

**MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA
RECHERCHE SCIENTIFIQUE**

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de Master en Financières et Comptabilité

Spécialité : FINANCE ET COMPTABILITE

THEME :

**« Le processus de la consolidation des
comptes dans le cadre du SCF »**

Cas : SONELGAZ

Elaboré par :

M^{lle} Touloum Nassima

Lieu du stage : SONELGAZ SPA, ALGER.

Période du stage : du 10/06/2014 au 10/07/2014.

Encadrer par :

Dr. Lachichi Djamal

2013/2014

Remerciements

Nous remercions Dieu pour nous avoir donné le courage, la santé et la volonté de réaliser ce travail.

Nous voudrions présenter nos profonds remerciements à :

- Notre encadreur de l'école « Mr LACHICHI DJAMAL ». Nous voudrions également lui témoigner notre gratitude pour sa patience et son soutien qui nous a été précieux afin de mener notre travail à bon port. Merci.

- L'ensemble du personnel de l'organisme d'accueil « Mr CHIRIFI », « Mr AMIROUCHE BEHMED » pour tous leur conseils et orientations.

- Nous tenons aussi à remercier « Mr AYOUZ KARIM » pour son Professionnalisme, pour sa gentillesse, sa simplicité et sa mentalité.

Enfin un remerciement particulier s'adressera à « Mr ALI BEN KASSI » pour ses conseils avisés et sa compétence qu'elle a su nous prodiguer tout au long de notre projet de fin d'études.

Merci.

A toute personne qui a participé de près ou de loin pour l'accomplissement de ce modeste travail.

DÉDICACE

Je dédie ce mémoire à mon père (que Dieu ait son âme), à ma mère qui m'a éclairée mon chemin et qui m'a encouragée et soutenue tout au long de mes études.

A mes frères Fouad, Farouk et mes chers sœurs : Chafia, Milina, a mes nièces et mon fiancé pour son soutien aux moments difficiles de mon travail et surtout pour sa patience. Enfin, je dédie ce travail à ma belle famille.

A tout mes ami(e) s.

Nassima

La liste des abréviations

Le mot	Signification
 Holding	Société financière dont l'objet consiste à prendre et à détenir des participations dans d'autres entreprises en vue d'en contrôler l'activité
 IAS/IFRS	International Accounting Standards/ International Financial Reporting Standards
 IBS	Impôts sur Bénéfices
 PCN	Plan Comptable National
 SCF	Système comptable et financier
 SONELGAZ	Société nationale de l'électricité et du gaz
 SPA	Société par action
 TAP	Taxe sur l'activité professionnelle
 TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

La liste des tableaux

N° du tableau	Libellé	N° du page
(1.1)	Présentation d'un Bilan consolidé	19
(1.2)	Présentation du Compte de Résultats par nature	21
(1.3)	Présentation du Compte de Résultats par fonction	22
(1.4)	La démarche centralisée	26
(2.1)	Calcul des pourcentages d'intérêt d'une société mère dans une filiale	36
(2.2)	calcul des pourcentages de contrôle d'une société mère dans une filiale	37
(3.1)	Montre les filiales qui entrant dans le périmètre de consolidation	63
(3.2)	Les dates de clôture des comptes sociaux	67
(3.3)	Créances et Dettes intra-groupe INRGA et SDE (2012)	70
(3.4)	La conciliation produits/charges (2012)	73
(3.5)	La conciliation créances / dettes (2012)	74
(3.6)	L'actif du bilan consolidé 2012	78
(3.7)	Passif du bilan consolidé 2012	79
(3.8)	Compte de résultat consolidé 2012	80

La liste des schémas

N° du schéma	Libellé	N° du page
(1.1)	Composition de l'ensemble du groupe	09
(1.2)	Les travaux de chaque entreprise consolidée	27
(2.1)	Illustration de périmètre de consolidation	30
(3.1)	Processus de consolidation au sein de SONELGAZ	61
(3.2)	La procédure de rapprochement	75

Sommaire

Introduction Générale

Première partie : Partie théorique

Chapitre I : Fondements de la consolidation

Section 1 : Les notions de bases de la consolidation

- 1) Définition de la consolidation.....02
- 2) Objectifs de la consolidation.....03
- 3) Utilité de la consolidation.....04
- 4) Limites de la consolidation..... 05

Sous section 1 : notion de groupe en consolidation

- 1) Notion de groupe.....06
- 2) Composition de groupe.....08
- 3) Les participations de groupe.....10
- 4) Les groupes en droit commercial algérien.....11

Sous section 2: Le régime fiscal de groupe de société en Algérie

- 1) Définition d'un groupe de sociétés.....13
- 2) Quelles sont les conditions d'éligibilité au régime du groupe de sociétés.....14
- 3) Quels sont les avantages fiscaux accordés aux groupes de sociétés.....15

Section 2 : La présentation des états financiers consolidés

- 1) Apport sur le SCF.....16

Sous section 1 : Documents de synthèse consolidés

- 1) Présentation des documents de synthèse consolidés16
- 2) Les autres documents de synthèses.....23

Sous section 2 : L'approche centralisée et décentralisée

1) La démarche centralisée.....	25
2) La démarche décentralisée.....	27

Chapitre II : Le processus général de consolidation

Section 1 : Périmètre et méthodes de consolidation

Sous-section 1 : Le périmètre de consolidation

I. L'inclusion dans le périmètre de consolidation.....	30
1) Les différents types de contrôle Les.....	31
2) Mesure de contrôle et de dépendance.....	34
II. L'exclusion du périmètre de consolidation.....	38

Sous-section 2 : Les méthodes de consolidation

1) Etablir le choix de la méthode.....	38
2) Les différentes méthodes de la consolidation.....	39

Section 2 : La démarche générale de consolidation

Sous-section 1 : les retraitements des comptes sociaux

1) Collecte des données.....	41
2) Homogénéisation des comptes individuels.....	41
3) Intégration des comptes retraités.....	42

Sous section 2 : l'élimination des opérations intragroupe et répartition des capitaux propres

1) Elimination des opérations réciproques.....	42
2) Répartition de capitaux propres et élimination des titres de participation	42
3) Traitement de variation de périmètre de consolidation.....	43
4) Présentation des états financiers consolidés de base.....	43

Deuxième partie : partie pratique

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

Section 1 : Présentation générale de groupe SONELGAZ

Sous-section 1 : L'historique de SONELGAZ SPA

1) Le statut de l'entreprise	46
2) L'organisation et l'organigramme de SONELGAZ.....	48
3) Activités de SONELGAZ.....	52

Sous section 2 : Les missions de SONELGAZ

- 1) Les missions.....53
- 2) L'organisation générale de l'entreprise.....54

Section 2 : Le processus de la consolidation au sein du groupe SONELGAZ

Sous-section 1 : Retraitement des comptes sociaux

- 1) La détermination du périmètre de consolidation.....62
- 2) Méthode de consolidation.....65
- 3) Collecte de données.....65
- 4) L'homogénéisation.....67
- 5) Intégration69

Sous-section 2 : L'élimination des opérations intragroupe

- 1) Elimination des opérations réciproques.....69
- 2) Elimination des titres de participations et répartition des capitaux propres.....77
- 3) Présentation des états financiers consolidés.....77
- 4) Résultat de l'exercice 2012.....83

Conclusion générale

Bibliographie

Annexes

Résumé

Introduction
Générale

Introduction générale

Face à l'évolution des marchés économiques et financiers, les entreprises se sont très souvent regroupées pour atteindre une taille suffisante afin, notamment, de mettre en œuvre des synergies entre leurs différentes activités, de conjuguer leurs efforts d'investissement, de profiter des économies d'échelle, de s'implanter sur des marchés étrangers, de diversifier leur production, que ce soit dans le cadre de stratégies industrielles ou financières, la concentration des entreprises est devenue aujourd'hui une réalité économique. Par des motifs :

Commerciaux : s'assurer d'une source d'approvisionnement régulière ou conquérir un nouveau marché.

Technologiques : comprimer les coûts et accroître le rendement et la productivité.

Financiers : optimiser le rendement des capitaux investis.

Ces motifs sont dépendants du fait que ces sociétés constituent un groupe puissant dont le rôle devient prééminent dans l'économie du pays, soit par créations de filiales, soit par prises de participations dans d'autres sociétés. Un groupe de société est un ensemble de sociétés qui ont chacune une personnalité juridique autonome, mais sont soumises à une unité de direction appelé société-mère. Les grands groupes sont par ailleurs souvent multinationaux, c'est à dire composés d'entreprises de nationalités différentes.

Chaque société d'un groupe tient une comptabilité indépendante. L'examen des documents comptables de ces différentes sociétés s'avère très insuffisant pour donner une image claire de la situation économique et financière de l'ensemble du groupe. En effet, la lecture des comptes individuels ne permet pas en réalité de traduire le patrimoine et le résultat du groupe.

Donc, il est nécessaire de disposer des comptes de groupe, c'est-à-dire de « comptes consolidés ».

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 la comptabilité de chacune des sociétés qui composent ce groupe et opère des retraitements afin d'établir le bilan consolidé et le compte de résultat consolidé pour donner une image globale de l'activité et de la situation de l'ensemble du groupe. Sous certaines conditions, l'établissement des comptes consolidés est obligatoire.

Cette définition est simple à énoncer, mais sa réalisation demande une technicité qui permet de présenter les comptes consolidés d'un groupe de sociétés comme s'il s'agissait d'une seule entreprise.

Ainsi, ce mémoire, ayant pour thème « **Le processus de la consolidation des comptes dans le cadre du SCF** » s'efforce de répondre principalement à la question suivante :

Quelle est le processus de la consolidation des comptes ?

De cette question principale découle une série de sous-questions qui peuvent être résumées comme suit :

- **Qu'est ce que la notion de groupe d'entreprises ?**
- **Qu'est ce que nous entendons par « consolidation », et quelles sont ses principales phases?**
- **Quelle est la démarche à suivre lors de la consolidation des comptes ?**

Les principales hypothèses que nous avons jugées utiles de poser sont les suivantes :

- Tous les groupes sont concernés par l'établissement des comptes consolidés ;
- La consolidation consiste à regrouper les comptes des filiales et ceux de la société mère, tout en éliminant les comptes et opérations réciproques à l'intérieur du groupe ;
- Le pourcentage de la détention du capital par la société mère est celui qui détermine le périmètre de consolidation.

Les raisons pour lesquelles ce thème est choisi peuvent être résumées comme suit. De répondre en premier lieu à une préoccupation d'actualité en Algérie qui consiste à traiter un nouveau thème sur la consolidation des comptes en conformité avec le système comptable financier. La deuxième raison et d'approfondir nos connaissances dans ce domaine à travers un cas qui nous rapprochera de la pratique de la consolidation sur le terrain après l'avoir étudiée sur son contour théorique.

Du point de vue méthodologique, nous avons suivi le modèle descriptif pour la partie théorique et analytique pour la partie pratique.

Notre travail s'articule autour de trois chapitres. Le premier chapitre, introductif, sera consacré aux fondements de la consolidation, la notion de groupe ainsi que la réglementation juridique et comptable algérienne en matière de consolidation.

Le second chapitre est réservé à l'identification de processus liés à la consolidation des comptes.

Quant au troisième chapitre, il sera consacré à une étude pratique au niveau du groupe SONELGAZ. A ce niveau, on commencera par présenter l'organisme accueillant, ensuite il sera procédé à l'analyse des différentes étapes d'élaboration des états financiers consolidés. On veillera, au terme de chaque

étape à apporter quelques remarques et suggestions portant sur le processus d'application des techniques de consolidation.

Partie théorique

Chapitre I

Fondements de la consolidation

Pourquoi consolider ?

Plusieurs raisons rendent utile l'information fournie par les comptes de groupe, plutôt que celle émise par les comptes isolés de chacune des sociétés du groupe :

La première raison est économique car dans l'établissement du bilan il faut privilégier l'aspect économique par rapport à l'aspect juridique. Comme il est nécessaire de veiller à l'autonomie des règles de consolidation par rapport aux règles comptables des comptes individuels. Un des intérêts majeurs de la consolidation réside dans le fait que les comptes consolidés sont retraités pour :

- S'exonérer des contraintes très fiscales qui pèsent sur les comptes sociaux individuels ;
- Harmoniser les politiques comptables de chacune des entités qui entrent dans le périmètre de consolidation.

La deuxième raison est liée au principe de l'image fidèle et ce, dans le but de donner la situation véritable du groupe ;

La troisième, liée à la précédente, consiste à répondre aux besoins en information tant interne qu'externe.

Il convient maintenant de définir ce que nous entendons par la consolidation, d'en tracer les objectifs et ses limites pour ensuite donner une présentation des états financiers de base selon la version consolidée.

Section 1 : Les notions de bases de la consolidation**Qu'est-ce qu'une consolidation ?****1) Définition de la consolidation**

«La consolidation est une technique permettant l'établissement des comptes uniques représentatifs de l'activité globale et de la situation d'un ensemble de sociétés ayant des liaisons d'intérêt commun (ou dépendant d'un centre de décision commun) mais gardant chacune une personnalité juridique propre»¹

«La consolidation des bilans consiste à substituer au montant des titres de participation qui figurent au bilan d'une société, la part de la situation nette des sociétés émettrices qui correspond à ces titres et à éliminer les soldes des opérations effectuées entre sociétés consolidées»²

A partir de ces deux définitions, nous pouvons affirmer que la consolidation des comptes est l'action d'établir des comptes uniques d'un groupe à partir des comptes d'un ensemble de sociétés ayant des liaisons d'intérêt commun. La consolidation permet aussi d'éliminer les opérations effectuées entre ces sociétés et de présenter une situation financière et économique de l'ensemble du groupe.

Les conditions d'une consolidation

Pour établir une situation consolidée, il faut au préalable, déterminer les principes sur lesquels s'est constitué l'ensemble de l'organigramme, de dresser l'inventaire des participations et enfin, de suivre les règles relatives aux méthodes applicables à chacune des participations.

¹ Jean Raffegau, Pierre Dufils, Jean Corre et Didier de Menonville, Les comptes consolidés, Francis Lefebvre, Paris, 2000, P : 14.

² Hamadi Ben Amor, Expert Comptable, Enseignant à la Faculté de Gestion de Sfax, La consolidation des bilans, 2006, P. 15.

2) Objectifs de la consolidation

La consolidation est une méthode d'évaluation du portefeuille orientée vers une optique économique et financière. Celle-ci permet une représentation améliorée de l'unité économique fonctionnelle.

En effet, c'est à partir des états financiers consolidés qui présentent une image cohérente du groupe que les investisseurs et les bailleurs de fonds ont la possibilité :¹

- D'apprécier la structure de financement du groupe (fonds propres, dettes non courantes, dettes courantes) et son évolution globale ;
- De mesurer la relation entre bénéfice et chiffre d'affaires et d'apprécier la rentabilité des capitaux propres ;
- D'analyser les choix fondamentaux retenus par les dirigeants du groupe en matière d'investissement et de financement (état de flux) ;
- D'analyser la solvabilité financière du groupe en appréciant sa capacité à générer des liquidités ainsi que sur l'utilisation qu'il en a faite au cours de l'exercice (état de flux).

La consolidation constitue aussi «un instrument de gestion pour les dirigeants des groupes, ne serait-ce que parce qu'elle forme un système coordonné d'information interne, imposant une normalisation des procédures et une clarification permanente des relations entre les sociétés consolidées».

De ce qui vient d'être exposé, on constate clairement que les états financiers consolidés constituent à la fois un élément d'information interne et externe :

¹ Benaibouche Mohand Cid, comptabilité des sociétés, Conforme aux normes du nouveau système comptable financier (S.C.F), Tome 2, 2^{ème} Edition, Office des publications universitaires, ALGER.P : 84.

Interne : En tant qu'instrument de gestion, la consolidation exige une normalisation des concepts, une harmonisation des méthodes d'évaluation et de présentation et une normalisation des procédures de gestion. Ceci permet, bien entendu, à la direction du groupe de le maîtriser convenablement et de bien gérer les filiales.

Externe : En tant qu'instrument d'information pour la prise de décisions économiques, les états financiers individuels (des sociétés membres du groupe) ne peuvent pas à eux seuls donner une image fidèle du groupe dans son ensemble. Celle-ci relève des états financiers consolidés qui, seuls, permettent d'exprimer l'activité globale et la structure financière du groupe.

3) Utilité de la consolidation

Dans les états financiers individuels d'une société consolidante qui possède des participations dans d'autres entreprises, seule la valeur des titres de participation est mentionnée à l'actif. Ces titres représentent en réalité d'autres actifs immobilisés, la situation financière et les résultats dont le groupe a la responsabilité. Les états financiers consolidés d'une société donnent une présentation plus complète que les états financiers individuels au regard de plusieurs domaines : le patrimoine, la situation financière, les résultats et l'activité.

▪ Le patrimoine

Les états financiers consolidés mettent en évidence tout le patrimoine dont le groupe a la gestion. Ce patrimoine peut être représenté par des usines, des biens immobiliers, du matériel ou même des actifs financiers. Il est plus évocateur que les titres des entreprises consolidées mentionnés parmi les immobilisations financières de la société consolidante. La valeur de ces actifs est

inscrite au coût d'entrée de ce bien dans le périmètre de consolidation. Si ce bien est transféré d'une entreprise à l'autre, il ne change pas de valeur.¹

- **La situation financière**

Les états financiers consolidés présentent toutes les créances et dettes, à l'égard des tiers extérieurs au groupe, relatives aux entreprises comprises dans la consolidation. Dans ces états de synthèse individuels de la société consolidante sont mentionnés les prêts ou les emprunts à l'égard d'autres entreprises du groupe. Dans les états consolidés, ces créances et dettes internes au groupe sont éliminées. Seules les véritables créances et dettes à l'égard des tiers y sont présentées.

- **Les résultats et l'activité**

Le volume du chiffre d'affaires réalisé par le groupe est mieux mesuré par les états financiers consolidés. Il en est de même pour les résultats, puisque les états financiers consolidés visent à souligner la quote-part des résultats de l'exercice de chaque entreprise attribuée au groupe, que ces résultats soient distribués ou maintenus en réserves.

4) Limites de la consolidation

Bien que la consolidation constitue le meilleur moyen pour les investisseurs et les bailleurs de fonds d'analyser économiquement et financièrement le groupe, elle présente cependant certaines limites. Celles-ci se résument principalement dans les points suivants :

- Les états financiers consolidés se prêtent difficilement à des études comparatives :

¹ Mohamed Neji Hergli (expert comptable tunisien), Maitrise la consolidation des comptes. Référentiel IFRS, octobre 2007, P 2.

- dans le temps, du fait du changement du périmètre de consolidation sauf si des informations complémentaires sont mentionnées dans les notes aux états financiers.
- dans l'espace, du fait des particularités de chaque groupe et notamment lorsque les activités sont diversifiées ;
- Les états financiers consolidés ne tiennent pas compte des relations existant entre le groupe et ses sous-traitants et façonniers dont l'importance peut être grande et dont le sort est souvent lié à celui du groupe.

Sous section 1 : Notion de groupe en consolidation

Le développement des entreprises se fait de plus en plus à travers des entités dépendantes mais distinctes juridiquement, soit par création de filiales, soit par prises de participations dans d'autres sociétés. Il se constitue ainsi des ensembles de sociétés étroitement liées entre elles qui forment ce qu'on appelle des *groupes* lorsqu'elles dépendent d'une même unité de contrôle, appelée *société-mère*. Les grands groupes sont par ailleurs souvent multinationaux, c'est à dire composés d'entreprises de nationalités différentes.

Lorsqu'un ensemble d'entités économiques a des liens tissés par des intérêts financiers communs, il y a notion de groupe. Un groupe de sociétés liées économiquement et financièrement.

Qu'est ce qu'un groupe ?

1) Définition de groupe

« Il y a groupe de sociétés dès lors que sont réunies sous une même influence dominante¹, plusieurs sociétés ayant une existence juridique distincte. »

Un groupe est un ensemble d'entités :

¹ Benaibouche Mohand Cid, *op-cit*, P : 79.

