou indirecte (par l'intermédiaire de filiales) de la majorité des droits de vote dans une autre entité ; -pouvoir sur plus de 50% des droits de vote obtenu dans le cadre d'un accord avec les autres associés ou actionnaires ; - pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des dirigeants d'une autre entité ; -pouvoir de fixer les politiques financières et opérationnelles de l'entité en vertu des statuts ou d'un contrat ; -pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions des organes de gestion d'une entité.

4.1.2.1- Consolidation des filiales

Dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés, les entités contrôlées sont consolidées suivant la méthode de l'intégration globale. Cette méthode consiste : §132-7 : 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 déterminés 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. L'annexe des états financiers consolidés comporte toutes les informations à caractère significatif permettant d'apprécier correctement le périmètre, le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entités incluses dans la consolidation. Il inclut notamment un tableau de variation du périmètre de consolidation précisant toutes les modifications ayant affecté ce périmètre, du fait de la variation du pourcentage de contrôle des entités déjà consolidées, comme du fait des acquisitions et cessions de titres.

4.1.2.2- Consolidation des entités associées

Une entité associée est une entité dans laquelle l'entité consolidante exerce une influence notable et qui n'est ni une filiale, ni une entité constituée dans le cadre d'opérations faites en commun. §132-11.

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

Dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés, les participations dans les entités associées sont comptabilisées selon la méthode de mise en équivalence qui consiste : §132-12.

a - Au niveau de l'actif du bilan consolidé : à substituer à la valeur comptable des titres la part qu'ils représentent dans les capitaux propres et le résultat de l'entité associée ; à imputer l'écart ainsi dégagé aux réserves consolidées et au résultat consolidé.

b - Au niveau du compte de résultat consolidé : à présenter sous une rubrique particulière la part du groupe dans le résultat de l'entité associée ; à prendre en compte dans le calcul du résultat consolidé cette part du groupe dans le résultat de l'entité associée.

c- Ecart de première consolidation : L'écart de première consolidation constaté lors de l'entrée d'une entité dans le périmètre de consolidation est déterminé par différence entre : §132-13 : le coût d'acquisition des titres de

l'entité concerné tel qu'il figure à l'actif de la société détentrice de ces titres ; et la part non réévaluée des capitaux propres de cette entité revenant à la société détentrice, y compris la part de résultat de l'exercice acquis à la date d'entrée de l'entité dans le périmètre de consolidation.

L'écart de première consolidation positif se compose généralement de deux éléments qui font l'objet de traitement comptable différent dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés : §132-14 : un écart d'évaluation qui correspond à la différence entre la valeur comptable de certains éléments identifiables de l'actif, et la juste valeur de ces mêmes éléments à la date de l'acquisition des titres ; un écart d'acquisition, ou goodwill, qui correspond à l'excédent de l'écart de consolidation qui n'a pas pu être affecté à des éléments identifiables de l'actif, et qui est inscrit à un poste particulier d'actif. Lorsque l'écart de première consolidation ne peut être réparti entre ses différents composants, il est admis, par mesure de simplification, qu'il soit porté pour la totalité de son montant au poste « écart d'acquisition ».

4.1.3- Définition fiscale du groupe de sociétés

La législation fiscale se distingue du droit commun par une définition spécifique, ainsi que des conditions particulières. Les dispositions en matière d'exonérations et incitations fiscales ne s'appliqueront qu'au groupe défini selon la loi fiscale. La loi fiscale prévoit que le groupe de sociétés s'entend comme 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 pas être détenu en totalité ou en partie par ces sociétés ou à raison de 90 % ou plus par une tierce éligible en tant que société mère.²³

Ainsi, il y a lieu de réunir plusieurs conditions : En premier lieu, les sociétés doivent être organisées sous forme de sociétés par actions. Sont donc exclues de l'éligibilité au régime des groupes de sociétés, celles organisées sous une autre forme (SARL, SNC, EURL, etc.). En dernier lieu, le capital social de la société membre doit être détenu de manière directe à raison de 90 % au moins par la société mère dont le capital social ne doit pas être détenu de manière directe à raison de 90 % ou plus par une société tierce éligible en tant que société mère. Enfin, le capital social de la société mère ne doit pas être détenu de manière directe ou indirecte, en totalité ou en partie, par les sociétés membres.

