

## Les comptes consolidés

### 1.1. Champ d'application

#### 1.1.1. Textes de base

Au niveau européen, le texte de base est constitué par la VII<sup>e</sup> directive du 13 juin 1983, portant harmonisation européenne en matière de droit des sociétés et relative aux comptes consolidés.

Au niveau français, les textes de référence sont les suivants :

- Loi n° 85-11 du 3 janvier 1985, dont les dispositions ont été introduites aux articles L. 233-16 à L. 233-27 du Code de commerce ;
- Décret n° 86-221 du 17 février 1986, dont les dispositions ont été introduites aux articles 248 à 248-13 du décret du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales ;
- Arrêté du 22 juin 1999, portant homologation du règlement CRC 99-02 du 29 avril 1999.

Le règlement CRC 99-02 s'applique pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2000 ; il a pu être appliqué, par anticipation, pour les consolidations 1999 ; auparavant, la réglementation était basée sur l'arrêté du 9 décembre 1986.

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005, les comptes consolidés des sociétés faisant appel public à l'épargne devront être établis sur la base du référentiel des normes comptables IAS/IFRS homologuées au plan européen (suite à l'adoption du règlement européen du 19 juillet 2002).

Il faut noter que :

- Le référentiel CRC 99-02 s'inscrit dans une logique de convergence avec les solutions des normes IAS/IFRS ;
- Il appartiendra au législateur français d'autoriser l'application du référentiel IAS pour les comptes consolidés des sociétés non cotées et de prévoir un délai expirant au 1<sup>er</sup> janvier 2007 pour les comptes consolidés des sociétés ne faisant appel public à l'épargne que par l'émission de titres obligataires.

#### 1.1.2. Obligation d'établissement

Doivent établir des comptes consolidés :

- Les sociétés émettant des valeurs mobilières inscrites à la cote ;
- Les sociétés émettant des billets de trésorerie ;
- Les entreprises publiques (sauf si l'ensemble consolidé ne dépasse pas les seuils visés pour les autres sociétés commerciales) ;
- Les autres sociétés commerciales, sauf dans le cas des deux exemptions précisées ci-après.

Deux exemptions sont à noter :

- Lorsque la société est elle-même incluse dans le périmètre de consolidation d'une autre société qui établit et publie des comptes consolidés ; pour appliquer cette exemption, les quatre conditions suivantes doivent être simultanément remplies :
  - Un ou plusieurs associés ou actionnaires représentant au moins le dixième du capital social ne doit pas s'y opposer ;
  - Les comptes consolidés établis par la société dominante doivent respecter les principes de la VII<sup>e</sup> directive européenne ;
  - Ces comptes consolidés doivent être certifiés par des professionnels comptables indépendants ;
  - Ces comptes consolidés doivent être mis à la disposition des associés ou actionnaires.
- Lorsque l'ensemble constitué par la société et les entreprises qu'elle contrôle ne dépasse pas, pendant deux exercices successifs, deux des trois seuils suivants :
  - Total du bilan : 15 millions € ;
  - Montant net du chiffre d'affaires : 30 millions € ;
  - Nombre moyen de salariés permanents : 250.

Il faut rappeler que :

- Deux commissaires aux comptes titulaires doivent être nommés dans les sociétés par actions astreintes à l'obligation de publication des comptes consolidés ;
- L'article L. 247-1 du Code de commerce prévoit l'application d'une amende de 9 000 € pour les membres du directoire, du conseil d'administration ou les gérants des sociétés qui auraient dû établir et publier des comptes consolidés et qui ne l'ont pas fait.

Les comptes consolidés comprennent le bilan, le compte de résultat et l'annexe.

Le règlement CRC 99-02 a prévu l'inclusion du tableau de variation des capitaux propres et du tableau de financement par analyse des flux de trésorerie au niveau de l'annexe.

Ils doivent être certifiés par les commissaires aux comptes, et doivent être approuvés en assemblée générale, avant d'être déposés au greffe du tribunal de commerce.