« 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 ».¹

Le groupe est l'entité constituée par la société-mère et les sociétés dépendantes.

Les sociétés dépendantes du groupe sont les sociétés placées sous le contrôle de droit ou de fait, direct ou indirect, de la société-mère.

1-1) Mode de propriété :²

Un groupe peut être :

Public : La propriété d'un Etat (ou d'une autre collectivité publique) sous la tutelle d'un ministère ;

Coopératif : La société pilote étant alors une union centrale de coopératives dont le capital est détenu par des coopératives de base ;

Capitaliste : Dans ce cas, l'entreprise pilote est généralement une société par actions jouant le rôle de holding financier (système société-mère et filiales).

Il existe enfin des groupes mixtes où le capital se partage entre des actionnaires privés et une collectivité publique, ou entre des actionnaires privés et des coopératives régionales.

¹ Djaknourne Abdelkader, mémoire de fin d'études présenté en vue de l'obtention du diplôme de magistère en sciences de gestion, thème « la consolidation des comptes à la lumière de nouveau système comptable financier algérien », promotion 2006 – 2007, p : 04.

² www.normesias-ifs.info/article-16828448, 18-03-2009.

2) Compositions des groupes**2-1) La société mère**

Une société mère appelée aussi société consolidante est une société contrôlant une ou plusieurs filiales.

« 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 ». ¹

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). ²

Le rôle de la société mère est : ³

- La création et la maintenance d'une culture de groupe identifiée et forte ;
- La gestion des ressources financières des filiales et participations ;
- L'étude des axes de développement stratégiques ;
- Eventuellement assurer des services transversaux communs.

2-2) Les sociétés dépendantes

Sont les sociétés placées directement ou indirectement sous le contrôle durable de la société mère. Ce contrôle résulte de la détention de la majorité du capital ou de la disposition de la majorité des droits de vote dans les assemblées ou de la disposition du plus de la moitié des organes de direction.

¹ Séminaire, Tarek Abdennadher, les groupe de sociétés et la consolidation des étas financiers ; ESC ; décembre 2008, p : 9

² Journal Officiel de la République Algérienne N° 19, 28 Rabie El Aouel 1430, 25 mars 2009.P 14.

³ M. Gonthier H.Court, La vie des sociétés problèmes comptables, tome 2, p : 162

2-3) les sociétés multi-groupes

Sont des sociétés multi-groupes qui partagent le capital social et les exploitent en commun, elles correspondent aux « sociétés communautaires d'intérêt ». ce sont des entreprises d'un type particulier, étant donné qu'elles dépendent de plusieurs groupes mais dont aucun ne domine l'autre.

2-4) les sociétés associées au groupe

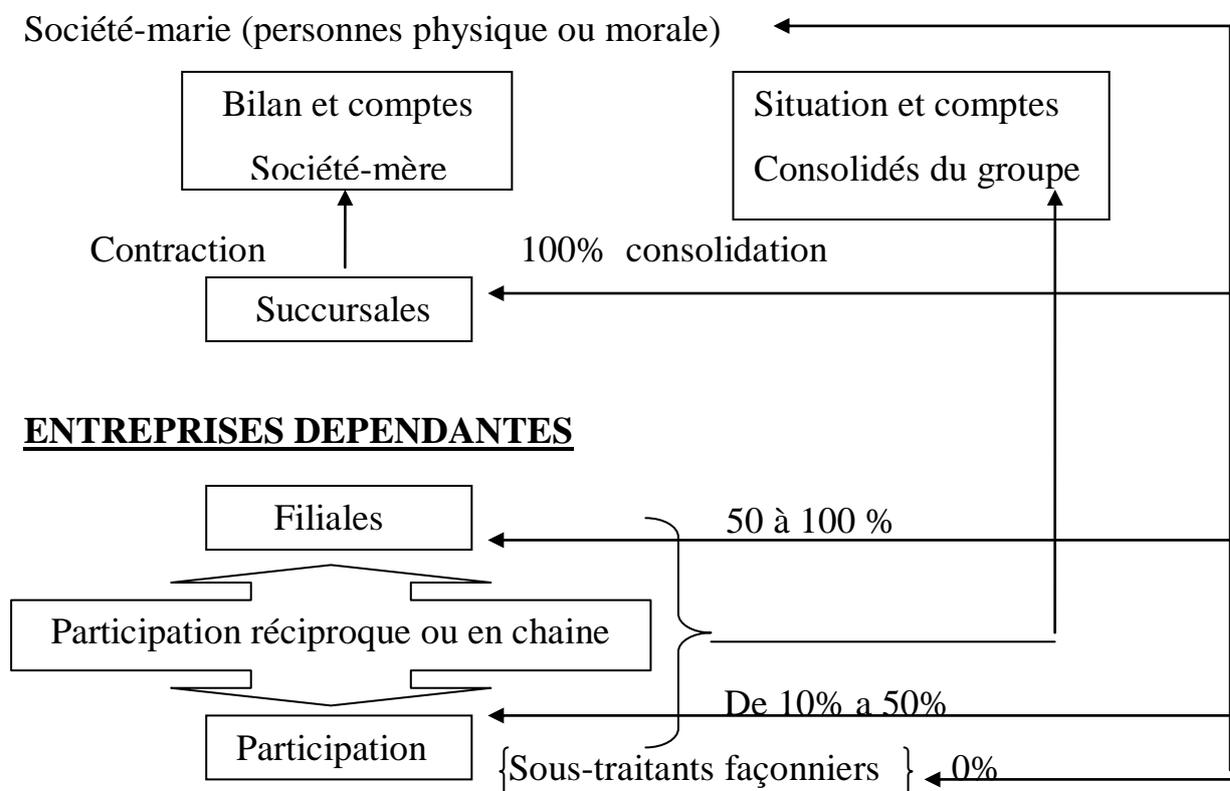
Les sociétés ne font pas partie au groupe, mais dans lesquelles des entreprises du groupe exercent une influence notable.

Schématiquement, on peut résumer la situation de la manière suivante :

Schéma (1.1) : composition de l'ensemble du groupe

ENTREPRISE DIRIGANTE

Société-mère (personnes physique ou morale)



ENTREPRISES DEPENDANTES

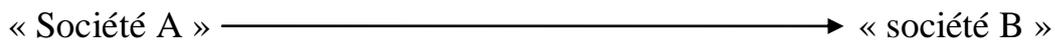
Source : Benaibouche Mohand Cid, op-cit, P 81.

3) Les participations

Une participation désigne un pourcentage du capital détenu par une première société dans une seconde société, ou bien cette seconde société par rapport à la première société.

Il y a quatre cas qui peuvent envisagés

3-1) La participation directe : la société « A » détient des actions dans la société « B ».

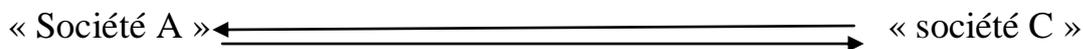


3-2) La participation indirecte : la société « A » détient des actions dans la société « B » qui elle-même détient des actions « C ».



La société « A » par apport à la société « C » c'est une participation indirecte.

3-3) La participation réciproque (ou croisée) : La société « A » détient des actions dans la société « B » qui elle-même détient des actions dans « A ».



3-4) participation circulaire : La société « A » détient des actions dans la société « B » qui détient des actions dans la société « C » laquelle détient des actions dans la société « A ».



4) Les groupes en droit commercial algérien

Les définitions du groupe en droit commercial algérien

1) Définition de groupe : Même si la notion de groupe de sociétés est plus une notion fiscale que juridique, le code de commerce attache également de l'importance aux droits et aux relations qui existent entre une maison mère et ses filiales.¹

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.

Dans la loi, le groupe n'a pas la personnalité juridique. Les sociétés qui les composent ont leur propre personnalité morale et sont juridiquement indépendantes.

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.

Toutefois, ce principe subit quelque atténuation en cas de procédures collectives. En effet, les dirigeants de droit ou de fait d'une société en redressement et liquidation judiciaire peuvent être, par le biais d'actions en comblement et en extension du passif, responsables patrimonieusement du passif de la société. A cet égard, une société mère peut être considérée comme un dirigeant de droit ou de fait de sa filiale.

De plus le caractère fictif d'une filiale permet l'ouverture d'une procédure collective contre la société mère qui a agi sous couvert de la filiale. Les

¹ Guide investir en Algérie-2013 (Mise à jour : décembre 2012), Dépôt légal : 1765-2013, ISBN : 978-9947-807-20-0, P : 205. Délivré par le ministère de finance.

créanciers peuvent à cet égard faire jouer la théorie de l'apparence en exigeant de la société mère le paiement de sa créance à l'égard de sa filiale, dès lors qu'il était fondé à considérer que les deux sociétés ne constituent en réalité qu'une seule.

Une filiale : Est définie par le code de commerce comme étant une société dont plus de 50% du capital sont détenus par une autre société. Lorsque la fraction détenue est comprise entre 10 et 50%, il s'agit alors d'**une participation**.

Une société est considérée comme 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**.

1-2) 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 « membre », 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 a raison de 90 % ou plus par une tierce éligible en tant que société mère. Certaines 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.

La loi de finance pour 2008 a supprimé la condition pour les sociétés de justifier de résultats positifs pendant les deux derniers exercices qui précèdent l'intégration du groupe. Ainsi, les sociétés nouvellement créées peuvent intégrer le groupe au sens fiscal, sous réserve de remplir les autres conditions. La loi de finance pour 2012 a supprimé l'obligation de ne pas réaliser deux déficits consécutifs par les sociétés membres, après leur intégration au groupe.

Sous section 2 : Le régime fiscal de groupe de société en Algérie

La loi de finance complémentaire pour 2008 avait réaménagé les taux d'IBS par activités et avait institué les taux suivants :¹

- 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.

1) Définition d'un groupe de société

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.

La loi de finance 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'affaire.

¹ <http://fr.scribd.com/doc/26207046/Regime-Fiscal-Du-Groupe-de-Societes-algerie-Definition>.

La consolidation des bénéfices, donc consolidation des comptes, est celle de l'ensemble des comptes de bilan et non de l'addition arithmétique des résultats des sociétés membres du groupe.

Lorsque le chiffre d'affaires relevant du taux de 19 % de l'IBS dépasse les 50% c'est ce taux qui s'applique sur le bénéfice imposable consolidé.

En l'absence de prépondérance, pour les activités mixtes, chacun des deux taux (19% et 25%) s'applique sur la moitié du bénéfice imposable.

2) Quelles sont les conditions d'éligibilité au régime du groupe de sociétés ?

Les relations de la société doivent être régies exclusivement par le code de commerce :

- Les sociétés membres doivent avoir la forme de sociétés par actions. Ce qui exclut les sociétés de capitaux et les sociétés de personnes.
- Le capital social de la société membre doit être détenu de manière directe (et non pas par l'intermédiaire d'autres sociétés) à raison de 90% au moins par la société mère;
- Le capital social de la société mère ne doit pas être détenu de manière directe à raison de 90% ou plus par une société tierce éligible en tant que société mère ;
- 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 ;
- L'objet principal de la société ne doit pas être lié au domaine d'exploitation de transport, de transformation ou de commercialisation des hydrocarbures et produits dérivés. En sont, en conséquence, exclues toute les sociétés pétrolière et autres sociétés dont l'activité est liée à l'objet suscité.

3) Quels sont les avantages fiscaux accordés aux groupes de sociétés ?

La législation fiscale en vigueur offre des avantages fiscaux considérables aux groupes de sociétés en matière d'impôt direct, des taxes sur le chiffre d'affaires et de droits d'enregistrement :

3-1) En matière d'IBS : en plus des dispositions applicables à toutes les sociétés dans le cadre du droit commun, notamment l'exonération de l'IBS des dividendes perçus par les sociétés au titre de leur participation dans le capital des autres sociétés, le régime fiscal des groupes prévoit une exonération des plus-values de cession réalisées dans le cadre des échanges patrimoniaux entre les sociétés membres d'un même groupe.¹

Toutefois, le principal avantage octroyé par le régime fiscal des groupes en matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) résulte de la consolidation des bénéfices qui permet de déterminer un résultat d'ensemble pour tout le groupe, en considérant qu'il s'agit d'une seule entité économique et de soumettre par la suite ce résultat à l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS). Ce dernier est ainsi globalement réduit en cas d'existence de déficit, accusé par une ou plusieurs sociétés membres.

3-2) En matière de TAP : les opérations intragroupes sont exonérées de la TAP.

3-3) En matière de TVA : les opérations intragroupes sont exonérées de la TVA.

3-4) En matière de droits d'enregistrement : sont exemptés du droit d'enregistrement les actes portant transformation de sociétés éligibles au régime fiscal du groupe de sociétés en vue de l'intégration dudit groupe et les actes

¹ Guide investir en Algérie, op-cit, P : 209.

constatant les transferts patrimoniaux entre les sociétés membres du même groupe.

Section 2 : Documents de synthèse consolidés

1) Apport sur le SCF

Le contexte comptable qui régleme la technique de consolidation en l'Algérie est le système comptable financier (SCF).

Définition de SCF

Le SCF a été mis en œuvre le 1^{er} janvier 2010, en application de la loi n° 07/11 du 25 novembre 2007 portant système comptable et financier. Il s'inscrit dans le cadre de la mise à jour des instruments devant accompagner les réformes économiques et financières. En fait, il s'agit d'un changement de la culture comptable, qui consiste à faire converger les règles comptables appliquées, par les entreprises algériennes, vers les normes IAS/IFRS.

La majeure partie de ce référentiel est inspiré dans les normes internationales IAS/IFRS.

Ce référentiel est arrivé pour remplacer l'ancien plan comptable national (PCN) applicable depuis 1975.

La consolidation au sens large traités de manière superficielle par le SCF, qui inspiré plusieurs définitions et suggestions qui appliqué dans les groupes algériennes ce que en a adoptée durant notre recherche.

Sous section 1 : Documents de synthèse consolidés

1) Présentation des documents de synthèse consolidés

La présentation des comptes consolidés est devenue une nécessité afin d'assurer une information suffisante, en particulier pour les sociétés qui font appel au marché boursier. Une des conditions essentielles pour qu'une entreprise puisse faire coter ses actions, c'est qu'elle informe correctement le public et donc qu'elle publie des comptes consolidés pendant au moins trois années successives.

Les états financiers consolidés d'une société donnent une présentation plus complète que les états financiers individuels au regard de plusieurs domaines : le patrimoine, la situation financière, les résultats et l'activité.

Définitions

Toute entité, qui a son siège social ou son activité principale sur le territoire national e qui contrôle une ou plusieurs autres entités, établit et publie chaque année les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toutes ces entités.¹

Consolider les comptes consiste à inclure tout ou partie de l'actif et du passif des filiales (sociétés contrôlées) dans les comptes de la société mère (en tête de groupe).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.

Les comptes annuels consolidés s'agit des éléments suivants :

- Le bilan consolidé ;

¹ Journal Officiel de la République Algérienne, op-cit, P14.

² Stephane Mercier, La consolidation, Edition des CCI de Wallonie s.a, 2005, P10.

- Le compte de résultats consolidé ;
 - L'annexe consolidée ;
 - Le tableau des flux de trésorerie ;
 - Le tableau de variation des capitaux propres.
- ✚ **Le bilan consolidé** : document de synthèse décrivant le patrimoine économique de l'ensemble des sociétés comprises dans le périmètre de consolidation comme si elles ne formaient qu'une seule et même entreprise.¹
- A l'actif de bilan consolidé : il s'agit de remplacer les actions de la filiale (qui figurent dans les immobilisations financières, sous rubrique « titres de participation », à l'exception des capitaux propres de la filiale.
 - Au passif de bilan consolidé : pour obtenir un bilan équilibré, il faut retrancher le montant correspondant à ces titres de participation au passif, dans la part du groupe dans les réserves consolidé et le résultat consolidé.

Le contenu du bilan doit être clairement indiqué. A titre d'exemple, nous citons :

- L'écart d'acquisition ;
- Les groupes d'actifs et de passifs destinés à être abandonnés ou cédés ;
- La part du groupe dans les capitaux propres ; etc.

Le bilan consolidé est présenté soit sous forme de tableau, soit sous forme de liste. Il fait au moins apparaître de façon distincte les éléments de l'actif et de passif. Il fournit par ailleurs le modèle suivant :

¹ Stéphane Mercier, *op-cit*, P 11.

Tableau (1.1) : Présentation d'un Bilan consolidé

Actif	Exercice N	Exercice N-1	Passif	Exercice N	Exercice N-1
<p><u>Actifs non courants</u> Ecart d'acquisition Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles Actifs financiers Titres de participation Impôts différés actifs Autres actifs non courants</p> <p><u>Total actif non courant</u></p> <p><u>Actifs courants</u> Stocks et en-cours Clients et comptes rattachés Autres créances courantes Trésorerie et équivalents de trésorerie</p> <p><u>Total actif courant</u></p>			<p><u>Capitaux propres et passif</u> Capital Réserves liées au capital Réserves consolidées Résultat de l'exercice Résultats enregistrés directement en capitaux propres Capitaux propres-part du groupe Intérêts minoritaires <u>Total des capitaux propres</u> Emprunts et dettes financières-part à long terme Impôts différés passifs Provisions pour retraites et engagements assimilés Provisions non courantes Autres dettes non courantes <u>Total passif non courant</u> Emprunts et dettes financières-part à court terme Fournisseurs et comptes rattachés Autres dettes courantes Passif courant <u>Total du passif courant</u></p>		
Total de l'actif			Total du passif		

Source: Grégory Heem, op-cit, p78.

✚ **Le compte de résultat consolidé** : Document de synthèse reprenant les charges et produits des sociétés intégrées globalement, ainsi que ceux des sociétés relevant de l'intégration proportionnelle, au prorata des droits détenus.¹

Le compte de résultat consolidé est un document financier permettant de fournir des informations sur la performance des entités du même groupe. Comme pour le bilan consolidé, le compte de résultat consolidé ne comprend pas de forme normalisée, il faut notamment y inscrire les éléments obligatoires qui peuvent être présentés dans les tableaux ci-dessous.

Par ailleurs, le classement des charges peut être effectué selon deux critères : par nature ou par fonction.

- présentation du compte de résultat par nature : Consiste à regrouper les charges et les produits en familles selon leurs natures. Par exemple, dotation aux amortissements, achats de matières premières, frais de transport, avantages du personnel, dépenses de publicité...etc.

- présentation du compte de résultat par fonction ou du coût des ventes : Elle consiste à classer les charges selon leur fonction dans le coût des ventes par exemple, dans le coût des activités commerciales ou administratives, selon cette méthode, une entité présente au moins son coût des ventes séparément des autres dépenses.

¹ Saphie De Oliveira Leite, La consolidation des comptes (Nouvelles réglementations et pratiques), Dépôt légal : septembre 2002, P 155.

Tableau (1. 2) : Présentation du Compte de Résultats par nature

Charges/produits par nature	N	N-1
Produits des activités ordinaires		
Autres produit		
Variations des stocks des produits finis et en cours		
Marchandises et matières consommées		
Frais de personnel		
Amortissements et dépréciations		
Autres charges		
Résultat opérationnel		
Produits financiers		
Charges financières		
Quote-part dans le résultat net des entités associées		
Dépréciation du goodwill		
Résultat avant impôt		
Charge d'impôt sur le résultat		
Résultat de l'exercice		
Attribuable à :		
Actionnaires majoritaires		
Intérêts minoritaires		
Résultat par action		
Résultat de base par action (1)		
Résultat dilué par action..... (2)		

Source: Grégory Heem, *op-cit*, p80.

Tableau (1. 3) : Présentation du Compte de Résultats par fonction

Charges/produits par fonction	N	N-1
Produits des activités ordinaires		
Coût des ventes		
Marge brute		
Autres produits		
Coût commerciaux		
Charges administratives		
Autres charges		
Résultat opérationnel		
Produits financiers		
Charges financières		
Quote-part dans le résultat net des entités associées		
Dépréciation du goodwill		
Résultat avant impôt		
Charge d'impôt sur le résultat		
Résultat de l'exercice		
Attribuable à :		
Actionnaires majoritaires		
Intérêts minoritaires		
Résultat par action		
Résultat de base par action..... (1)		
Résultat dilué par action (2)		

Source: Grégory Heem, *op-cit*, p82.