Certaines sociétés sont expressément exclues du régime des groupes de sociétés. Ainsi, la société Sonatrach, ainsi que toute société dont l'objet principal est lié au domaine d'exploitation, de transport, de transformation ou de commercialisation des hydrocarbures et produits dérivés, ne peut prétendre au régime fiscal de groupe de sociétés. Il en est de même pour les entreprises qui ne sont pas régies par les dispositions du Code de commerce

comme les holdings publics et les EPE dont le capital est détenu par les dits holdings.

4.2- Le régime applicable au groupe

4.2.1. Le régime juridique²⁴

Lorsqu'une société prend une participation représentant plus de 50 % du capital d'une autre société, ou assure le contrôle de cette société, il doit en être fait mention dans le rapport soumis à l'assemblée générale annuelle sur les opérations de l'exercice. Dans ce même rapport, il doit être rendu compte de l'activité et des résultats des filiales et des sociétés qu'elle contrôle. Les sociétés doivent publier chaque année des comptes consolidés et un rapport sur la gestion du groupe, dès lors qu'elles contrôlent des sociétés ou exercent une influence prépondérante sur celles-ci. Ces comptes regroupent le bilan et le compte de résultat des sociétés concernées.

La consolidation des comptes du groupe s'effectue en fonction du niveau de dépendance par intégration globale, proportionnelle ou par mise en équivalence. L'intégration globale consiste à substituer intégralement au compte titres de participation de la société mère dite consolidante, les comptes de bilan et de résultats des sociétés consolidées concernées pour établir le bilan et le tableau des comptes de résultats consolidés uniques du groupe. Elle s'applique aux sociétés que la société mère contrôle exclusivement.

L'intégration proportionnelle consiste à substituer, à concurrence du pourcentage de participation détenu, au compte titres de participation de la société mère, les comptes de bilan et de résultats des sociétés consolidées, pour établir le bilan et le tableau des comptes de résultats uniques du groupe. Elle s'applique aux sociétés dont le contrôle est partagé par un nombre limité d'actionnaires. La mise en équivalence consiste à substituer à la valeur comptable des titres de participation de la société mère sa quote-part dans les fonds propres, y compris le résultat de l'exercice des sociétés mises en équivalence ; elle s'applique aux sociétés dans lesquelles la société consolidante exerce une influence notable par la détention d'une fraction au moins égale à un cinquième des droits de vote. Le Code de commerce prévoit qu'il est interdit à une SPA de détenir des actions dans une autre société, si celle-ci détient une fraction de son capital qui est supérieur à 10 %.²⁵

4.2.2- Le régime fiscal

Le régime fiscal des groupes de sociétés est un régime préférentiel octroyé sur option. Il offre la possibilité de consolider des bénéfices imposables à l'IBS de l'ensemble des sociétés membres du groupe et le bénéfice de certains avantages fiscaux.

4.2.2.1- Taux de l'impôt applicable

La loi de finances complémentaire pour 2008 avait réaménagé les taux d'IBS par activités et avait institué les taux suivants :²⁶ 19 % pour les activités

de production de biens, du bâtiment, les travaux publics et les activités touristiques ; 25 % pour les activités de commerce et de services.

La loi de finances complémentaire pour 2009 détermine le taux d'IBS à appliquer au bénéfice consolidé dans le cadre d'un groupe de sociétés au sens fiscal. 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. Au cas contraire, la consolidation des bénéfices est autorisée par catégorie de chiffre d'affaires.

La consolidation des bénéfices, donc consolidation des comptes, est celle de l'ensemble des comptes du bilan et non de l'addition arithmétique des résultats des sociétés membres du groupe. Ainsi, lorsque le chiffre d'affaires consolidé relevant du taux de 19% de l'IBS dépasse les 50%, c'est ce taux qui s'applique sur le bénéfice imposable consolidé.