Lorsque des comptes consolidés sont établis et publiés, un rapport de gestion sur le groupe doit aussi être établi. La responsabilité d'établissement des comptes consolidés incombe aux gérants, au conseil d'administration ou au directoire, qui arrête les comptes consolidés dans les mêmes délais que ceux concernant les comptes annuels.

### 1.1.3. Définition du groupe

#### ► Principe

Un groupe est formé d'une société dominante et de sociétés contrôlées de manière exclusive, de sociétés contrôlées de manière conjointe et de sociétés dans lesquelles la société dominante exerce une influence notable.

Le contrôle exclusif résulte :

- Soit du contrôle juridique : détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entreprise ;
- Soit du contrôle de fait : désignation, pendant deux exercices successifs, de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre entreprise ; la société consolidante est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à 40 % des droits de vote, et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;
- Soit du contrôle économique ou statutaire : droit d'exercer une influence dominante sur une entreprise en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires.

La loi sur la sécurité financière du 1<sup>er</sup> août 2003 a supprimé, pour ce dernier cas, l'ancienne condition antérieurement prévue de détention d'une partie des droits de vote afin d'obliger la consolidation des entités ad hoc.

Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entreprise exploitée en commun par un nombre limité d'associés ou d'actionnaires, de sorte que les décisions résultent de leur accord.

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

#### ► Exclusions

L'article L. 233-19 du Code de commerce prévoit des cas d'exclusion obligatoire ou optionnelle du périmètre de consolidation.

##### *Exclusion obligatoire*

Une filiale ou une participation sera laissée en dehors de la consolidation lorsque des restrictions sévères et durables remettent en cause substantiellement le contrôle ou l'influence exercée par la société consolidante sur la filiale ou la participation ou les possibilités de transfert de fonds par la filiale ou la participation.

La norme 27 de l'IASC prévoit aussi l'emprise de contraintes durables qui obèrent de façon importante sa faculté de transférer des fonds à la mère.

##### *Exclusions optionnelles*

Trois cas d'exclusion du périmètre de consolidation sont prévus afin de donner une image fidèle de l'ensemble consolidé :

- Une filiale ou une participation peut être laissée en dehors de la consolidation lorsque les actions ou parts de cette filiale ou participation ne sont détenues qu'en vue de leur cession ultérieure ;
- Une filiale ou une participation peut être laissée en dehors de la consolidation lorsque la filiale ou la participation ne représente, seule ou avec d'autres, qu'un intérêt négligeable par rapport à l'objectif d'image fidèle ;
- Une filiale ou une participation peut être laissée en dehors de la consolidation lorsque les informations nécessaires à l'établissement des comptes consolidés ne peuvent être obtenues sans frais excessifs ou dans des délais compatibles avec ceux prévus pour l'établissement des comptes consolidés.

### ► Précisions du règlement CRC 99-02

Seuls deux cas d'exclusion à titre obligatoire sont retenus :

- D'une part, la détention en vue de la cession ultérieure ;
- D'autre part, l'existence de restrictions sévères et durables au contrôle et à l'influence.

En ce qui concerne le seuil de signification, il est précisé qu'une entreprise est comprise dans le périmètre de consolidation dès lors que sa consolidation, ou celle du sous-groupe dont elle est à la tête, présente, seule ou avec d'autres entreprises en situation d'être consolidées, un caractère significatif par rapport aux comptes consolidés de l'ensemble des entreprises incluses dans le périmètre de consolidation.

Le caractère significatif ne peut être fixé de manière arbitraire. En effet, un seuil sur la base du chiffre d'affaires ou d'un autre poste des états financiers n'est pas nécessairement pertinent. Par exemple, une entreprise consolidante peut souhaiter consolider une entreprise nouvellement créée qu'elle contrôle ou sur laquelle elle exerce une influence notable, et qui n'a pas un total de chiffre d'affaires ou de bilan significatifs, parce qu'elle considère qu'il s'agit d'un investissement stratégique.