Remarque : Dans les tableaux 2 et 3 les termes ci-dessous ont les significations suivantes :

(1) ... Le résultat par action est obtenu en divisant le résultat net revenant à l'entreprise consolidante par le nombre moyen pondéré d'actions en circulation au cours de l'exercice.

(2) ... Le calcul du résultat net dilué par action est semblable à celui du résultat par action. Toutefois, le résultat net revenant à l'entreprise consolidante ainsi que le nombre moyen pondéré d'actions doivent être ajustés pour prendre en considération l'impact de la conversion des instruments dilutifs en actions ordinaires.

2) Les autres documents de synthèses :

 **L'annexe consolidée** : complète, explicite et commente, pour autant qu'il faille le faire, les éléments fournis par les bilans et comptes de résultat consolidé. Elle renseigne sur les méthodes particulières utilisées, le cas échéant, et de tous les éléments d'ordre comptable ou financier contribuant à améliorer l'obtention d'une image fidèle.¹

Parmi ces éléments :

- Les informations relatives au périmètre de consolidation ;
- La présentation des principes, des méthodes et des modalités de consolidation retenue ainsi que celle des moyens mis en œuvre pour assurer la comptabilité des postes du bilan et du compte de résultat d'un exercice sur l'autre ;
- Des explications sur les soldes et les variations d'un certains nombres de postes du bilan et du compte de résultat ».

L'annexe est souvent complétée par deux états financiers complémentaires :

➤ **Le tableau des flux de trésorerie** : Le tableau de flux de trésorerie consolidé est un document qui complète l'information présentée dans

¹ Benaibouche Mohand Cid, op-cit, p91.

le bilan et le compte de résultat consolidé en indiquant la provenance des liquidités de l'exercice et leur utilisation pendant ce même exercice.¹

Il englobe :

- La totalité des flux employés et générés par les sociétés intégrées globalement ;
- A hauteur du pourcentage d'intégration, les flux employés et générés par les sociétés intégrées proportionnellement ;
- Les flux entre le groupe et les sociétés associées
- **Le tableau de variation des capitaux propres consolidés** : permet de comprendre l'impact des opérations diverses et variées que l'entité a réalisées au cours de la période et qui n'ont pas systématiquement transité par le résultat.
- ✓ **L'objectif des états financiers** : ont pour objet de donner une image globale de l'activité et de la situation d'un ensemble de sociétés qui, bien juridiquement indépendantes, sont soumises à une unité de direction et constituent ainsi une entité économique.
- ✓ **Date d'établissement des comptes consolidés** : Les comptes annuels consolidés sont en principe arrêtés à la même date que celle des comptes annuels de l'entreprise consolidante.

Toutefois, ces comptes des entreprises peuvent être arrêtés à une date pour tenir compte de la date de clôture des entreprises dans la consolidation.

Par ailleurs, les comptes des entreprises comprises dans la consolidation peuvent être considérés à une date arrêtée jusqu'à trois mois avant ou trois mois après la date d'établissement des comptes consolidés.

¹ Bruno Bachy, Analyse financière des comptes consolidés, normes IAS/IFRS, DUNOD 2005, page 215.

- ✓ **Les acteurs des états financiers consolidés :** Le processus de consolidation fait intervenir au sein de l'entité consolidante :
- le conseil d'administration ;
 - l'équipe consolidante ;
 - les autres directions.

Le processus de consolidation implique également les entités consolidées, c'est-à-dire les entités entrant dans le périmètre de consolidation. Ainsi les acteurs externes sont les commissaires aux comptes.

Sous section 2 : la démarche centralisée et décentralisée

La démarche de consolidation est liée aux règles d'organisation comptable appliquées au sein du groupe. La démarche s'inspire de deux grandes tendances :

- ✚ **L'organisation centralisée :** le service consolidation souhaite garder la maîtrise totale des opérations de consolidation en utilisant les données de chaque entreprise consolidée, issues de la balance de fin d'exercice ;
- ✚ **L'organisation décentralisée :** toute une série des travaux préparatoires sont délégués à chaque entreprise consolidée pour réduire au strict minimum les travaux de consolidation.

1. Démarche centralisée : Dans la démarche centralisée, la société consolidante assume l'intégralité des opérations de consolidation. Les étapes sont principalement résumées dans le schéma suivant:

Tableau (1.4) : La démarche centralisée

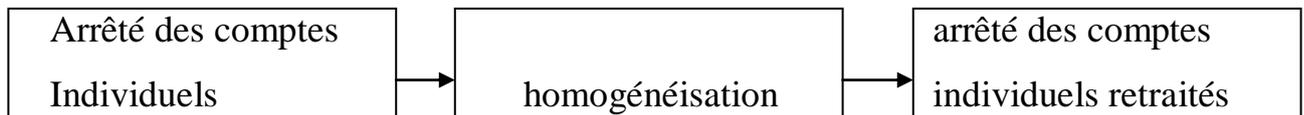
Entreprise consolidante	Entreprise consolidée
<u>L'organigramme et le périmètre</u> : établi la liste des entreprises à consolider et la méthode de consolidation pour les entreprises retenue dans le périmètre.	Les entreprises incluent dans le périmètre et les méthodes appliqués pour chaque entreprise.
<u>La collection des données</u> : Les données non traitées dans les sociétés consolidées.	<ul style="list-style-type: none"> • La balance de chaque entreprise consolidée ; • Les informations liées aux titres des entreprises consolidées ; • Le détail des comptes et des opérations Intra-groupe ; • Les variations des capitaux propres ; • Les données utiles aux retraitements et aux éliminations.
<u>La conversion des comptes des entreprises étrangères intégrées</u>	Tous les comptes des entreprises étrangères doivent être convertis dans la monnaie de consolidation.
<u>Les écritures de consolidation qui sont classés en plusieurs catégories</u>	<p>Retraitements : Visent à rendre les évaluations homogènes ;</p> <p>Reclassement : Vise à rendre la présentation homogène ;</p> <p>Les ajustements : Visent à rendre les comptes intra-groupes réciproques.</p> <p>Les éliminations : Visent à supprimer les doubles emplois et les résultats internes.</p>
<u>La fiscalité différée</u>	Un retraitement est nécessaire pour mentionner la méthode de comptabilisation des impôts différés car elle n'est pas appliquée dans les comptes individuels.
<u>Les variations de périmètre</u>	Conduire le groupe à constater : <ul style="list-style-type: none"> • Des écarts d'évaluation • Des écarts d'acquisition où la cession des titres des entreprises consolidées.
<u>Centralisation et présentation des comptes consolidés.</u>	Résultat des travaux de consolidation.

Source : Mohamed neji Hergli, op.cit, p: 76.Modifié par les étudiants.

2. Démarche décentralisée : Dans cette démarche, chaque entreprise prépare des comptes retraités conformes aux règles de présentation et d'évaluation du groupe. Ainsi, le service de consolidation après vérification récupère les données et les complète en vue de la consolidation de l'ensemble des entreprises incluses dans le périmètre.

2.1. Travaux dans chaque entreprise : Dans cette démarche, les données transmises au service consolidation de la société consolidante ont été préparées selon les règles d'évaluation du groupe.

Schéma (1.2) : Les travaux de chaque entreprise consolidée



Source : Elaboré par les étudiants.

2.2. Travaux dans la société consolidante : Cette démarche vise à traiter toutes les opérations de consolidation au service de consolidation de la société consolidante.

Elle est appliquée dans les groupes, dès lors que le nombre d'entreprises à consolider est important, car il permet d'alléger les travaux du service de consolidation. Cette organisation suppose que les entreprises soient bien informées des règles d'évaluation du groupe. Son efficacité implique :¹

- La diffusion auprès des sociétés du groupe du manuel comptable groupe et du manuel de consolidation, accompagnée si nécessaire par des

¹ Mohamed Neji Hergli (expert comptable tunisien), op-cit, octobre 2007, P 76.

séminaires de formation et de sensibilisation pour créer un « climat groupe » ;

- La définition et la délégation des pouvoirs aux filiales concernant les opérations relevant de leur ressort (notamment les retraitements pour homogénéisation).
- La transmission (généralement à la fin de l'année) à chaque filiale de la liasse de consolidation en lui accordant un délai pour la retourner remplie.

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

En guise de conclusion, on peut dire que les comptes consolidés ont pour but de refléter l'activité d'une société et de ses filiales, de présenter une véritable situation patrimoniale, de donner une image économique réelle des groupes, de fournir un outil de gestion de l'entité économique. Elle consiste à présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat des entreprises comprises dans la consolidation comme s'il s'agissait d'une seule entreprise.

Chapitre II

Le processus général de consolidation

Le processus de consolidation consiste à cumuler les comptes des sociétés contrôlées et ceux de la société mère, tout en éliminant les comptes et opérations réciproques à l'intérieur du groupe. L'ensemble de disparités à l'intérieur du périmètre conduit à des hétérogénéités en matière de choix comptable, notamment, en ce qui concerne la présentation des comptes et les méthodes d'évaluation retenues par chaque société. Par conséquent, Il est nécessaire, avant de procéder à la consolidation, d'homogénéiser les différentes méthodes d'évaluation et de présentation des comptes sociaux. Cela, afin d'obtenir des états financiers consolidés.

Ce processus peut très synthétiquement se décomposer en 8 phases :

1^{ère} phase : Périmètre et méthodes de consolidation ;

2^{ème} phase : Collecte des données ;

3^{ème} phase : Homogénéisation des comptes individuels ;

4^{ème} phase : Intégration des comptes retraités ;

5^{ème} phase : Elimination des opérations réciproques ;

6^{ème} phase : Répartition de capitaux propres et élimination des titres de participation ;

7^{ème} phase : Traitement de variation de périmètre de consolidation ;

8^{ème} phase : Présentation des états financiers consolidés de base.

A partir de cet enchaînement, on tentera d'expliquer chaque phase de ce processus :

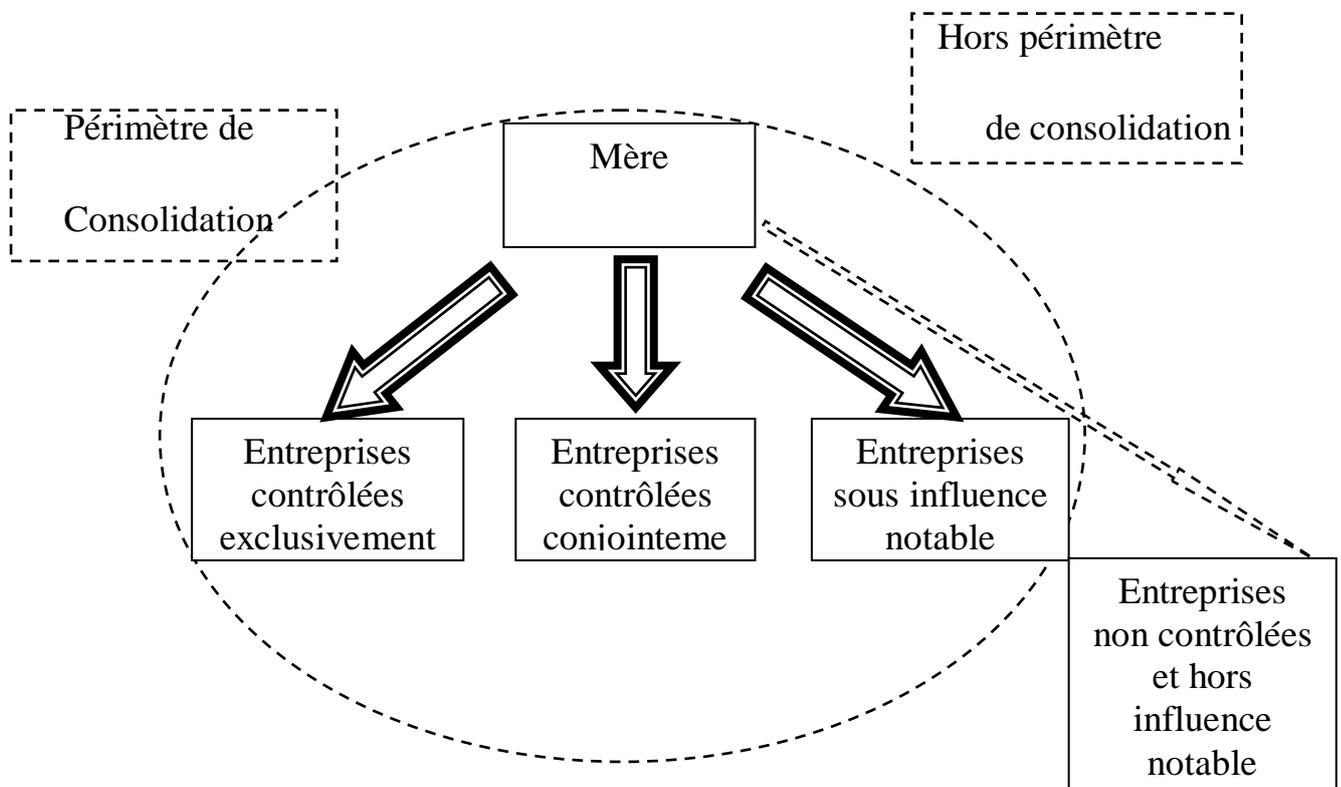
1^{ère} phase :

Section 1 : Périmètre et méthodes de consolidation

Sous-section 1 : le périmètre de consolidation

Les frontières d'un groupe sont définies par les limites de son périmètre de consolidation. La définition du périmètre consiste à lister l'ensemble des entreprises qui doivent être incluses et les entreprises qui doivent être exclues lors de l'élaboration des états financiers consolidés.

Schéma (2.1) : Illustration de périmètre de consolidation schématisé ci-dessous



La source : Elaboré par les étudiants.

I. L'inclusion dans le périmètre de consolidation : Les sociétés qui doivent être incluses dans le périmètre de consolidation sont les sociétés sur lesquelles la société-mère exerce directement ou indirectement le contrôle.

Le principe est strict, comme nous allons le voir, toutes les entreprises contrôlées ou sous influence notable doivent être consolidées.

Les sociétés commerciales doivent consolider « dès lors qu'elles **contrôlent** de manière **exclusive** ou **conjointe** une ou plusieurs entreprises ou qu'elles exercent une **influence notable** sur celles-ci ». ¹

En s'attachant à cette définition, il y a lieu d'analyser les différents types de contrôles qui constituent, à notre avis, un élément clef dans la détermination du périmètre et de la méthode de consolidation.

1) Les différents types de contrôle

1.1) Le contrôle exclusif : Le contrôle est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelle d'une entité afin d'obtenir des avantages de ses activités. ²

Le contrôle exclusif est présumé exister dans les cas suivants :

- Détention directe ou indirecte par l'intermédiaire de filiales de la majorité des droits de vote dans une autre entité ;
- Pouvoir sur plus de 50% des droits de vote obtenu dans le cadre d'un accord avec les autres associés ou actionnaires ;
- Pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des dirigeants d'une autre entité ;
- Pouvoir de fixer les politiques financière et opérationnelle de l'entité en vertu des statuts ou d'un contrat ;
- Pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions des organes de gestion d'une entité.

¹ Jacques Richard, Christine Collette, Didier Bensadon, Nadine Jaudet, *Comptabilité financière*, 9^{ème} Edition, Dépôt Légal : Septembre 2011, P 340.

² Journal Officiel de la République Algérienne, op-cit, P 14.

L'appropriation du pouvoir par la société mère peut revêtir différentes modalités qui suggèrent plusieurs hypothèses de contrôle :

- Le contrôle de droit ;
- Le contrôle de fait ;
- Le contrôle contractuel.

 **Le contrôle de droit :** Le contrôle de droit résulte de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote de la filiale.¹

Il consiste à détenir la majorité des droits de vote de l'entreprise (plus de 50%), directement ou indirectement par l'intermédiaire d'une entité contrôlée exclusivement (filiale).²

En effet, c'est à partir ces définitions nous pouvons constater qu'il y a contrôle de droit quand le pourcentage de contrôle de la société dominante dans la filiale est supérieure à 50%.

 **Le contrôle de fait :** Les sociétés qui exerce le contrôle de fait se sont des sociétés qui ne possède pas la majorité des droits de vote, mais peut quand même contrôler une autre société, lorsque cette dernière :

- ✓ Désigne, pendant deux exercices consécutifs, la majorité des membres des organes de direction, d'administration ou de surveillance.
- ✓ Il est présumé quand la société dominante dispose pendant deux exercices plus de 40% des droits de vote.

 **Contrôle contractuel :** Est le contrôle obtenu par la société mère, en vertu de clauses contractuelles ou statutaires.³

¹ Wolfgang Dick, Franck Missonier-Piera, La Comptabilité financière, 2^{ème} Edition, Dépôt Légal : Avril 2009, France, P 237.Belgique.

² Hennie Van Greuning and Koen Merieus, International Accounting Standards a practical guide, the World Bank Edition, Washington, 2000, p: 100.

³ B. Bachy, M. Sion, Analyse des comptes consolidés, Editions DUNOD, 2005, p 101.

Il existe en l'absence de détention de droits de vote ou même de tout lien en capital, il n'est pas nécessaire que la société mère soit actionnaire ou associée.

1-2) le contrôle conjoint : Est le partage du contrôle d'une activité économique en vertu d'un accord contractuel.¹

A partir de cette définition ci-dessus, le contrôle conjoint suppose :

- Un partage de contrôle
- Un accord contractuel.

✚ Un partage de contrôle : Le partage de contrôle suppose qu'aucun des co-entrepreneurs pris individuellement n'est en mesure de contrôler unilatéralement l'activité. Cette situation se traduit forcément par l'existence d'un nombre limité de co-entrepreneurs lorsque deux sociétés ou plus contrôlent ensemble une autre entreprise, on parle d'un contrôle conjoint. Aucune décision ne peut être prise par une partie des associés ou par un seul d'entre eux, et aucun associé n'est en mesure d'imposer ses décisions aux autres. Les décisions sont prises d'un commun accord, et aucun d'entre eux ne doit exercer un contrôle exclusif.

✚ Nécessité d'un accord contractuel : L'existence d'un accord contractuel est une condition fondamentale pour établir l'existence d'un contrôle conjoint. Ce dernier n'existe que s'il est prévu que les décisions stratégiques, financières et opérationnelles doivent être prises à l'unanimité des coentrepreneurs.

1-3) L'influence notable : Est le pouvoir de participer aux décisions de politiques financière et opérationnelle d'une activité économique, sans exercer un contrôle exclusif ou un contrôle conjoint sur ces politiques.²

¹. Jacques Richard, Christine Collette, Didier Bensadon, Nadine Jaudet, op-cit, P 342.

² Wolfgang Dick, Franck Missonier-Piera, op-cit, P 242.

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.¹

En conclusion, une société subit une influence notable, lorsqu'un investisseur détient directement ou indirectement un pouvoir de participer d'un pourcentage de contrôle au moins égal à 20% dans la société associée, sans posséder un contrôle exclusif ou conjoint sur ces politiques financières et opérationnelles.

Même si la fraction des droits de vote détenue est 20%, l'influence notable peut se manifester par d'autres moyens:

- Représentation au conseil d'administration ou à l'organe de direction de l'entreprise détenue ;
- La participation au processus d'élaboration des politiques, notamment en ce qui concerne les décisions relatives aux dividendes et autres distributions ;
- Les transactions significatives entre la société mère et l'entreprise détenue ;
- Fourniture d'informations technique essentielles.

2) Mesure de contrôle et de dépendance: A travers les trois formes de contrôle (contrôle exclusif, contrôle conjoint et influence notable) étudiées ci-avant, nous déduisons que le pouvoir exercé par une société sur une autre, doit faire l'objet d'une mesure. Cette mesure du pouvoir doit reposer avant tout sur la fraction des droits de vote détenue. Elle est calculée à l'aide du pourcentage de droits de vote ou pourcentage de contrôle. En d'autres termes, la mesure du contrôle est obtenue à l'aide du pourcentage de contrôle et la mesure de la dépendance financière est obtenue à l'aide du pourcentage d'intérêt.