Au cas contraire et pour ne pas pénaliser le régime de la consolidation, la loi de finances complémentaire pour 2009 prévoit l'application simultanée des deux taux de l'IBS pour chaque type de chiffre d'affaires. En l'absence de prépondérance, pour les activités mixtes, chacun des deux taux (19 % et 25 %) s'applique sur la moitié du bénéfice imposable.²⁷

Les redevables consolidant leurs comptes au niveau de la société mère, dans les conditions prévues à l'article 138 bis du CIDTA, peuvent déduire, depuis la loi de finances complémentaire pour 2009, dans les mêmes conditions, la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé les biens et services acquis par ou pour leurs diverses sociétés membres du groupe. La nouvelle mesure autorise la consolidation de la TVA au niveau de la société mère afin de permettre la récupération de cette taxe en évitant la constitution de précomptes structurels.

4.2.2.3- Consolidation des bénéfices

Le régime du bilan consolidé consiste en la production d'un seul bilan pour l'ensemble des sociétés du groupe et la tenue de comptes uniques représentatifs de l'activité et de la situation d'ensemble des sociétés constituant le groupe. Le régime de la consolidation des bénéfices n'est accordé qu'en cas d'option par la société mère et acceptation par l'ensemble des sociétés membres. Il est à préciser que la réglementation fiscale actuelle ne fait pas de distinction entre l'option pour le régime de la consolidation des bénéfices et l'option faite pour le régime fiscal des groupes lui-même. En effet, en optant pour le régime du bilan consolidé, le groupe intègre le régime fiscal des groupes de sociétés automatiquement. L'option ainsi faite est irrévocable pour une période de quatre ans.

Les déductions des charges légalement limitées sont admises pour chacune des sociétés. En ce sens que chaque société membre du groupe peut faire valoir la limitation autorisée. Toutefois, une entreprise qui a atteint la

limite autorisée des déductions qui lui sont accordées ne peut bénéficier des limitations autorisées des autres entreprises d'un même groupe. Au titre des groupes de sociétés constituées par la transformation d'entités fiscalement dépendantes en entités fiscalement indépendantes, les déductions ne sont accordées qu'à concurrence de 50 % des limitations autorisées.

4.2.2.4-Obligations déclaratives des groupes de sociétés

a- La déclaration annuelle : Les sociétés ayant opté pour le régime fiscal du groupe sont tenues de remettre au service de gestion de la DGE(*) leurs déclarations annuelles à l'IBS ainsi que la liasse fiscale. La société mère doit produire le bilan consolidé (liasse fiscale et déclaration) auprès du service de gestion de la DGE. Les filiales rattachées à la société mère doivent, en outre, fournir leurs déclarations fiscales au même service en portant sur leur déclaration la mention « filiale membre de groupe ».

b- Déclaration des acomptes provisionnels des groupes de sociétés : Pour le premier exercice couvert par cette option (exercice de constitution ou celui de l'entrée de nouvelles sociétés dans le groupe), chacune des sociétés, mère et filiales, calcule et verse ses acomptes pour une période de douze (12) mois comme si elles allaient être imposées séparément. Ces acomptes seront imputés sur l'IBS dû par la société mère, calculé sur le résultat d'ensemble du groupe (résultat consolidé). Pour les exercices suivants, la société mère, seule redevable de l'impôt sur les bénéfices, est tenue de calculer et de verser les acomptes provisionnels déterminés sur la base du résultat d'ensemble du groupe.

4.2.5- Autres dispositions fiscales

Aux termes de l'article 10 de la loi de finances 2009, « Les transferts, à quelque titre que ce soit, de fonds au profit de personnes, physiques ou morales non résidentes en Algérie doivent être préalablement déclarés aux services fiscaux territorialement compétents. » (article 182 ter du CID).²⁸ Les modalités d'application de cet article 182 ter du CID ont été fixées par l'arrêté du 1er octobre 2009 relatif à la souscription de la déclaration et à la délivrance de l'attestation pour les transferts de fonds vers l'étranger. Le transfert de fonds y est défini comme étant : les paiements et virements de fonds y compris le rapatriement des revenus des capitaux ; les remboursements, les produits de cession, de désinvestissement ou de liquidation ; les redevances, les intérêts et dividendes.