¹ Journal Officiel de la République Algérienne, op-cit, P 14.

2-1) Pourcentage d'intérêt : Le pourcentage d'intérêt de la société mère dans une filiale exprime la fraction du patrimoine de la filiale qui appartient directement ou indirectement à la société mère.¹

Le pourcentage d'intérêt s'obtient directement, on reprenant le pourcentage des droits financiers détenus de la maison mère dans les différentes sociétés du groupe.

Indirectement par la somme des produits des droits financiers détenus. Le pourcentage d'intérêt dans la société consolidée est obtenu en multipliant les pourcentages de participation détenus respectivement dans chaque société constituant la chaîne.²

Tableau (2.1) : Exemples de calcul des pourcentages d'intérêt d'une société mère dans une filiale :

	Exemple 1	Exemple 2	Exemple 3
Organigramme	<pre> graph TD M1[M1] -- 55% --> F2[F2] F2 -- 70% --> F3[F3] </pre>	<pre> graph TD M1[M1] -- 55% --> F2[F2] M1 -- 40% --> F3[F3] F2 -- 30% --> F3 </pre>	<pre> graph TD M1[M1] -- 20% --> F2[F2] M1 -- 40% --> F3[F3] F2 -- 30% --> F3 </pre>
Pourcentage d'intérêt de M1 (mère) dans F3 (filiale)	$55\% \times 70\%$ Total.....38,5%	Directement : 40 % Indirectement : $55\% \times 30\% = 16,5\%$ Total.....56,5 %	Directement : 40 % Indirectement : $20\% \times 30\% = 6\%$ Total..... 46 %

Source : Elaboré par les étudiants.

¹ Mohamed Neji Hergli, Maitriser la consolidation des comptes, Octobre 2007, P 22.

² Séminaire, Salah Yayaoui, La consolidation des comptes d'un groupe de sociétés, Hôtel lalla Khedidja, Tiziouzou, du 17 au 20 décembre 2005, p : 10.

2-2) pourcentage de contrôle : C'est le pourcentage de droits de vote détenus par la société mère dans la société concernée.

Sert à déterminer :

- le périmètre de consolidation ;
- les méthodes à appliquer.

En outre, le pourcentage de droits de vote est déterminé différemment selon la nature de la liaison financière entre l'entreprise consolidante et l'entreprise consolidée. On distingue :

- Les liaisons directes ;
- Les liaisons indirectes par chaîne unique ;
- Les liaisons directes ou indirectes par plusieurs chaînes ;
- Liaisons réciproques avec la société mère ;
- Liaisons circulaires.

Le calcul des pourcentages de contrôle il est procédé, pour chaque entreprise sous contrôle exclusif ou conjoint détentrices de droits de vote, et pour l'entreprise consolidante, au cumul des droits de votes attachés aux actions ordinaires.

Tableau (2.2) : Exemples de calcul des pourcentages de contrôle d'une société mère dans une filiale :

	Exemple 1	Exemple 2	Exemple 3
Organigramme	<p>M1 (55%) ↓ F2 (70%) ↓ F3</p>	<p>M1 (55%) ↓ F2 (30%) ↓ F3 (40%)</p>	<p>M1 (20%) ↓ F2 (30%) ↓ F3 (40%)</p>
Pourcentages de contrôle de M1 dans F3	<p>Indirectement 70 % M1 contrôle F2 et détient donc indirectement 70 % des votes dans F3.</p>	<p>Directement 40 % Indirectement 30 % Total..... 70 % M1 contrôle F2 et détient donc indirectement 30 % des votes dans F3.</p>	<p>Directement... 40 % Indirectement : néant Total..... 40 % Le pourcentage de 20 % est trop faible pour assurer le contrôle de F2. les votes de F2 à l'assemblée de F3 ne sont donc pas contrôlés par M1</p>

Source : Elaboré par les étudiants.

II. L'exclusion du périmètre de consolidation : La loi prévoit un cas d'exclusion obligatoire du périmètre de consolidation et trois de cas d'exclusion facultative.

1) Exclusion obligatoire : Une entreprise dépendante doit être laissée en dehors de la consolidation obligatoirement quand des restrictions sévères et durables remettent en cause substantiellement le contrôle exercé par la société dominante ou le transfert de fonds par la filiale.¹

➤ **Restrictions sévères et durables :** Une filiale doit être exclue du périmètre de consolidation lorsqu'il y a des indications que le contrôle est destiné à être

¹ Journal Officiel de la République Algérienne, op-cit, P 14.

temporaire, qui limitent de façon importante sa capacité à transférer des fonds à la société mère.

2) Exclusions facultatives: Une entreprise dépendante doit être laissée en dehors de la consolidation facultativement quand :

- Les actions ou les parts de la filiale sont détenues uniquement en vue d'une cession ultérieure ;
- La société dépendante est d'importance négligeable.
- L'obtention des documents consolidés de la société dominée ne peut se faire sans frais excessifs ou dans des délais prévus pour la remise des comptes consolidés.

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

A chacune des formes de contrôle, correspond une méthode particulière de consolidation des comptes.

Synthèse partielle

Type de contrôle	Méthode de consolidation	%
Le contrôle exclusif	Intégration globale	> 50%
Le contrôle conjoint	Intégration proportionnelle	= 50%
Influence notable	Mise en équivalence	20% à < 50%

Sous-section 2 : Les méthodes de consolidation

1) Etablir le choix de la méthode

Il n'existe pas de réglementation locale définissant les méthodes de consolidation à appliquer. Mais à partir de type de contrôle on peut établir des choix des méthodes de consolidation.

Lorsqu'un groupe contrôle de manière exclusive une société, il contrôle l'ensemble de ses actifs, passifs, charges et produits. Prenant en compte la totalité des postes du bilan et du résultat elle traduit au mieux la réalité de ce contrôle.

Lorsque la société parfaitement adaptée au contrôle conjoint qui est défini comme un partage du contrôle entre différents associés.

Enfin, lorsque la société mère détienne une participation minoritaire sur une entreprise. Elle n'exerce aucun contrôle sur son patrimoine et ne peut par conséquent le faire figurer dans ses comptes consolidés. En revanche, elle a une part de responsabilité dans les performances de cette entreprise et, en conséquence, dans la rentabilité de son investissement.

Une fois que toutes les conditions sont réunies, il restera à faire le choix d'une méthode qui dépendra de l'influence plus ou moins prépondérante de la société par rapport aux autres sociétés du groupe.

2) Les différentes méthodes de la consolidation

Il existe trois méthodes de consolidation généralement appliquées, suivant l'importance du contrôle ou de l'influence exercée par la société consolidante sur les sociétés à consolider, sont résumées comme suit :

L'intégration globale(IG) ;

L'intégration proportionnelle (IP) ;

La mise en équivalence (ME).

2-1) L'intégration globale : La méthode de consolidation où les états financiers de la filiale sont intégrés entièrement dans les comptes consolidés, avec la totalité des actifs et passifs, des produits et des charges.¹

¹ Wolfgang Dick, Franck Missonier-Piera, op-cit, P 244.

En effet, c'est à partir de cette définition nous pouvons constater que l'intégration globale existe lorsque la société exerce un contrôle exclusif et détienne un pouvoir sur plus de 50% des droits de vote.

2-2) L'intégration proportionnelle : Méthode de consolidation selon laquelle seulement la quote-part d'un coentrepreneur dans chacun des actifs, passifs, produits et charge de l'entité contrôlée conjointement est intégrée dans les comptes consolidés.¹

L'intégration proportionnelle, lorsque la société exerce un contrôle conjoint. Cette méthode consiste à remplacer la participation par la quote-part des actifs et des passifs de l'entité sous contrôle conjoint.

2-3) La mise en équivalence : réévaluation permanente de la valeur de la participation dans les comptes du groupe, afin de refléter à tout moment la juste valeur de la quote-part du groupe dans les capitaux propre de la société cible.² Cette méthode s'applique lorsque la société exerce une influence notable, car les éléments de la société cible, actifs et passif notamment, ne sont pas contrôlés par la société mère du groupe.

Section 2 : La démarche générale de consolidation

Sous-section 1 : Retraitement des comptes sociaux

Les retraitements des comptes sociaux ont pour objet de corriger, par des écritures comptables, les divergences entre les pratiques et méthodes comptables utilisées dans ces comptes et celles applicables aux comptes consolidés, ceci afin de prendre en compte les caractéristiques propres aux comptes consolidés et d'assurer leur homogénéité.

¹ Anne Le Manh et Catherine Maillet, Les normes comptables internationales IAS/IFRS, Foucher, 2007, p:143.

² Idem, P 242.

Les retraitements des comptes sociaux concernent aussi bien l'entreprise consolidante que les entreprises consolidées. En effet, le principe d'homogénéité n'implique pas nécessairement un alignement strict et une convergence vers les méthodes et pratiques de la consolidante.

2^{ème} phase : Collecte des données

Après la détermination de périmètre de consolidation et les méthodes de consolidation, il convient par la suite, de recueillir toutes les informations nécessaires de chaque entreprise consolidées, ces informations représentent les documents comptables (balance, comptes individuels...), informations relative aux différents titres de participation (nature de titre, sa valeur...) et toutes les données utiles aux retraitements et aux éliminations. On peut distinguer deux types de données : données traités (au niveau les entités consolidées) et données brutes. Cette distinction est relative au choix de la démarche retenue par le groupe.

3^{ème} phase : Homogénéisation des comptes individuels

La consolidation consiste à intégrer les comptes des sociétés comprises dans le périmètre. Elle donne une image fidèle de la situation patrimoniale, de la structure financière et des bénéfices du groupe.¹ La société consolidante doit alors déterminer une politique comptable du groupe homogène, qui décrit les principes et méthodes adaptés aux spécificités de l'ensemble consolidé. Les comptes individuels des filiales n'appliquent pas systématiquement les principes et méthodes du groupe, car ils sont établis selon des règles en conformité avec un environnement économique, financier, juridique et fiscale différent de celui des comptes consolidés. Par ailleurs, il faut alors établir une méthodologie de retraitement des comptes de toutes les filiales, afin de présenter les comptes du groupe dans une monnaie unique. Cette section présente d'abord une vue d'ensemble des retraitements en matière de dates de clôture, de présentation et

¹ Wolfgang Dick, Franck Missonier-Piera, op-cit, P 249.

d'évaluation. Elle détaille ensuite les méthodes de retraitement des comptes de filiales libellés en monnaies étrangères.

4^{ème} phase : Intégration des comptes retraités

Après avoir homogénéisé les comptes des différentes sociétés membres du groupe, il est possible d'intégrer ces comptes individuels au sein d'un journal de consolidation.

Les comptes individuels sont intégrés selon la méthode de consolidation utilisée par la mère, celle-ci est retenue selon la nature de contrôle qu'elle exerce sur ces entités consolidées.

Sous-section 2 : L'élimination des opérations intragroupe et répartition des capitaux propres

5^{ème} phase : Elimination des opérations réciproques

Les comptes consolidés doivent uniquement présenter les transactions du groupe avec les tiers donc les transactions intragroupes enregistrées dans les comptes individuels des membres du groupe concernés, en sont donc exclues et soldés l'un par l'autre, afin que les seuls les flux provenant ou destinés à l'extérieur du groupe y appariassent. Le traitement en consolidation de ces opérations réciproques devient complexe si un résultat interne est dégagé. Au niveau du groupe, il est considéré comme un profit ou une perte fictive, car non réalisé avec un partenaire externe. Il faut donc l'éliminer des comptes consolidés.

Ce mécanisme et le raisonnement sont illustrés pour les résultats sur stocks et sur cessions d'immobilisations, ainsi que les dividendes versés au sein de l'entreprise.

6^{ème} phase : Répartition de capitaux propres et élimination des titres de participation

Les capitaux propres des sociétés consolidées, qui ont été modifiés par les retraitements et les éliminations, doivent être partagés entre les intérêts du

groupe et les minoritaires. Ce partage s'accompagne de l'élimination des titres de participation en formant les capitaux propres consolidés.

7^{ème} phase : Traitement de variation de périmètre de consolidation

Cette phase figure dans la démarche de consolidation dès que la présence de l'un des facteurs qui provoquent un changement dans le périmètre qui opèrent dans le périmètre de consolidation lors de l'acquisition ou la cession d'une nouvelle entreprise ou lors de la fusion entre les sociétés consolidées.

8^{ème} phase : Présentation des états financiers consolidés de base

L'objectif final des sept phases de la démarche de consolidation est la présentation et la publication des états financiers consolidés conforme au référentiel comptable local SCF. Les comptes consolidés sont nécessaires tant pour l'information externe au groupe (investisseurs, l'administration fiscale...) que pour l'information interne des dirigeants (analyse de performance, classer les sociétés selon le degré d'attribution au résultat du groupe...).

On conclue que la consolidation est en pratique un processus complexe qui appelle de nombreux retraitements qui peuvent nuire, malgré les informations données dans l'annexe, à l'intelligibilité de certains chiffres. De plus, sa réglementation et sa normalisation sont beaucoup plus souples que celle des entreprises individuelles et offrent d'importantes marges de liberté aux dirigeants des groupes.

Partie pratique

Chapitre III
Périmètre, Méthodes et processus

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

Vu le fait que notre travail porte sur l'établissement de l'information consolidée publiée par le groupe **SONELGAZ SPA**, il convient alors de présenter la démarche de la consolidation des états financiers individuels de l'année 2012 dans ce groupe, sous une optique réglementaire et comptable algérienne. Pour cela, on suivra les mêmes phases présentées dans la partie théorique de notre mémoire.

Au cours de la première section du présent chapitre, nous nous proposons d'explorer les origines et l'organisme du groupe sujet de notre analyse à savoir **SONELGAZ SPA**.

Quant à la deuxième section, consacrée respectivement à la présentation du processus de la consolidation dans ce groupe, à savoir le périmètre et la méthode de consolidation, la phase de la collecte des données, les quatre autres phases et enfin la présentation des états financiers.

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

Section1 : présentation du groupe SONELGAZ

Sous-section 1 : L'historique de SONELGAZ SPA

1) Le statut de l'entreprise :

En **1947** : Création d'Electricité et Gaz d'Algérie (EGA)

L'entreprise EGA, créée en 1947, détenait le monopole de la production, du transport, et de la distribution de l'énergie électrique à travers tout le territoire algérien.

En **1962** : EGA est pris en charge par l'état algérien indépendant

En **1969** : EGA devient « société nationale de l'électricité et du gaz » par abréviation « **SONELGAZ** ». La transformation de la société avait pour objectif de conférer à l'entreprise les capacités organisationnelles et gestionnaires pour accompagner et soutenir le développement économique du pays.

En **1983** : l'entreprise se dote de cinq (05) filiales travaux spécialisées :

- « **KAHRIF** » pour l'électrification,
- « **KAHRAKIB** » Infrastructures et installation électrique
- « **KANAGAZ** » Réalisation des réseaux gaz, « **INERGA** »
- Génie Civil, « **ETTERKIB** » Montage industriel,
- L'entreprise « **AMC** » Fabrication des compteurs et appareils de mesure et de contrôle.

C'est grâce à ces filiales que **SONELGAZ** dispose actuellement d'infrastructures électriques et gazières répondant aux besoins du développement économique et social du pays.

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

En **1991** : SONALGAZ change de nature juridique par décret exécutif n°91-475 du **14** Décembre **1991**, portant transformation de la nature juridique de la société nationale d'électricité et du Gaz en Etablissement public à caractère industriel et commercial (**EPIC**).

En **1998** : création des filiales périphériques

En **juin 2002** : Dans ce même objectif l'établissement devient une « **SPA** ». Cette promotion donne à **SONELGAZ** la possibilité d'élargir ses activités à d'autres domaines relevant du secteur de l'énergie et aussi d'intervenir hors des frontières de l'Algérie. En tant que **SPA** elle doit détenir un porte feuille d'actions et autres valeurs mobilière et à la possibilité de prendre des participations dans d'autres sociétés.

La loi 02-01 du 05 février 2005 relative à l'électricité et la distribution du gaz par canalisations stipule dans son article 165 que l'Etat est, et demeurera, l'actionnaire majoritaire de **SONELGAZ SPA**.

En **2004** : Cette loi consacre non seulement l'ouverture de la production de l'électricité à la concurrence, mais assure la séparation, sous forme de filiales érigées en SPA, des fonctions de production, de transport de l'électricité et du Gaz ainsi que la production.

Ce processus a donné lieu à partir du 1^{er} janvier **2004** à la création de trois nouvelles filiales qui sont :

- **SPE** pour la Production de l'Electricité
- **GRTE** Gestionnaire Réseau Transport Electricité
- **GRTG** Gestionnaire Réseau Transport Gaz

En **2006**

- La fonction de distribution est structurée en quatre filiales :

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

Alger « **SDA** », Région Centre « **SDC** », Région Est « **SDE** », Région Ouest « **SDO** ».

- La création de l'opérateur système électrique (**OS**)

2007-2009 Parachèvement de la restructuration : le renouveau

Réorganiser pour mieux progresser, telle est la démarche poursuivie par le groupe SONELGAZ durant ces dernières années, l'enjeu étant la qualité du service rendu à la clientèle ; un projet mûri au sein de l'entreprise, pour aboutir à la finalisation de son organisation en Groupe industriel (maison mère/ filiales) constitué de trente trois(33) filiales et de six(06) sociétés en participation directe.

Cette période reste marquée par la détermination de SONELGAZ à faire plus et mieux, en mobilisant des financements importants afin de développer et renforcer ses infrastructures électriques et gazières.

La dynamique d'investissement a concerné tous les métiers et toutes les zones géographiques, pour assurer un approvisionnement en énergie et assurer un service de qualité à la clientèle.

2011 : Amendement des statuts de SONELGAZ

Les statuts de SONELGAZ, adoptés en 2002, ont été révisés et approuvés par le conseil des Ministres, le lundi 2 mai 2011 et deviennent, de ce fait, en conformité avec le dispositif de la loi N°02-01 du 5 février 2002 relative à l'électricité et la distribution du gaz par canalisations.

Désormais, SONALGAZ Spa est organisée en « société holding » sans création d'une personne morale nouvelle et prend la dénomination de

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

SONAELGAZ et ses sociétés filiales forment un ensemble dénommé « Groupe SONELGAZ ».

Dans les statuts amendés, SONELGAZ conserve le rôle de détenteur du portefeuille des actions constituant le capital social de ses filiales.

Les conseils d'administration des filiales, constituent les relais incontournables permettant à la société holding de suivre et d'orienter le pilotage des filiales.

2) L'organisation et l'organigramme de SONELGAZ

Le groupe **SONELGAZ SPA** permet de tracer une stratégie industrielle sur la base de la décentralisation et de l'autonomie des différents métiers. SONALGAZ y gagne en souplesse organisationnelle et en flexibilité.

Dans le Groupe SONELGAZ comme dans tout Groupe Industriel, la société mère préserve ses responsabilités opérationnelles, elle continue à élaborer la stratégie et la politique globale, à gérer et à contrôler les métiers filialisés.

La société mère gère le portefeuille d'actions et assure la fonction de comptabilité, elle détient le pouvoir d'orientation et de contrôle de ses filiales et veille à la cohérence globale du groupe.

➤ Les différentes filiales du groupe

Métiers de base, travaux, périphériques, participation

Filiales métiers de base

Production

- SONELGAZ Production de l'Electricité (SPE).

Transport

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

- Gestionnaire du réseau de transport d'électricité (GRTE).
- Gestionnaire du réseau de transport GAZ (GRTG).

Distribution

- SONELGAZ distribution Alger (SDA).
- SONELGAZ distribution centre (SDC).
- SONELGAZ distribution EST (SDE).
- SONELGAZ distribution OUEST (SDO).

SONELGAZ Opérateur Système Electrique (OS).

Filiales travaux

Entités de travaux très importantes avec des activités très différenciées des autres structures de SONELGAZ. Elles ont fini par se transformer en entreprises autonomes à la faveur de la restructuration de SONELGAZ en 1984.

Ces entreprises de réalisation ont été réintégrées, depuis janvier 2006, au sein de SONELGAZ.

Filiales périphériques

Filiales métiers périphériques (logistique, soutien)

Les Filiales qui accompagnent les métiers de base de SONELGAZ sont :

- Société de Maintenance des Equipements Industriels (MEI).
- La Société de Transport et de Manutention Exceptionnels des équipements (TRANSMEX).
- Comptoir Algérien des Matériels Electriques et Gaziers (CAMEG).
- Centre de Recherche et de Développement de l'Electricité et du Gaz (CREDEG).

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

- Sharikat Khadamet Mouhaouilat Kahrabaia (SKMK).
- Société de Maintenance et de Prestation de Véhicules (MPV).
- Société Algérienne des Techniques d'Information (SAT.Info).
- Société de Médecine du Travail (SMT).
- Société de Prévention et d'Action en Sécurité (SPAS).
- Institut de formation en électricité et gaz (IFEG).
- Hôtel le mas des planteurs (HMP).
- SAT INFO.
- TRANSMEX.

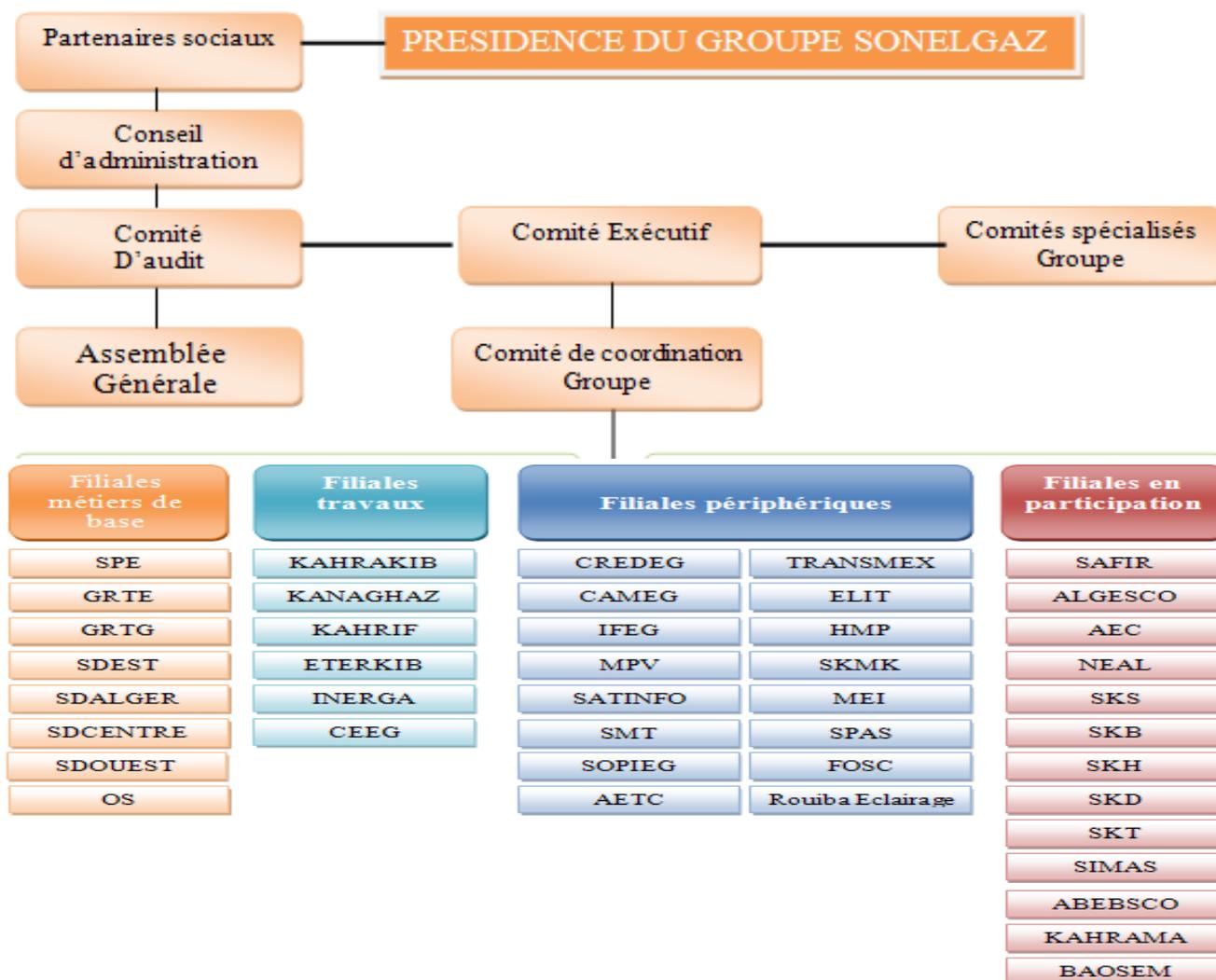
Sociétés en participation

La participation de SONELGAZ dans diverses sociétés mixtes constitue un élément majeur dans sa stratégie de diversification et de partenariat.

- Hôtel Mas et Planteurs (SAMITEL).
- Société Civile Immobilière (SCI) "El-AMAL".
- Fondation des Œuvres Sociales et Culturelles.
- Sharikat kahraba skikda (SKS).
- Sharikat kahraba cherchell (SKC).
- Sharikat kahraba berrouaghia (SKB).
- ALGERIAN ENERGY COMPANY (AEC).
- Nergy Algeria (NEAL).
- Société Algéro Américaine de Réparation de Turbine Gaz (ALGESCO).
- une joint-venture entre SONELGAZ, SONATRACH-GDF et SOFREGAZ (SAFIR).
- complexe de dessalement d'eau de mère et production d'électricité (KAHRABA).

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

Organigramme de SONELGA



La source : document interne à SONELGAZ.

3) Activités de SONELGAZ :

SONELGAZ est composée des trois branches d'activités suivantes :

La production :

La nature non stockable de l'électricité impose à l'entreprise une intégration complète de toutes les phases de son activité, depuis la production jusqu'à sa mise à disposition au consommateur final.

Le transport de l'électricité et du Gaz :

- Le transport de l'électricité est réalisé à partir des lignes hautes tension et permet de se rapprocher des consommateurs finaux.

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

- Le transport du Gaz naturel se fait en haute pression par canalisations aux fins de mise à disposition des abonnés industriels et domestiques.
- Pour desservir le marché, SONELGAZ prélève des gazoducs de SONETRACH les quantités de Gaz nécessaire.

La distribution de l'électricité et du Gaz :

La distribution se fait par lignes et câbles de moyenne et basses tensions. Elle consiste à alimenter l'ensemble des petits clients industriels et les abonnés domestiques.

Dans le sud, les réseaux autonomes hétérogènes sont alimentés par des centrales implantées localement le plus souvent ce sont les turbines diesel, fonctionnant au gasoil, ce qui explique que leurs charges d'exploitation sont importantes.

La distribution du Gaz assure la satisfaction des trois grandes catégories de clients :

- Les clients industriels importants sont alimentés par les réseaux hauts (tension/pression).
- Les clients industriels de moyenne importance sont alimentés par les réseaux moyens (tension/pression).
- Les ménages et artisans sont alimentés par les réseaux basse (tension/pression).

NB : Tension (pour l'électricité), pression (pour le Gaz).

Ventes d'électricité :

Concerne la production, le transport, la distribution et la commercialisation de l'électricité, tant en Algérie qu'à l'étranger.

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

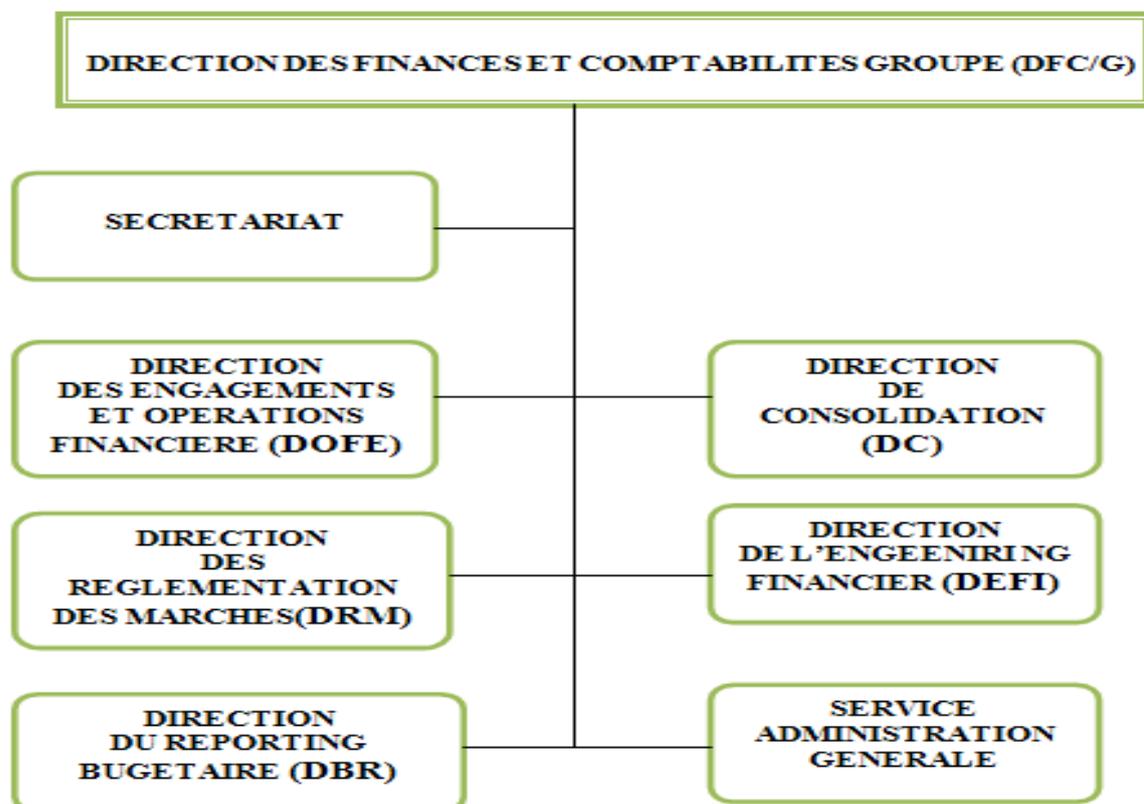
Sous section 2 : Les missions de SONELGAZ

1) Les missions

- Le transport du gaz pour les besoins du marché national ;
- La distribution et la commercialisation du gaz par canalisations tant en Algérie qu'à l'étranger ;
- Le développement et la fourniture de toutes prestations en matière de services énergétiques ;
- L'étude, la promotion et la valorisation de toutes formes et sources d'énergie ;
- Le développement par tout moyen de toute activité ayant un lien direct ou indirect avec les industries électrique et gazières et de toute activité pouvant engendrer un intérêt pour «SONELGAZ SPA » ;
- Le développement de toute forme d'activités conjointes en Algérie et à l'étranger avec des sociétés algériennes ou étrangères ;
- La création de filiales, les prises de participation et la détention de tous portefeuilles d'actions et autres valeurs mobilières dans toute société existante ou à créer en Algérie et à l'étranger.

2) L'organisation générale de l'entreprise

Présentation de la direction des finances et de la comptabilité groupe (DFC/G)



Source : Document interne à SONELGAZ

La direction des finances et de la comptabilité groupe sera, dans un environnement de fonctionnement en groupe industriel, appelée à jouer un rôle de pilotage et de conception beaucoup plus important que celui assumé jusqu'alors.

Ses principales missions sont les suivantes :

- Proposer et mettre en œuvre la politique financière du groupe SONELGAZ.

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

- Elaborer et mettre en œuvre la politique de gestion des flux financiers du groupe et assurer les équilibres financiers à court et à moyen terme du groupe SONALGAZ.
- Gérer les risques financiers du groupe SONELGAZ.
- Concevoir et maintenir les systèmes d'information comptable.
- Produire les comptes consolidés du groupe et leurs interprétations.
- Concevoir et mettre en place les systèmes de gestion prévisionnelle et de contrôle de gestion.

L'organisation de la DFC/G se fera dans ce cadre sur la base de 5 fonctions qui auront pour tâche principale la conduite de cette politique financière.

Il s'agit des fonctions :

- Consolidation des comptabilités et mise en œuvre des doctrines.
- Gestion de la trésorerie et les engagements du groupe.
- Planification financière et stratégie d'endettement.
- Reporting budgétaire et le contrôle de gestion.
- Réglementations des marchés.

Ces fonctions seront exercées au sein de cinq directions :

Direction des engagements et opérations financières. « DOFE » ;

Direction du reporting budgétaire. « DBR » ;

Direction des réglementations des marchés. « DRM » ;

Direction de consolidation et de comptabilité. « DCC ».

2-1) La direction des opérations financières et des engagements (DOFE):

Cette direction a une mission de déterminer et mettre en œuvre la stratégie de gestion des flux financiers du groupe et la gestion des engagements de sorte à respecter l'adéquation entre besoins et moyens.

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

Ses principales attributions sont :

- ❖ Proposer et mettre en œuvre la politique de gestion de la trésorerie du groupe ;
- ❖ Assurer la gestion des flux et le suivi de la situation de la trésorerie ;
- ❖ Proposer des solutions d'optimisation des flux financiers du groupe ;
- ❖ Elaborer les plans de trésorerie de la société, en assurant le reporting et proposer des solutions correctives.
- ❖ Gérer les risques financiers « risque de change, de taux de liquidité » ;
- ❖ Assurer le contrôle des opérations de trésorerie en fonction des conditions négociées avec le secteur financier ;
- ❖ Participer à la conception et au développement des systèmes d'informations concernant les prévisions de la trésorerie ;
- ❖ Veiller au suivi, au développement et à l'exploitation du système informatique de trésorerie;
- ❖ Gérer les engagements du groupe et suivre l'exécution des programmes d'investissement ;
- ❖ Assurer l'interface avec les pouvoirs publics en matière de mobilisation des fonds et de justification des dépenses ;
- ❖ Proposer et mettre en œuvre les politiques d'assurance du patrimoine du groupe ;
- ❖ Proposer et mettre en œuvre la politique fiscale du groupe en liaison avec la réglementation ;
- ❖ Gérer les règlements et les actes de garantie de la maison mère ;
- ❖ Superviser l'ouverture des comptes bancaires et CCP de l'entreprise ;
- ❖ Veiller au respect des obligations contenues dans la charte des pouvoirs.

2-2) La direction du budget et reporting groupe (DBR) :

Ses principales missions sont :

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

- ❖ Adapter les procédures d'élaboration des budgets et de reporting (procédures, plannings, supports.....) à la nouvelle organisation du groupe ;
- ❖ Elaborer et mettre en œuvre la stratégie et le système de reporting au sein du groupe.
- ❖ Etablissement du budget annuel de la maison mère ;
- ❖ Assurer la consolidation du budget annuel du groupe ;
- ❖ Assurer le reporting et le suivi budgétaires (tableaux de bord) du groupe ;
- ❖ Elaborer le bilan annuel des activités de la maison mère ;
- ❖ Assurer la consolidation du bilan annuel d'activités du groupe ;
- ❖ Etablir le rapport d'activités annuel et assurer sa confection et sa diffusion interne et externe ;
- ❖ Assurer l'analyse des coûts et prix de revient des activités et proposer des axes d'évolution ;

2-3) Direction Réglementation des marchés (DRM) :

- ❖ prise en charge du suivi de la réglementation des marchés, commandes et lettres de commandes du groupe ;
- ❖ Mise à jour des dispositions réglementaires ;
- ❖ Mise en place d'une base de données destinée au suivi des engagements consolidée ;
- ❖ Mise en place d'une procédure de suivi des engagements ;
- ❖ Assurer la gestion, la mise à jour et le suivi des listes d'exclusion des entreprises défaillantes ;
- ❖ Assurer le secrétariat des différentes commissions instaurées au niveau de la maison mère et présidées par DFCG.

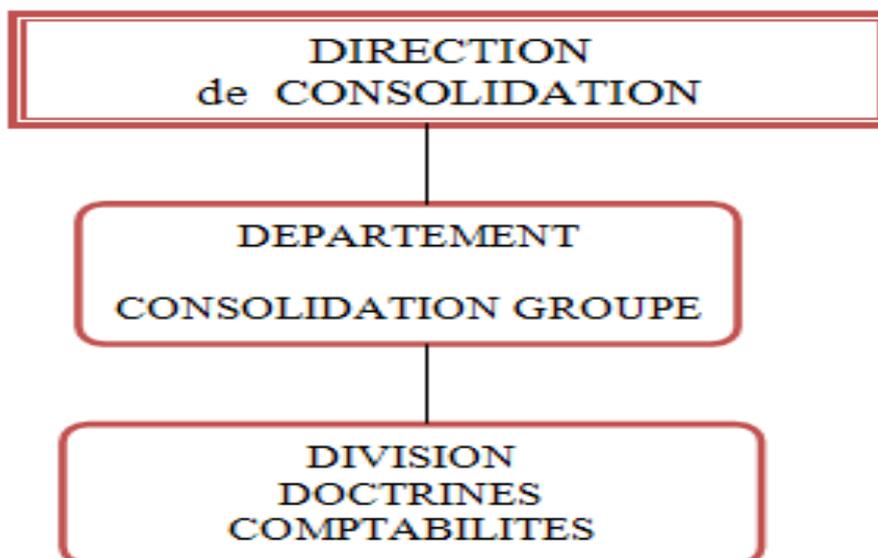
Service administration générale :

Structure chargée de la gestion de ressources humaines et moyennes de la direction des finances et comptabilité groupe.

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

2-4) La direction de consolidation et de comptabilité (DCC) :

Organigramme :



Source : document interne à SONELGAZ.

Le périmètre de consolidation comprend toutes les sociétés du groupe sur lesquelles la société mère exerce, directement ou indirectement, un contrôle exclusif, conjoint ou une influence notable. Le périmètre de consolidation est l'ensemble de sociétés à consolider, sociétés qui forment l'entité économique faisant partie du groupe.

Dans le cas du groupe SONELGAZ, le périmètre de consolidation s'étend à toutes les sociétés filiales (métiers, périphérique et travaux) dont il détient le capital à plus de 50%.

Les structures qui composent la direction de la consolidation et la comptabilité (DCC) sont les suivantes :

2-4-1) Etudes et doctrines comptables :

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

La structure doctrine a pour mission de veiller à normaliser et uniformiser les pratiques comptables dans les différentes sociétés du groupe SONELGAZ en établissant des procédures qui respectent les règles et les principes comptables en vigueur.

Ces missions sont :

- Apporter aide et assistance comptable aux différentes sociétés du groupe SONELGAZ ;
- veiller au respect de l'application de l'interprétation des procédures ;
- Analyser les répercussions au plan comptable des dispositions internes ou légales pour mises en place de mesures adéquates afin de fournir des informations fiables et récentes ;
- Assurer l'étude et la maintenance des systèmes appliquées par l'entreprise (PCN, Crédits, codes rubriques de paie.....) ;
- Participer dans différents groupes de travail et assurer la traduction comptable des faits marquants la vie de l'entreprise ;
- Etablir les bilans d'ouvertures.

2-4-2) Consolidation des comptabilités :

Le département consolidation a pour missions de :

- Donner une image de l'ensemble des sociétés qui compose le groupe, par rapport au poids économique, à sa rentabilité et à l'importance des capitaux mis en œuvre ainsi qu'à leurs emplois ;
- Répondre aux obligations légales : emprunt obligataire.

Cette structure a pour fonction de :

- Réaliser les travaux de pré consolidation et les travaux de rapprochement ;
- Validation de liasse de consolidation ;

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

- Mise à jour le périmètre de consolidation ;
- Somme des bilans et des comptes de résultats des sociétés consolidées ;
- Élimination des opérations réciproques ;
- Élimination des titres de participations et répartition des capitaux propres ;
- Présentation des comptes consolidés.