Quant aux modalités, les transferts de fonds doivent faire l'objet d'une déclaration préalable sur un imprimé fourni par l'administration fiscale (un modèle est en annexe de l'arrêté). La déclaration susvisée est souscrite auprès des services fiscaux territorialement compétents pour chaque opération de transfert par : le contractant algérien, (entité ordonnatrice), lorsqu'il s'agit de personnes morales ou physiques n'ayant pas d'installation permanente en Algérie, et qui y exerce dans le cadre d'un contrat de prestation de services

ou de travaux immobiliers, accompagnés ou non de fournitures ou d'équipements ; la personne morale ou physique qui envisage de rapatrier les revenus de capitaux ou de transférer des produits de cession, de désinvestissement ou de liquidation, ainsi que des redevances, des intérêts ou des dividendes.

La déclaration doit être accompagnée de documents expressément énumérés par l'arrêté ; la copie des factures domiciliées à la banque ou tout document en tenant lieu, justifiant l'objet du transfert ; la copie de l'ordre de transfert du contractant algérien ; les copies des procès-verbaux de l'assemblée générale, des statuts, du registre de commerce et du rapport du commissaire aux comptes, justifiant la distribution de dividendes.

Une attestation de transfert est remise au déclarant par les services fiscaux (territorialement compétents) dans le délai légal de 7 jours à compter de la date du dépôt de la déclaration de transfert. Un modèle de l'attestation est en annexe de l'arrêté. Dans les cas de non respect des obligations fiscales, le délai susvisé n'est pas respecté et l'attestation n'est délivrée que si la situation fiscale du bénéficiaire des sommes à transférer est régularisée.

Conclusion

Après avoir étudié le processus de la consolidation selon les différents référentiels existants, on peut retenir les points suivants : L'objectif de la consolidation est de présenter la situation financière et les résultats d'un ensemble constitué par une société mère et les sociétés filiales, comme s'il s'agissait d'une entité unique. L'objectif des comptes consolidés est de fournir au lecteur externe (investisseur en premier lieu) une vision plus économique de l'activité, du patrimoine et du résultat d'un ensemble d'entités détenues par une entreprise consolidante.

Selon les normes IAS/IFRS (IAS 27, 28 et 31), les cas possibles d'exclusions du périmètre de consolidation sont plus limités que dans le règlement 99-02 et n'ont pas, contrairement au règlement 99-02, de caractère systématique. A travers la présentation des principales dispositions des normes IAS/IFRS en matière de consolidation des comptes dans le cadre des normes, nous avons pu apprécier l'importance accordée à cette problématique par le référentiel international en consacrant 4 normes à savoir IAS 27, 28, 31 et IFRS 3.

L'uniformisations de l'élaboration des états financiers des entreprises en général et les groupes en particulier contribué à l'attractivité des investissements. Jusqu'à nos jours, la législation algérienne n'impose pas l'adoption des normes IAS/IFRS aux Groupes par un texte réglementaire clair. Ce choix reste une décision volontaire de la part d'un nombre des entreprises en réponse aux exigences de la mondialisation des marchés. Car il n'y a pas de concordance entre les textes du code de commerce, et ceux du code des impôts et du système comptable financier en matière de définition du groupe,

de périmètre de consolidation et de détermination de pourcentage de contrôle et d'intérêt.

Il convient alors de remettre en cause un ensemble de principes concernant notamment la notion du périmètre de consolidation, l'application des méthodes de consolidation et l'établissement des liasses de consolidation. Les méthodes de consolidation (intégration globale, intégration proportionnelle et mise en équivalence) applicables en référentiel algérien sont toujours applicables dans le référentiel IAS, mais seront définies à partir de la notion de contrôle (notion de contrôle, influence notable ou contrôle conjoint).

Références bibliographies

¹ Catherine Maillet, Anne le Manh, les normes comptables internationales IAS/IFRS, Berti Editions, Alger, 2007, p (153)

² Patrick Mykita, Cherif-Jacques Allali, Mokhtar Belaiboud, comptabilité des sociétés conforme au SCF et Aux normes comptables internationales IAS/IFRS, Berti Editions, Alger, 2010, p (130)

³ Micheline Friédérich, Georges Langlois et autres, comptabilité et audit, manuel et application, DSCG, foucher, Vanves, 2007, p(168)

⁴ Daniel Antraigue, « comptabilité des sociétés et des groupes, consolidation des comptes », méthodes. http://public.intenligne.net/compta_societes/ Antraigue_Januario/ CTA-SOC-18/PDF/18.pdf. consulté le 25/11/2012.

⁵ Bruno Bachy, Michel Sion, Analyse financière des comptes consolidés, Normes IFRS, 2 éditions, Dunod, Paris, 2009, p (28).

⁶ Micheline Friédérich, Georges Langlois et autres, op.cit, pp (174-176).

⁷ Patrick Mykita, et autres op.cit, p(131)

(*) IAS 27 : états financiers consolidés et individuels, IAS 28 : Participation dans des entreprises associées, IAS 31 : Participations dans des coentreprises.

⁸ Code des IFRS Normes et interprétations, textes consolidés à jour au 1^{er} septembre 2007, 3eme édition 2007, collection les codes RF, groupe revue fiduciaire, paris, p(689)

⁹ Comité de la réglementation comptable, règlement n°99-02 du 29 avril 1999 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques, modifié par les règlements du CRC n°2000-07 du 7 décembre 2000, n°2002-12 du 12 décembre 2002, n°2004-03 du 4 mai 2004, n° 2004-14 du 23 novembre 2004 et n°2005-10 du 3 novembre 2005, p(04)

¹⁰ Comité de la réglementation comptable, règlement n°99-02 du 29 avril 1999.

¹¹ Code des IFRS, opcit, p (286)

¹² Bruno Bachy, Michel Sion, op.cit, pp (51-56)

(*) les titres des entités consolidées demeurent valorisés au coût historique dans les comptes individuels de SM.

¹³ Code des IFRS, op.cit, p(284)

¹⁴ Code de IFRS

¹⁵ Micheline Friédérich, Georges Langlois et autres, op.cit, p(168).

(*) Les seuils : total de bilan : 15 Million euro, total chiffre d'affaire : 30 Million euro, total salaires : 250 salaires.

¹⁶ Comité de la réglementation comptable, règlement n°99-02 du 29 avril 1999, op.cit.

¹⁷ Code de commerce de la république française, Dernière modification du texte le 04 septembre 2010 - Document généré le 27 septembre 2010 - Copyright (C) 2007-2008 Legi France.

¹⁸ Code de commerce, op.cit.

¹⁹ Comité de la réglementation comptable, règlement n°99-02 du 29 avril 1999, op.cit.

²⁰ Ministère de la justice, code de commerce de la république algérienne, Article n° 729, ONTE, 2003, p(233).

²¹ Ministère de la justice, article n° 731, op.cit., p(234).

²² Arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 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, JORA N°19 du 25 mars 2009, p(14)

²³ KPMG Algérie, guide investir en Algérie, édition 2011, (mise à jour en mars 2011), p(207).

²⁴ Ibid, , p(208)

²⁵ Ministère de la justice, code de commerce, article n° 730, op.cit., p(233)

²⁶ Ordonnance N° 08-02 du 24/07/2008 portant loi de finance complémentaire pour 2008, JORA N° 42 du 27/07/2008, Art 150. P(03)

²⁷ Ordonnance N° 09-01 du 22/07/2009 portant loi de finance complémentaire pour 2009, JORA N° 44 du 26/07/2009.

^(*) DGE : Direction des grandes entreprises.

²⁸ Ordonnance N° 09-01 du 22/07/2009 portant loi de finance complémentaire pour 2009, opcit.