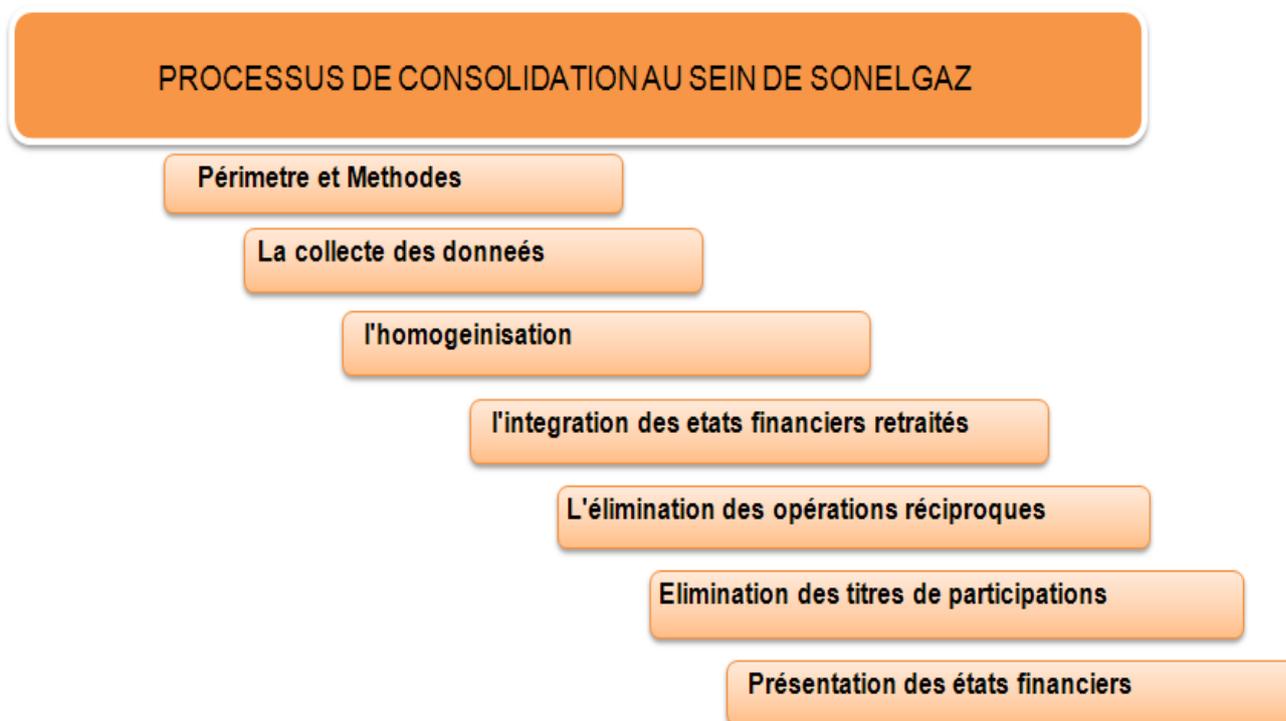
Remarque : Cette structure encadrée par 04 cadres. (Les documents produits sont le bilan et le compte de résultat consolidés).

CAS PRATIQUE

Section 2 : Le processus de la consolidation au sein du groupe SONELGAZ

A fin de mieux comprendre la démarche de consolidation des comptes du groupe SONELGAZ, on détaillera chacune des étapes du processus de consolidation et cela après avoir présenter le schéma qui englobe les différentes opérations de consolidation.

Schéma (3.1) : Processus de consolidation au sein de SONELGAZ.



Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

Remarque : Voir les règles de clôture des comptes de l'exercice 2012(Annexe 1).

Sous-section 1 : Retraitement des comptes sociaux

La détermination du périmètre de consolidation

Le périmètre de consolidation intègre la société mère et l'ensemble des filiales métiers de base du Groupe SONELGAZ SPA, couvrant les principales activités du Groupe à savoir la production, le transport et la distribution de l'électricité ainsi que le transport et la distribution du gaz naturel aux quelles s'ajoutent les sociétés d'engineering, système d'information, gestion des immobilisation et approvisionnement, ces filiales sont à 100% propriété de SONELGAZ.

Les filiales qui entrent dans le périmètre de consolidation sont :

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

Le tableau (3.1) suivant montre les filiales qui entrant dans le périmètre de consolidation :

Les filiales	% de participation directe	% de participation indirect	Le cumul des participations
GRTE	100%	--	100%
GRTG	100%	--	100%
SPE	100%	--	100%
SDA	100%	--	100%
SDC	100%	--	100%
SDO	100%	--	100%
SDE	100%	--	100%
OS	100%	--	100%
CAMEG	100%	--	100%
CEEG	100%	--	100%
SOFIEG	100%	--	100%
ELIT	100%	--	100%
INERGA	100%	--	100%
KAHRAKIB	100%	--	100%
KAHRIF	100%	--	100%
ETTERKIB	100%	--	100%
KANAGAZ	100%	--	100%
SPAS	100%	--	100%
MPV	100%	--	100%
MEI	100%	--	100%
ROUBA ECLAIRAGE	100%	--	100%
FOSC	100%	--	100%
TRANSMEX	100%	--	100%
SAT-INFO	100%	--	100%
SMT	100%	--	100%
CREDEG	10%	90%	100%
IFEG	3%	97%	100%
SKMK	100%	--	100%
AMC	100%	--	100%
SKS	50%	10%	60%
SKB	51%	--	51%
SKT	51%	--	51%
SKD	51%	--	51%
AEC	50%	--	50%
AETC	50%	--	50%
NEAL	45%	--	45%
AOM	40%	--	40%
HMP	33.33%	33.33%	66.67%
SKH	10%	14.50%	24.50%
SAFIR	15%	--	15%
BAOSEM	35%	--	35%
ALGESCO	24%	--	24%

Source : document interne à SONELGAZ le 12/09/2012.

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

Selon l'article 04 de l'arrêté du 09 Octobre 1999 précisant les modalités d'établissement et de consolidation des comptes de groupe :

Peuvent être **exclus de la consolidation**, les sociétés et participations lorsque :

- La part de capital est détenue en vue d'un placement purement financier ou d'une cession ultérieure ;
- Les informations nécessaires à l'établissement des comptes consolidés ne sont pas disponibles, ou ne peuvent être obtenues sans frais excessifs ou dans les délais compatibles avec la date de clôture ;
- Le total de l'actif est inférieur à 5 % de l'actif consolidé ;
- La société a fait des pertes dans les deux années antérieures ;

Donc une société peut être exclue de la consolidation pour un motif particulier : insolvabilité ;

Mise en liquidation ;

Inactivité prolongée ;

Disparité importante des plans comptables ;

Rupture probable des liens existant avec le groupe ; etc.

Remarque : SONELGAZ utilise le critère de la détention de capital (pourcentage d'intérêt) pour déterminer les filiales entrantes dans le périmètre, par contre le référentiel SCF se repose avant tout sur le pourcentage de droits de vote (% contrôle) pour déterminer le périmètre de consolidation.

Méthode de consolidation

Le capital social des filiales consolidées est détenu à 100% par la société mère ainsi que les filiales périphériques dont la participation varie entre 50 et 90%. Ce qui signifie **un contrôle exclusif** et **L'influence notable** de la société consolidante sur les quarante deux (41) sociétés consolidées. La méthode appliquée dans ce cas est de **l'intégration globale et mise en équivalences**.

Collecte de données

Avant d'entamer les travaux de cumul et d'élimination des comptes, le service de consolidation doit valider les liasses de consolidation reçues des filiales. Pour ce faire, il doit :

- S'assurer que les liasses de consolidation sont complètes et renseignées sans surcharges ni ratures ;
- S'assurer de l'exactitude des totaux horizontaux et verticaux des colonnes et lignes des tableaux ;
- Vérifier l'exactitude des soldes figurant sur les liasses de consolidation par rapport aux feuilles de rapprochements reçues et aux balances des comptes sociaux (balances à deux chiffres pour vérifier les bilans et les CR et à dix chiffres pour les montants intragroupe).

NB: le service de consolidation reçoit de chaque filiale consolidé 5 types de balance :

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

- Balance à 10 chiffre : Pour vérifier l'exactitude des soldes intra-groupe figurant sur la liasse de consolidation ;

Les trois derniers chiffres du compte à 10 chiffres sont considérés comme un indice de filiale ; ex : l'indice de la filiale **GRTE** est **..332** ;

- Balance à 04 chiffres : Pour la déclaration fiscale ;
- Balance à 03 chiffres : Pour analyser les comptes ;
- Balance à 07 chiffres : Aide à l'analyse des comptes (pour différencier les comptes) ;
- Balance à 02 chiffres : Pour vérifier l'exactitude des soldes du bilan et CR figurant sur les liasses de consolidation ;

2. Les résultats des rapprochements et retraitements des comptes sociaux des filiales consolidés sont transcrits sur des documents constituant la liasse de consolidation et transmis au service de consolidation dans les délais prescrits ;

La liasse de consolidation est constituée par l'ensemble des tableaux à établir par chaque société à consolider ;

Ces tableaux sont les suivants :

- * bilan actif retraité ;
- * tableau des résultats retraité ;
- * tableau des titres de participation ;
- * tableau récapitulatif des créances intra-groupe ;
- * tableau récapitulatif des dettes intra-groupe ;
- * tableau récapitulatif des stocks et des charges intra-groupe ;
- * tableau récapitulatif des produits Intra-groupe ;
- * tableau de calcul du stock intra-groupe ;

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

* tableau de calcul de l'actif net.

L'homogénéisation

L'homogénéisation doit corriger les divergences entre les pratiques et les méthodes comptables utilisées dans les sociétés constituant le groupe.

Au sein du groupe **SONELGAZ SPA** il n'y a d'omogéinisation car:

*Toutes les sociétés consolidées ont la même *date de clôture*.

*La société mère exige des *méthodes d'évaluation et de comptabilisation* uniformes pour toutes les sociétés consolidées.

Tableau (3.2) : les dates de clôture des comptes sociaux

Les opérations	Premier semestre	Année
Transfert des demandes de confirmation de solde des comptes intra-groupe	Entre le 10 -20 Aout	Entre le 10-20 Mars (N+1)
La réponse ou demande de confirmation des soldes intra-groupe	Entre le 20-30 Aout	Entre le 20-30 Mars (N+1)
Transfert des tableaux qui contient les soldes des opérations intra-groupe discordance	Entre le 01-10 septembre	Entre le 01-10 Avril (N+1)
Réunion des responsables comptables des sociétés de groupe pour le traitement des discordances et certifier les documents consolidés	Entre le 10-20 septembre	Entre le 10-20 Avril (N+1)

Source : document interne à SONELGAZ (modifier par l'étudiante).

 Les dates de clôture des comptes sociaux :

La date d'établissement des comptes consolidés peut être différente de celle des comptes annuels de la société consolidante pour cela, il faut homogénéiser

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

les données pour arriver à effectuer la consolidation des comptes. A titre d'exemple, si la date de clôture des comptes d'une société consolidée est antérieure de plus de trois mois à celle de la société consolidante, les comptes consolidés sont établis sur la base de comptes intermédiaires.

✚ Les principales règles d'évaluation, méthodes comptables et autres dispositions particulières appliquées par les sociétés consolidées du groupe sont présentées ci-dessous :

- Pour les investissements : le groupe pratique le système d'amortissement dégressif pour les biens les plus importants, les autres biens (véhicules, matériels de bureaux, informatique...) sont amortis en appliquant le procédé linéaire.
- Pour les stocks, ils sont suivis en inventaire permanent et valorisés au prix moyen pondéré (CMP).

Remarque :

Au sein du groupe SONELGAZ, les rapprochements des comptes réciproques sont faits dans les filiales et même s'il y a des retraitements d'homogénéisation, ils sont faits dans ces filiales. En effet le groupe utilise la démarche décentralisée.

Intégration

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

Cette opération consiste à faire un cumul de l'actif, passif du bilan et des comptes des résultats des filiales consolidées selon la méthode de l'intégration globale et mise en équivalence.

Sous-section 2 : L'élimination des opérations intragroupe

Elimination des opérations réciproques

Après avoir préparé un bilan et un compte de résultat cumulé, il incombe de les apurer des flux réciproques qui ont pris naissance suite à des opérations intra-groupe ;

Cette phase du processus de consolidation vise à ne faire apparaître aux états financiers que les créances et les dettes, ainsi que les produits et les charges à l'égard des tiers extérieurs au groupe ;

On essaiera de retracer les trois étapes suivantes:

- Le Rapprochement des comptes intra-groupe ;
- L'élimination des opérations sans incidences sur le résultat consolidé ;
- L'élimination des opérations avec incidences sur le résultat consolidé ;

1. Rapprochement des comptes intra-groupe :

Les créances, les dettes ainsi que les ventes et prestations internes des sociétés du groupe doivent être éliminées des comptes consolidés.

Tableau (3.3) : Créances et Dettes intra-groupe INRGA et SDE (2012)

SOCIETE CEDANTE (INRGA)	SOCIETE CESSIONNAIRE(SDE)
-------------------------	---------------------------

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

Comptes de créances et dettes	Montant solde	Comptes de contre partie	Montant solde
4111	29966775,82	404025	29966775,82
4119	30627179,50	40410	30627179,50
TOTAL	60593955,32		60593955,32

Source : Document interne de SONELGAZ (modifier par les étudiants).

Remarque : Voir (Annexe 2).

Cela mène à des travaux de rapprochement des opérations réciproques qui vont se dérouler selon les étapes suivantes:

Etape 01 : Transmission de la demande de confirmation de solde ;

Etape 02 : La réponse aux demandes de confirmation ;

Etape 03 : Traitement des réponses de confirmation.

1ère étape : Envoi de la demande par la société créditrice : La demande de confirmation de soldes est établie à l'initiative du service comptable de la société créditrice (cédante). Elle est adressée au service comptable de la société débitrice (cessionnaire), au plus tard, au cours de la première décade de février de chaque année, accompagnée :

- De la feuille de rapprochement de soldes des créances et dettes intra-groupe ;
- De la feuille de rapprochement des charges et produits intra-groupe ;

Le service comptable de la société débitrice procède au rapprochement des soldes des feuilles de rapprochement où deux cas peuvent se présenter :

2ème étape : La réponse aux demandes de confirmation

Premier cas : Les soldes des comptes des feuilles de rapprochement sont tous concordants ;

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

Dans ce cas, le service comptable de la société débitrice vise et renvoie dans les délais impartis et dans les mêmes formes, au service comptable de la société créditrice, les feuilles de rapprochement ;

Il conserve une copie des feuilles ainsi renseignées pour leur utilisation ultérieure.

Deuxième cas : Les soldes des comptes des feuilles de rapprochement sont discordants partiellement ou totalement ;

Dans ce cas, le service comptable de la société débitrice est tenu de traiter (recherche, analyse et régularisation) les discordances constatées en relation avec le service comptable de la société créditrice :

* Si les discordances sont dues à des omissions ou à des erreurs, elles doivent faire l'objet d'une régularisation immédiate ;

* Si les discordances sont dues à des opérations litigieuses, elles doivent être expliquées et justifiées et leur montant transcrit dans la colonne des observations.

Les discordances sont transcrites sur le relevé des discordances annexé aux feuilles de rapprochement de soldes, envoyée au service comptable de la société créditrice dûment renseignée et visée en conservant une copie pour des besoins ultérieurs ;

3ème étape : **Traitement des réponses de confirmation** : Le service comptable de la société créditrice exploite les réponses de confirmation de soldes dans le sens de l'identification et de l'évaluation des réponses et des discordances ;

Il relance les sociétés qui n'ont pas répondu et constitue un dossier justificatif des discordances qui sera examiné ultérieurement à l'occasion de la réunion

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

de rapprochement, de concordance et de conciliation, organisée par le service consolidation concerné ;

Une copie des feuilles discordantes est transmise sous bordereau au service de consolidation concerné ;

Les représentants comptables des sociétés du groupe, dont les soldes présentent des discordances, sont réunis par le service chargé de la consolidation pour coordonner les travaux ultimes de concordance et de conciliation de soldes réciproques.

Les discordances sont comptabilisées avant la clôture de l'exercice dans les comptes d'attente spécifiques.

Tableau (3.4) : La conciliation produits/charges (2012).

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

TABLEAU CONSOLIDE DES COMPTES INTRAGROUPE DES CHARGES /PRODUITS						
Indice	SOCIETES		MONTANT (DA) 2012			
			CONCILIES		NON CONCILIES	
			PRODUITS	CHARGES	PRODUITS	CHARGES
301	Métiers de base	Sonelgaz	693 649 710	737 897 357	-131 568	-88 752
307		SDA	1 076 516 325	21 174 125 181	0	-17 799 688
317		SDC	3 066 377 849	34 973 268 969	0	-5 214 705
308		SDE	1 721 797 552	41 748 080 931	-7 413 884	16 886 822
306		SDO	2 232 648 246	36 605 001 890	0	-99 784 236
302		GRTE	33 792 285 887	26 946 953 375	0	-230 560 292
303		GRTG	9 465 307 651	8 165 285 159	0	2 614 995
309		SPE	50 063 995 865	14 465 240 800	0	-63 456 518
400		OS	600 105 843	105 173 358	0	-126 271
404		SKB	3 350 642 046	48 138 670	0	0
407		SKD	0	170 026 489	0	1 198 352
403		SKS	10 613 341 069	75 256 716	0	0
408		SKT	8 898 761 408	140 870 107	0	0
total partiel			125 575 429 448	185 355 319 002	-7 545 452	-396 330 293
509	Travaux	CEEG	2 728 407 546	392 844 961	0	1 324 906
504		ETTERKIB	2 031 011 690	269 702 508	0	0
505		INERGA	3 779 961 667	30 740 312	0	0
501		KAHRIF	7 409 923 715	631 187 854	-328 737 284	0
502		KAHRAKIB	8 731 189 429	449 574 808	0	-5 297
503		KANAGHAZ	5 990 635 449	1 610 322 227	23 533 463	-6 350
total partiel			30 671 129 495	3 384 372 669	-305 203 821	1 313 259
228	Périphériques	IFEG	1 610 723 720	258 097 611	-224 105	-452 660
220		ELIT	636 207 063	125 830 956	-1 155 564	-2 659 982
223		CAMEG	10 306 518 478	3 847 889 653		-10 824 607
229		SOPIEG	1 108 069 048	364 239 274	-2 996 614	0
224		CREDEG	195 620 633	41 611 895	-170 000	103 934
201		TRANSMEX	483 250 218	58 804 123	0	0
222		SAT INFO	396 304 058	24 509 486	-393 148	0
221		SPAS	13 616 476 475	442 738 811	8 230 484	209 471 993
214		MEI	1 477 992 418	47 795 507	0	0
202		MPV	1 723 633 918	82 213 379	18 086 634	15 600
211		SKMK	1 134 122 647	150 030 392	0	39 000
605		Rouiba Eclair	321 410 865	173 881 007	0	0
606		AMC	3 643 026 290	33 634 325	0	-7 472 630
406		HMP	193 666 270	7 256 949	-316 312	-2 800 000
226		SMT	422 852 050	76 317 891	0	-5 268 843
901		FOSC	1 019 059 186	60 949 352	76 209 237	-613 433
total partiel			38 288 933 338	5 795 800 611	97 270 610	179 538 372
TOTAL Gle			194 535 492 282	194 535 492 282	-215 478 662	-215 478 662

Source : Document interne de SONELGAZ (modifier par l'étudiante).

Tableau (3.5) : La conciliation créances / dettes (2012).

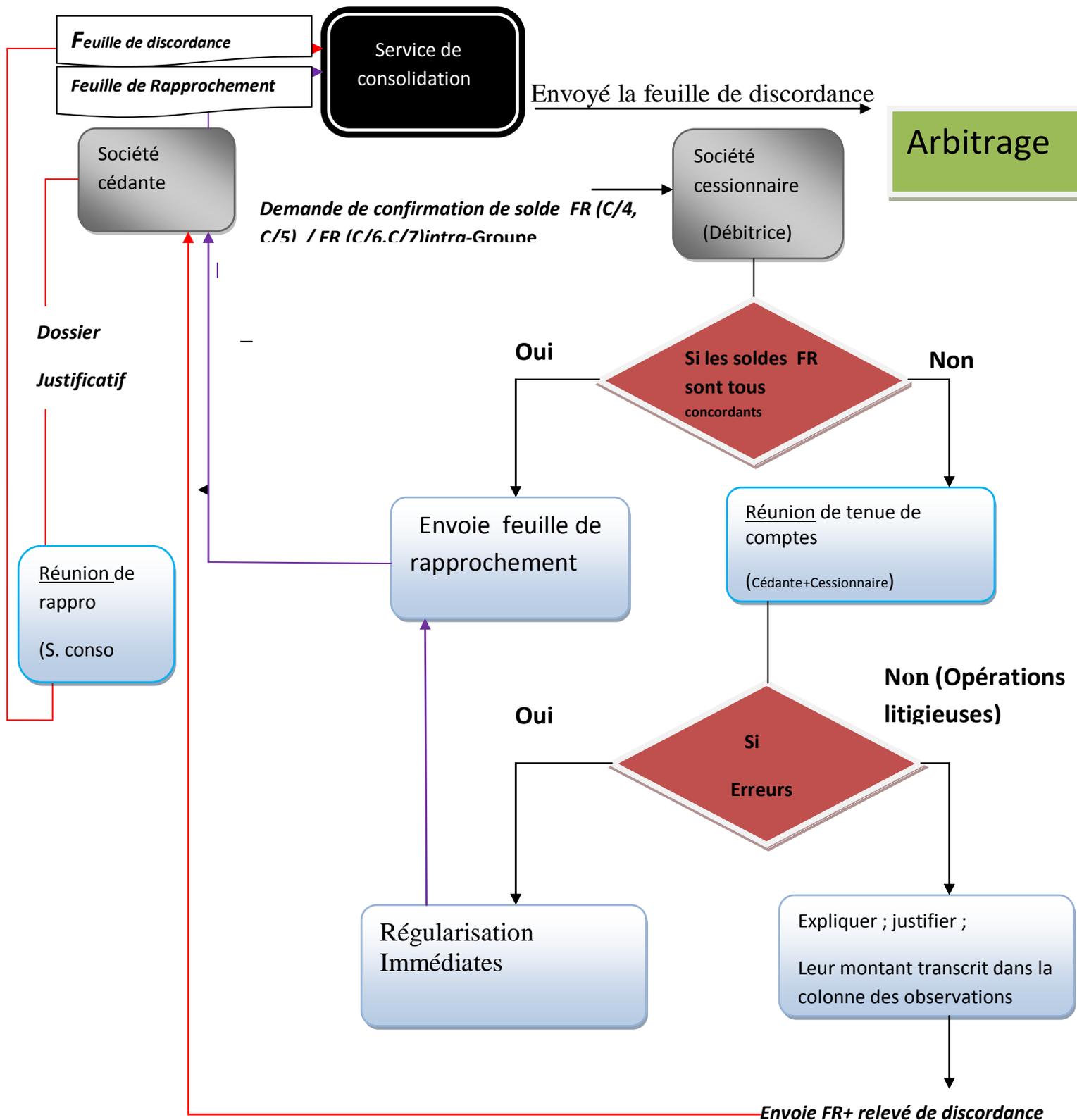
Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

TABLEAU CONSOLIDE DES COMPTES INTRAGROUPE DES CREANCES /DETTES							
Indice	SOCIETES		MONTANT (DA) 2012				
			CONCILIES		NON CONCILIES		
			CREANCES	DETTES	CREANCES	DETTES	
301	Métiers de base	Sonelgaz	1 071 473 110 441	1 871 856 266	-842 095	30 326	
307		SDA	510 908 471	24 976 199 208	0	10 660 444	
317		SDC	2 074 260 359	88 860 970 122	0	44 698 455	
308		SDE	1 259 479 339	57 093 762 114	18 544 555	58 453 349	
306		SDO	1 758 648 612	73 388 266 526	0	95 558 240	
302		GRTE	4 819 971 536	350 686 001 872	-11 661 343	101 482 719	
303		GRTG	1 135 440 913	174 618 053 525	733 491	26 611 573	
309		SPE	4 496 486 717	278 986 274 575	0	93 247 979	
400		OS	131 678 627	39 746 077	0	3 000	
404		SKB	283 388 601	44 126 132	4 494 367	0	
407		SKD	0	51 069 984	0	19 520 422	
403		SKS	1 120 296 847	50 631 561	1 001 288	0	
408		SKT	2 687 016 151	59 386 110	0	1 228 065	
total partiel			1 091 750 686 613	1 050 726 344 070	12 270 263	451 494 572	
509		Travaux	CEEG	2 246 836 549	254 549 467	0	-2 268 007
504	ETTERKIB		2 446 001 211	354 326 953	18 753 045	0	
505	INERGA		4 225 295 092	459 358 505	10 324 395	-160 050	
501	KAHRIF		2 621 411 694	1 635 977 564	5 660 449	313 018	
502	KAHRAKIB		10 048 916 930	2 305 095 396	14 765 782	-12 477 491	
503	KANAGHA		8 501 863 589	6 727 054 896	80 588 063	284 186	
total partiel			30 090 325 064	11 736 362 782	130 091 734	-14 308 343	
228	Périphériques	IFEG	577 385 957	634 422 833	10 283 447	421 145	
220		ELIT	104 608 692	254 457 509	146 022	0	
223		CAMEG	12 327 624 306	67 955 140 771	1 000	7 636 555	
229		SOPIEG	99 881 150	2 808 907 269	4 649	10 125 645	
224		CREDEG	77 261 069	367 614 295	771 583	222 710	
201		TRANSMEX	188 461 496	5 375 321	0	0	
222		SAT INFO	138 296 152	7 151 810	4 143 702	1 889 650	
221		SPAS	2 638 904 994	1 129 436 038	143 355 978	4 168 442	
214		MEI	762 942 850	163 780 237	53 672 575	0	
202		MPV	542 449 585	602 525 841	107 156 880	-1 471 675	
211		SKMK	589 518 010	256 690 465	0	122 090	
605		Rouiba Eclair	190 157 174	4 770 695 389	78 229	0	
606		AMC	970 130 391	237 240 327	0	18 809	
406		HMP	43 521 594	5 636 137	829 304	622 661	
226		SMT	76 590 969	9 281 381	0	1 036 569	
901		FOSC	519 113 347	16 796 939	-760 785	65 753	
total partiel			19 846 847 736	79 225 152 561	319 682 584	24 858 352	
TOTAL Gle			1 141 687 859 413	1 141 687 859 413	462 044 581	462 044 581	

Source : Document interne de SONELGAZ (modifier par l'étudiante).

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

Schéma (3.2) : ce schéma ci après explique la procédure de rapprochement.



Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

2. Elimination des opérations sans incidences sur le résultat :

✓ Dans l'**actif du bilan** les créances sur associés et sociétés apparentées (compte 45 débit) détenue par la maison mère sur les filiales est substitué du solde d'une part, et de l'autre part il est considéré par les filiales comme dettes envers les associés et sociétés apparentées (compte 45 crédit) ;

Ces comptes représentent :

- Créances des factures énergie ;
- des prestations de trésorerie ;
- des opérations diverses ;

Les soldes des comptes courants après rapprochement et justification devront être virés chaque fin d'exercice dans un compte principal ;

A cet effet, à la fin d'exercice, les montants enregistrés dans le compte des **créances sur sociétés apparentées** (compte 45x) sont virés sur un seul compte qui reflètera, le montant global de la dette ou de la créance de la filiale, dans les comptes **4510 x « OPERATIONS GROUPE/COMPTES COURANTS »**.

- ✓ Chaque montant des opérations intra-groupe du **compte 41** (clients et comptes rattaches) est neutralisé par la contre parti dans **les comptes 40** (fournisseurs et comptes rattaches), **46** (débiteurs divers et créditeurs divers) ;

3. Elimination des opérations avec incidences sur le résultat : La même procédure que celle des comptes de bilan, toutes les opérations de charges et produits intra groupe (facturation des ventes et prestations énergie, prestations de services, frais financiers ...).

Elimination des titres de participations et répartition des capitaux propres

Homogénéisation des états financiers individuels, intégration puis élimination des opérations réciproques sont trois étapes préparatoires à une étape ultime qui est, par construction, l'aboutissement du processus de consolidation, à savoir : répartition des capitaux propres et élimination des participations.

NB 1: Les titres de participations détenus par SONELGAZ sur les filiales ne faisant pas partie du périmètre de consolidation sont enregistrés au niveau des créances d'investissements dans le compte titres de participations.

Présentation des états financiers

Le contenu de la présente étape est le fruit de toutes les étapes antérieures de la consolidation faite par le groupe. En effet, il s'agit de la présentation du bilan et du compte de résultat consolidés du groupe SONELGAZ SPA .

- **Bilan consolidé** : Le bilan consolidé est un document de synthèse, répondant à un objectif patrimonial de présentation des actifs et des passifs de l'ensemble formé par les entreprises incluses dans le périmètre de consolidation. A cet effet, il constitue un outil d'information externe à destination prioritaire des investisseurs ;
- **CR consolidé** : Le compte de résultat consolidé est un état financier permettant un suivi de gestion au cours d'une période définie

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

(généralement un exercice comptable). Il retrace la façon dont se compose le résultat net (part du groupe) de l'ensemble formé par les entités incluses dans le périmètre de consolidation.

Tableau (3.6) : L'actif du bilan consolidé 2012.

ACTIF (KDA)	N Brut	N Amort - Prov.	2012
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)			
Ecart d'acquisition (ou goodwill)	0,00	0,00	0,00
Immobilisations incorporelles	1 887 819	-1 337 358	550 461
Immobilisations corporelles	1 957 912 548	-878 728 585	1 079 183 963
Terrains	3 887 959	0	3 887 959
Agencements et aménagements de terrains	21 173 165	-7 116 605	14 056 560
Constructions (Batiments et ouvrages d'infrastructure)	143 370 600	-66 259 350	77 111 250
Installations techniques, matériel et outillage industriel	1 656 868 520	-753 906 525	902 961 995
Autres immobilisations corporelles	132 612 303	-51 446 105	81 166 198
Immobilisations en cours	714 558 807	-1 788 611	712 770 196
Immobilisations financières	104 816 289	-822 262	103 994 027
Titres mis en équivalence - entreprises associées	24 190 645	0	24 190 645
Autres participations et créances rattachées	0	0	0
Autres titres immobilisés	3 296 925	-822 262	2 474 663
Prêts et autres actifs financiers non courants	923 506	0	923 506
Impôts différés actif	8 394 569	0	8 394 569
Autres actifs non courants	68 010 643	0	68 010 643
TOTAL ACTIF NON COURANT	2 779 175 462,64	-882 676 815,84	1 896 498 646,81
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)			
Stocks et encours	50 001 116	-1 744 240	48 256 876
Créances et emplois assimilés	315 604 394	-26 930 905	288 673 489
Clients	132 532 919	-23 121 339	109 411 580
Autres débiteurs	156 073 123	-3 809 566	152 263 558
Impôts	26 998 301	0	26 998 301
Autres actifs courants	51	0	51
Disponibilités et assimilés	90 058 649	-1 963 308	88 095 341
Placements et autres actifs financiers courants	1 658 479	0	1 658 479
Trésorerie	88 400 170	-1 963 308	86 436 862
TOTAL ACTIF COURANT	455 664 158	-30 638 453	425 025 706
BILAN ACTIF	3 239 067 994	-913 315 269	2 321 524 352

Source : Document interne de SONELGAZ (modifier par l'étudiante).

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

Tableau (3.7) : Passif du bilan consolidé 2012.

PASSIF (en KDA)	2012
CAPITAUX PROPRES	
Capital emis (ou compte de l'exploitant)	150 000 000
Renforcement des fonds propres	206 801 222
Capital non appelé	2 171 094
Primes et réserves (Réserves consolidées)	148 961 241
Ecart de réévaluation	30 552 720
Ecart d'équivalence (1)	10 290 645
Résultat net (Résultat net part du groupe)	-8 788 838
Autres capitaux propres - Report à nouveau	20 861 958
Part de la société consolidante (1)	499 080 090
Part des minoritaires	61 769 953
TOTAL I	560 850 043
PASSIFS NON COURANTS	
Emprunts et dettes financières	915 790 944,73
Impôts (différés et provisionnés)	16 156 937,90
Autres dettes non courantes	2 171 094,12
Provisions et produits comptabilisés d'avance	515 960 218,25
TOTAL PASSIFS NON COURANT II	1 450 079 195
PASSIFS COURANTS	
Fournisseurs et comptes rattachés	147 146 396,45
Impôts	9 174 866,79
Autres dettes	75 155 392,27
Trésorerie passif	79 118 459,28
TOTAL PASSIFS COURANTS III	310 595 115
TOTAL GENERAL PASSIF	2 321 524 352

Source : Document interne de SONELGAZ (modifier par l'étudiante).

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

Tableau (3.8) : Compte de résultat consolidé 2012.

Rubriques (en millions de dinars)	Exercice 2012
Chiffre d'affaires	203971
variation stocks produits finis et encours	288
production immobilisée	4722
subventions d'exploitation	
I. Production de l'exercice	208922
achats consommés	51536
services extérieurs et autres consommations	25363
II. Consommation de l'exercice	76899
III. Valeur ajoutée d'exploitation (I - II)	132023
charges de personnel	71597
impôts, taxes et versements assimilés	4393
IV. Excédant brut d'exploitation	56033
autres produits opérationnels	12812
autres charges opérationnelles	2754
dotations aux amortissements et aux provisions	76893
reprise sur pertes de valeur et provisions	10042
V. Résultat opérationnel	-760
produits financiers	733
charges financiers	13540
VI. Résultat financier	-12807
VII. Résultat ordinaire avant impôts (V+VI)	-13567
impôts exigibles sur résultats ordinaires	0
impôts différés (variations) sur résultats ordinaires	1473
Total des produits des activités ordinaires	203509
Total des charges des activités ordinaires	244603
VIII. Résultat net des activités ordinaires	-12094
éléments extraordinaires (produits)	111
éléments extraordinaires (charges)	231
IX. Résultat extraordinaire	-120
X. Résultat net de l'exercice	-12214
part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence	3425
XI. Résultat net de l'ensemble consolidé	-8789

Source : Document interne de SONELGAZ (modifier par l'étudiante).

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

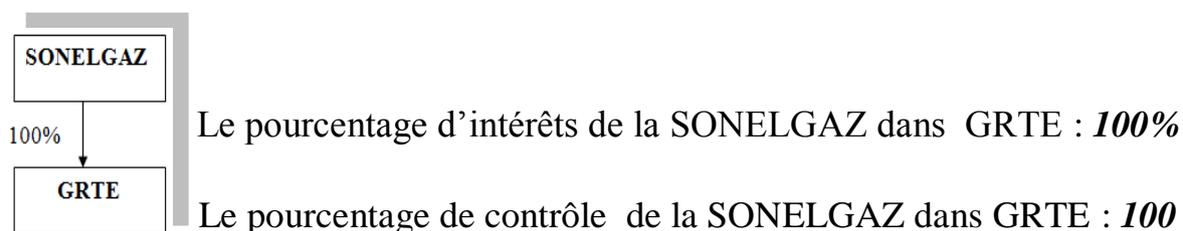
1.2. Exemples sur les liaisons financières du groupe SONELGAZ :

On distingue deux liaisons :

- Liaison directe ;
- Liaison indirecte.

1. liaison directe :

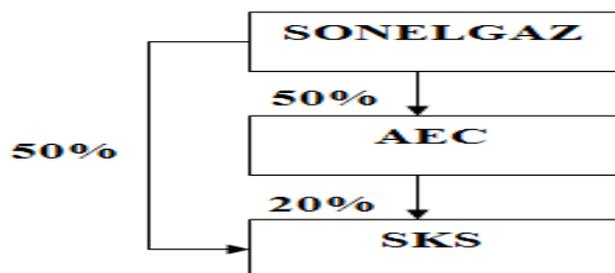
Lorsqu'il y a une relation directe entre SONELGAZ et le GRTE.



2. Liaisons indirectes :

On va prendre l'exemple de la participation de SONELGAZ –AEC-SKS :

✚ Calcul du pourcentage d'intérêt :



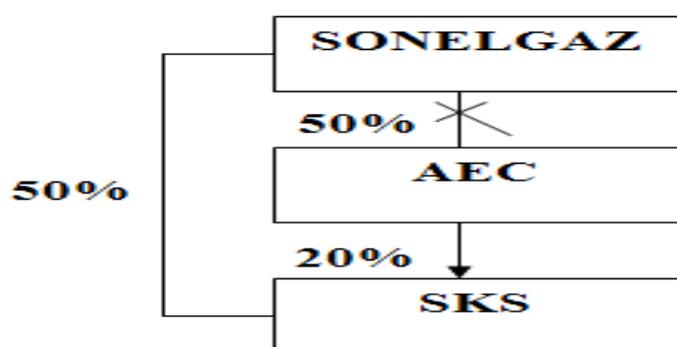
- Le pourcentage d'intérêt de SONELGAZ dans AEC = 50%

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

- Le pourcentage d'intérêt de SONELGAZ dans SKS :
 - Pour la 1^{ère} chaîne SONELGAZ - AEC - SKS : $50\% \times 20\% = 10\%$
 - Pour la 2^{ème} chaîne SONELGAZ - SKS : 50%

Donc le pourcentage d'intérêt de SONELGAZ dans SKS est $10\% + 50\% = 60\%$

✚ Calcule du pourcentage de contrôle :



- Pourcentage de contrôle de SONELGAZ dans AEC: (**50% Contrôle exclusif**).
- Pourcentage de contrôle de SONELGAZ dans SKS:
 - Pour la 1^{ère} chaîne SONELGAZ - AEC - SKS : 0% (interruption au niveau de AEC).
 - Pour la 2^{ème} chaîne SONELGAZ – SKS : 50%

Donc le pourcentage de contrôle de SONELGAZ dans SKS est

$0\% + 50\% =$ (**50% Contrôle exclusif**).

Remarque : Pour la SONELGAZ à partir de 50% des droits de vote, le contrôle exclusif sera appliqué sur ces filiales.

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

Résultat de l'exercice 2012

Comptes de gestion consolidés de l'année 2012 : Voir (Annexe 3) pour comparer l'évolution de l'exercice 2012/2011.

L'analyse des comptes de résultats consolidés de l'exercice 2012 fait ressortir une amélioration légère du résultat consolidé par rapport à l'exercice 2011, mais la situation financière et comptable reste toujours dégradée. En effet, bien qu'il soit également en amélioration par rapport à ce qui a été prévu, le résultat net consolidé de 2012 est déficitaire de 8,8 milliards de dinars. Ce déficit est toutefois inférieur à celui de 2011, en amélioration par rapport à l'exercice précédent de 18%. Le résultat déficitaire de l'exercice 2012 est, au même titre que ceux des précédents exercices, principalement dû à :

- La faiblesse de l'évolution des revenus en raison essentiellement du gel des tarifs de vente de l'électricité et du gaz.
- L'augmentation des charges directes et notamment celles liées aux achats d'énergie électrique et gazière aux producteurs tiers et à Sonatrach. A ce titre, le résultat déficitaire de l'exercice 2012 est quasiment généré par les sociétés de distribution qui absorbent la totalité des augmentations des charges avec des niveaux de revenus plafonnés.

Analyse des comptes consolidés du bilan 2012 : le montant total de l'actif consolidé s'élève à 2321,52 milliards de dinars, en évolution de 13 % par rapport à 2011.

Actif :

Actif non courant

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

Les immobilisations corporelles : la variation globale des immobilisations corporelles entre l'exercice 2012 et 2011 est de 230,9 milliards de dinars, en évolution de 27 % par rapport 2011.

Cette variation est générée par l'augmentation des investissements qui se situe essentiellement dans la production d'électricité, le transport d'électricité et du gaz, ainsi que la distribution.

Les immobilisations financières : Ce poste du bilan est passé de 89,6 milliards de dinars en 2011 à 103,9 milliards de dinars en 2012, soit une augmentation de 16% qui s'explique par :

- Les retraitements de mise en équivalence pour un montant total de 13,7 milliards de dinars au niveau de la consolidation.
- Le reclassement au niveau des autres actifs non courants de 68 milliards de dinars de précompte TVA contre 61 milliards de dinars en 2011.

Actifs courants

Les stocks et en cours : Ce poste a connu une augmentation de 47%, en passant de 32,7 milliards de dinars en 2011 à 48 milliards de dinars en 2012. Cette augmentation se situe pour l'essentiel :

- Au niveau de CAMEG, la variation est de 15 milliards de dinars due à la hausse des achats durant l'exercice et la baisse des ventes.
- Au niveau de Rouiba Eclairage qui a réalisé 98% de ses objectifs de production, la variation de stock entre produits finis et en cours, est de 255 millions de dinars.

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

Les créances et emplois assimilés : Ce poste a connu, pour l'exercice 2012, une augmentation de 29,2 milliards de dinars, soit une évolution de 11 % par rapport à 2011.

Passif

Le montant total du passif consolidé est de 2 321,52 milliards de dinars en augmentation de 13% par rapport à l'exercice précédent.

Capitaux propres : Les capitaux propres ont connu une diminution de 1% par rapport à 2011, passant de 564,3 milliards de dinars en 2011 à 560,8 milliards de dinars en 2012. Cette évolution des capitaux propres

s'explique par :

- La libération du capital appelé de SKT d'un montant de 2,1 milliards de dinars.
- La libération du capital appelé de SKD pour un montant de 2,2 milliards de dinars.
- La diminution des autres capitaux propres et report à nouveau par le report des résultats déficitaires des exercices antérieurs.

Passif non courant : Le niveau des passifs non courants a augmenté de 21% en 2012, comparativement à l'exercice précédent, soit une variation positive de 250,4 milliards de dinars. Cette variation se situe essentiellement au niveau des emprunts financiers et des provisions et produits comptabilisés d'avance qui ont augmenté respectivement de 204,4 et 49,3 milliards de dinars.

Pour les emprunts, il est à noter, dans les comptes de SONELGAZ, une importante mobilisation de fonds auprès des banques publiques de l'ordre de

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

160,3 milliards de dinars, pour le financement des programmes développement des sociétés du Groupe.

Pour les provisions et produits comptabilisés d'avance, la variation la plus importante est dans les comptes de la maison mère, il s'agit des subventions à recevoir de l'Etat pour un montant de 29,6 milliards de dinars. Le reste des variations de ce compte représente les provisions pour charge personnel.

Passif courant : Ce poste a enregistré une augmentation de 9% par rapport à 2011, passant de 286 milliards de dinars en 2011 à 311 milliards de dinars en 2012.

Les fournisseurs et comptes rattachés : Les comptes fournisseurs ont augmenté de 20%, il s'agit principalement de dettes d'investissements en conséquence de l'effort soutenu du Groupe en la matière.

La trésorerie passive : La trésorerie passive a connu une diminution de 3% en 2011, passant de 81,8 milliards de dinars en 2011 à 79,1 milliards de dinars en 2012.

Cette baisse se justifie par le nouveau découvert bancaire, généré essentiellement par les opérations de préfinancement des programmes publics.

Chapitre III : Périmètre, Méthodes et processus de la consolidation au niveau de la SONELGAZ

A partir de l'analyse du processus de consolidation tel qu'il est pratiqué au niveau du groupe SONELGAZ, on a constaté qu'il y a des opérations faites d'une façon conforme à la réglementation algérienne et d'autres présentant des différences par rapport à celle-ci.

Des remarques et suggestions seront exposées en conclusion générale, et que nous souhaitons utiles au groupe SONELGAZ qu'elles faciliteraient la convergence vers le processus de consolidation selon le SCF.

Les états financiers de synthèse (Bilan et Compte de Résultats) de SONELGAZ, qui possède des filiales, sous-filiales et des participations dans le capital d'autres sociétés, donnent une image fidèle de son patrimoine, de son activité et de sa rentabilité ainsi que de sa situation financière en comparaison par rapport aux années précédentes.

Conclusion Générale

Conclusion générale

La conclusion tirée à partir de l'étude du thème portant « le processus de la consolidation des comptes », est que la finalité de l'établissement des comptes consolidés d'un groupe, s'est de présenter son patrimoine, sa situation financière et son résultats ainsi que la part de contribution positive ou négative du reste des entités le composant.

Pour contribuer à éclaircir les différents aspects relatifs aux états financiers consolidés, nous avons choisi d'étudier le concept de groupe de sociétés ainsi que ceux de la consolidation comptable selon les règles relatives au système comptable et financier algérien.

Résultats

- Les groupes financiers sont les seuls soumis à produire des comptes consolidés.
- La consolidation des comptes est une technique permettant de présenter des états financiers d'un groupe de société.
- les étapes de la démarche de cette technique, assurent la clarté et l'intelligibilité, la pertinence qui est garantie par l'élimination des flux réciproque.
- Les opérations réalisées entre les sociétés qui appartiennent au groupe sont donc éliminées. Il ne suffit alors pas d'additionner les valeurs des bilans, comptes de résultat et autres documents de synthèse pour établir des états consolidés. Il faut mettre en place un procédé d'épuration des comptes afin que ceux-ci ne comprennent plus d'opérations intragroupes et présentent seulement l'image fidèle de l'entité économique « groupe ».
- Les états financiers consolidés qui représentent le résultat final du processus de consolidation. En pratique, on ne peut pas parler de cette technique sans l'existence du groupe qui repose sur la notion du contrôle « *unité de contrôle* ». En effet, le type de contrôle exercé par la

société mère sur l'entité contrôlée détermine la méthode retenue pour l'application de cette pratique notamment l'intégration globale, proportionnelle et la mise en équivalence.

- Les sociétés qui doivent être incluent dans le périmètre de consolidation sont les sociétés sur lesquelles la société-mère exerce directement ou un directement le contrôle.

Notre étude théorique nous permet de répondre ou hypothèse relevé et ou questions principale. Suite à l a partie théorique, nous avons entamé la partie pratique à l'étude de la consolidation des comptes au niveau d'un groupe industriel algérien.

Nous avons choisi le groupe industriel SONELGAZ comme spécimen à étudier, et dans ce cadre nous avons tenté d'établir un lien avec le système comptable financier algérien, pour en arriver enfin à des conclusions très argumentées. La confrontation de ce référentiel nous a permis de dégager une série des remarques et suggestions.

Inconvénients

- ❖ **SONELGAZ** exige une méthode d'évaluation et de comptabilisation unique pour toutes les sociétés alors que le SCF donne la liberté aux sociétés du groupe pour choisir les méthodes qui reflètent leurs besoins économiques.
- ❖ **SONELGAZ** exclue du périmètre de consolidation les sociétés:
 - N'ayant pas d'informations nécessaires à l'établissement des comptes consolidés ou ne peuvent être obtenues sans frais excessifs ou dans les délais compatibles avec la date de clôture ;
 - Ayant des déficits.

Alors que selon le **SCF** : La société exclue du périmètre serait celle que la société mère n'exerce aucun contrôle sur elle.

Suggestions et recommandations

- Pour que la consolidation se fait en extra comptable, le groupe opte pour une démarche de consolidation centralisée qui consiste de donner une large liberté aux sociétés du groupe ;
- Appliquer les règles comptables de consolidation de SCF.
- Encourager les sociétés privés et public à constituer des groupes de sociétés.
- Actualiser le marché financier qui constitue une source de financement pour les groupes.
- Constituer des directions de la consolidation comptable.

Bibliographie

Bibliographie

1) Ouvrage :

A) Ouvrages en langue française :

* Anne Le Manh et Catherine Maillet, Les normes comptables internationales IAS/IFRS, Foucher, 2007.

* B. Bachy, M. Sion, Analyse des comptes consolidés, Editions DUNOD, 2005.

* Benaibouche Mohand Cid, comptabilité des sociétés, Conforme aux normes du nouveau système comptable financier (S.C.F), Tome 2, 2^{ème} Edition, Office des publications universitaires, ALGER.

* Bruno BACHY, Analyse financière des comptes consolidés, normes IAS/IFRS, DUNOD 2005.

* Grégory Heem, Lire les états financiers en IFRS, Editions d'organisation, Paris, 2004.

* Guide investir en Algérie-2013 (Mise à jour : décembre 2012), Dépôt légal : 1765-2013, ISBN : 978-9947-807-20-0. Délivré par le ministère de finance.

* Hamadi Ben Amor, Expert Comptable, Enseignant à la Faculté de Gestion de Sfax, La consolidation des bilans, 2006.

* Jacques Richard, Christine Collette, Didier Bensadon, Nadine Jaudet, Comptabilité financière, 9^{ème} Edition, Dépôt Légal : Septembre 2011.

* Jean Raffegau, Pierre Dufils, Jean Corre et Didier de Menonville, Les comptes consolidés, Francis Lefebvre, Paris, 2000.

* Journal Officiel de la République Algérienne N° 19, 28 Rabie El Aouel 1430, 25 mars 2009.

* M. Gonthier H.Court, La vie des sociétés problèmes comptables, tome 2.

* Mohamed Neji Hergli (expert comptable tunisien), Maitrise la consolidation des comptes. Référentiel IFRS, octobre 2007.

* SAPHIE DE OLIVEIRA LEITE, La consolidation des comptes (Nouvelles réglementations et pratiques), Dépôt légal : septembre 2002.

*STEPHANE MERCIER, La consolidation, Edition des CCI de Wallonie s.a, 2005.

* Wolfgang Dick, Franck Missonier-Piera, La Comptabilité financière, 2^{ème} Edition, Dépôt Légal : Avril 2009, France.

B) Ouvrage en langue anglaise:

* Hennie Van Greuning and Koen Merieus, International Accounting Standards a practical guide, the World Bank Edition, Washington, 2000.

2) Séminaire:

*Séminaire, Salah Yayaoui, La consolidation des comptes d'un groupe de sociétés, Hôtel lalla Khedidja, Tizi ousou, du 17 au 20 décembre 2005.

3) Sites web:

* <http://fr.scribd.com/doc/26207046/Regime-Fiscal-Du-Groupe-de-Societes-algerie-Definition>.

* www.normesias-ifrs.info/article-16828448, 18-03-2009.

4) Mémoire de magistère :

* Djaknour Abdelkader, mémoire de fin d'études présenté en vue de l'obtention du diplôme de magistère en sciences de gestion, thème « la consolidation des comptes à la lumière de nouveau système comptable financier algérien », promotion 2006 – 2007.

5) Les textes réglementaires :

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

a) Réglementation juridique:

- Le code de commerce, pour toutes les formes de sociétés
- la réglementation algérienne en matière de consolidation repose sur l'ordonnance N° 96 – 27 du 09 décembre 1996, notamment l'arrêté du 09 octobre 1999, intégré à la loi sur les sociétés commerciales (l'article 732 bis 4) et relative aux comptes consolidés, cette loi définit :
 - ❖ Les comptes consolidés ;
 - ❖ La notion de contrôle ;
 - ❖ Les groupes soumis à l'obligation de publier des comptes consolidés ;
 - ❖ Les méthodes de consolidation et les critères de choix de ces méthodes ;
 - ❖ Les modalités techniques de consolidation ;
 - ❖ Le contenu des comptes consolidés et les grands principes comptables à respecter ;
 - ❖ La mission du commissaire aux comptes.

b- Réglementation comptable:

La loi 07-11 du 25 novembre 2007

Arrêté du 23 radjab 1429 correspondant au 28 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

c- réglementation internationale:

IAS 27 : « Etats financiers consolidés et individuels »

IAS 28 : «Participation dans des entreprises associés »

IAS 31 : « Participation des coentreprises ».

Par contre, actuellement dans les normes internationales, existe des actualisations sur les comptes consolidés, qu'on va les résumer ainsi:

La date d'application de ces nouvelles normes en Europe c'est le 1^{er} janvier 2014

AVANT	APRES	
IAS 27 : Etats financiers consolidés et individuels	IFRS 10: Etats financiers consolidés IAS 27 : Etats financiers individuels	Informations à fournir
IAS 28 : «Participation dans des entreprises associés »	IAS 28 : «Participation dans des entreprises associés et des coentreprises»	Informations à fournir
IAS 31 : « Participation des coentreprises »	IFRS 11 : Accords conjoints	Informations à fournir

Les contacts

- ❖ Le SCF mis en application janvier 2010 ;
- ❖ La SONALGAZ ;
- ❖ L'école de commerce Alger.

Annexes

Le bilan consolidé 2012

ACTIF (KDA)	N Brut	N Amort - Prov.	2012	2011
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)	0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations incorporelles	1 887 819	-1 337 358	550 461	560 172
Immobilisations corporelles	1 957 912 548	-878 728 585	1 079 183 963	848 306 788
Terrains	3 887 959	0	3 887 959	3 803 925
Agencements et aménagements de terrains	21 173 165	-7 116 605	14 056 560	13 033 656
Constructions (Batiments et ouvrages d'infrastructure)	143 370 600	-66 259 350	77 111 250	67 791 277
Installations techniques, matériel et outillage industriel	1 656 868 520	-753 906 525	902 961 995	653 936 456
Autres immobilisations corporelles	132 612 303	-51 446 105	81 166 198	109 741 474
Immobilisations en cours	714 558 807	-1 788 611	712 770 196	747 875 434
Immobilisations financières	104 816 289	-822 262	103 994 027	89 632 081
Titres mis en équivalence - entreprises associées	24 190 645	0	24 190 645	17 618 097
Autres participations et créances rattachées	0	0	0	0
Autres titres immobilisés	3 296 925	-822 262	2 474 663	2 773 493
Prêts et autres actifs financiers non courants	923 506	0	923 506	318 631
Impôts différés actif	8 394 569	0	8 394 569	7 627 988
Autres actifs non courants	68 010 643	0	68 010 643	61 293 872
TOTAL ACTIF NON COURANT	2 779 175 462,64	-882 676 815,84	1 896 498 646,81	1 686 374 475,13
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)				
Stocks et encours	50 001 116	-1 744 240	48 256 876	32 782 091
Créances et emplois assimilés	315 604 394	-26 930 905	288 673 489	259 516 900
Clients	132 532 919	-23 121 339	109 411 580	98 388 989
Autres débiteurs	156 073 123	-3 809 566	152 263 558	136 233 377
Impôts	26 998 301	0	26 998 301	24 833 621
Autres actifs courants	51	0	51	60 913
Disponibilités et assimilés	90 058 649	-1 963 308	88 095 341	71 406 850
Placements et autres actifs financiers courants	1 658 479	0	1 658 479	6 623 545
Trésorerie	88 400 170	-1 963 308	86 436 862	64 783 305
TOTAL ACTIF COURANT	455 664 158	-30 638 453	425 025 706	363 705 841
BILAN ACTIF	3 239 067 994	-913 315 269	2 321 524 352	2 050 080 317

Le bilan consolidé 2012

PASSIF (en KDA)	2012	2011
CAPITAUX PROPRES		
Capital emis (ou compte de l'exploitant)	150 000 000	150 000 000
Renforcement des fonds propres	206 801 222	206 251 222
Capital non appelé	2 171 094	6 874 926
Primes et réserves (Réserves consolidées)	148 961 241	145 262 424
Ecart de réévaluation	30 552 720	30 345 448
Ecart d'équivalence (1)	10 290 645	4 210 484
Résultat net (Résultat net part du groupe)	-8 788 838	-10 721 420
Autres capitaux propres - Report à nouveau	20 861 958	32 095 874
Part de la société consolidante (1)	499 080 090	501 738 553
Part des minoritaires	61 769 953	62 580 405
TOTAL I	560 850 043	564 318 959
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières	915 790 944,73	711 321 945,68
Impôts (différés et provisionnés)	16 156 937,90	14 811 033,41
Autres dettes non courantes	2 171 094,12	7 019 539,03
Provisions et produits comptabilisés d'avance	515 960 218,25	466 560 880,98
TOTAL PASSIFS NON COURANT II	1 450 079 195	1 199 713 399
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	147 146 396,45	122 249 158,00
Impôts	9 174 866,79	15 403 958,72
Autres dettes	75 155 392,27	66 575 282,23
Trésorerie passif	79 118 459,28	81 819 560,60
TOTAL PASSIFS COURANTS III	310 595 115	286 047 960
TOTAL GENERAL PASSIF	2 321 524 352	2 050 080 317

Le compte de résultat consolidé 2012

Rubriques (en millions de dinars)	Exercice 2012	exercice 2011
Chiffre d'affaires	203971	191864
variation stocks produits finis et encours	288	-195
production immobilisée	4722	4741
subventions d'exploitation		0
I. Production de l'exercice	208922	196410
achats consommés	51536	56781
services extérieurs et autres consommations	25363	25521
II. Consommation de l'exercice	76899	82303
III. Valeur ajoutée d'exploitation (I - II)	132023	114108
charges de personnel	71597	61688
impôts, taxes et versements assimilés	4393	4663
IV. Excédant brut d'exploitation	56033	47756
autres produits opérationnels	12812	14909
autres charges opérationnelles	2754	3886
dotations aux amortissements et aux provisions	76893	71887
reprise sur pertes de valeur et provisions	10042	8146
V. Résultat opérationnel	-760	-4962
produits financiers	733	1538
charges financiers	13540	14252
VI. Résultat financier	-12807	-12714
VII. Résultat ordinaire avant impôts (V+VI)	-13567	-17676
impôts exigibles sur résultats ordinaires	0	0
impôts différés (variations) sur résultats ordinaires	1473	3982
Total des produits des activités ordinaires	203509	224985
Total des charges des activités ordinaires	244603	238679
VIII. Résultat net des activités ordinaires	-12094	-13693
éléments extraordinaires (produits)	111	220
éléments extraordinaires (charges)	231	8
IX. Résultat extraordinaire	-120	212
X. Résultat net de l'exercice	-12214	-13481
part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence	3425	2760
XI. Résultat net de l'ensemble consolidé	-8789	-10721

Résumé

Résumé

Les comptes annuels d'une société individuelle donnent parfois peu de satisfaction aux utilisateurs de **l'information financière**. Beaucoup de sociétés entretiennent entre elles des liens étroits de nature capitalistique, contractuelle ou autre. Dans la plus part des cas, les opérations réalisées entre les sociétés concernées ne se font alors plus aux conditions de marché telle qu'elles existeraient entre des tiers indépendants. Dans une telle situation, une représentation des activités économiques, de la situation financière, des performances de l'ensemble des sociétés liées au groupe qui est indispensable pour les investisseurs et les autres partenaires, afin qu'ils puissent porter un diagnostic et apprécier la valeur investissement.

La consolidation des comptes est l'action d'établir des comptes uniques pour l'ensemble du groupe, afin de mieux en apprécier la réalité économique. Leur objectif majeur est de dépasser **les limites des comptes individuels** de chaque société pour refléter l'activité d'une société et de ses **filiales**.

Dans notre mémoire on a consacré une partie théorique pour l'identification du **périmètre** et **méthodes de consolidation** ainsi que la présentation des différentes étapes principales composant **le processus d'élaboration des comptes consolidés**.

Dans la partie pratique on a présenté la démarche de la consolidation des états financiers consolidés du **groupe SONELGAZ**, sous une optique règlementaire et comptable algérienne. La confrontation de ce référentiel nous a permis de dégager une série des remarques et suggestions.

Les mots clés :

L'information financière ; la consolidation des comptes ; les limites des comptes individuels ; les filiales ; le périmètre de consolidation ; les méthodes de

consolidation ; le processus d'élaboration des comptes consolidés ; le groupe SONELGAZ.