Il est retenu deux éléments pour qualifier le contrôle conjoint :

- Un nombre limité d'associés ou d'actionnaires partageant le contrôle ; le partage du contrôle suppose qu'aucun associé ou actionnaire n'est susceptible à lui seul de pouvoir exercer un contrôle exclusif en imposant ses décisions aux autres ; l'existence d'un contrôle conjoint n'exclut pas la présence d'associés ou d'actionnaires minoritaires ne participant pas au contrôle conjoint.
- Un accord contractuel qui prévoit l'exercice du contrôle conjoint sur l'activité économique de l'entreprise exploitée en commun et établit les décisions qui sont essentielles à la réalisation des objectifs de l'entreprise exploitée en commun et qui nécessitent le consentement de tous les associés ou actionnaires participant au contrôle conjoint.

## 1.1.4. Méthodes de consolidation

### ► Intégration globale

C'est la méthode à appliquer pour les sociétés contrôlées exclusivement.

Selon le règlement elle consiste à :

- Intégrer dans les comptes de l'entreprise consolidante les éléments du bilan et du résultat de l'entreprise consolidée après retraitements éventuels ;
- Éliminer les opérations et comptes les concernant réciproquement ;
- Répartir les capitaux propres et le résultat entre les intérêts de l'entreprise consolidante et les intérêts des autres sociétés ou actionnaires, dits « intérêts minoritaires ».

### ► Intégration proportionnelle

C'est la méthode à appliquer pour les sociétés contrôlées conjointement.

Selon le règlement elle consiste à :

- Intégrer dans les comptes de l'entreprise consolidante la fraction représentative des intérêts de l'entreprise détentrice des titres dans les éléments du bilan et du résultat de l'entreprise consolidée après retraitements éventuels ;
- Éliminer les opérations et comptes les concernant réciproquement.

#### ► **Mise en équivalence**

C'est la méthode à appliquer pour les sociétés dans lesquelles une influence notable est exercée.

Elle consiste à substituer à la valeur comptable des titres détenus la quote-part des capitaux propres (y compris le résultat de l'exercice déterminé d'après les règles de consolidation).

Il convient aussi d'éliminer les résultats sur opérations internes, si ceux-ci revêtent une importance significative.

### 1.1.5. Règles de consolidation

#### ► **Principes généraux**

L'article L. 233-22 du Code de commerce pose que les comptes consolidés sont établis selon les principes comptables et règles d'évaluation du Code de commerce compte tenu des aménagements indispensables résultant des caractéristiques propres aux comptes consolidés par rapport aux comptes annuels.

Selon le règlement CRC 99-02 les principes comptables généraux doivent être respectés. Les comptes consolidés doivent donner toutes les informations de caractère significatif sur le patrimoine, la situation financière ainsi que sur le résultat de l'ensemble consolidé. Les évaluations, les retraitements et les éliminations de résultats internes sont soumis à une appréciation de leur importance relative.

En outre, ce règlement insiste sur l'application des trois principes comptables suivants, par respect des objectifs d'information financière propres aux comptes consolidés :

- Prédominance de la substance sur l'apparence ;
- Rattachement des charges aux produits ;
- Élimination de l'incidence des écritures passées pour la seule application des législations fiscales.

#### ► **Retraitements et reclassements obligatoires**

Trois catégories de retraitements et reclassements doivent être obligatoirement opérés au titre de la consolidation, pour toutes les sociétés entrant dans le périmètre de consolidation quelle que soit la méthode de consolidation :

- Les retraitements d'homogénéité ;
- Les retraitements destinés à éliminer l'incidence sur les comptes des écritures passées pour la seule application des législations fiscales ;
- Les retraitements qui résultent de la comptabilisation des impôts différés.

#### ► **Éliminations obligatoires**

Il convient d'éliminer les comptes et opérations réciproques.

### ► Retraitements et reclassements optionnels

Le règlement CRC 99-02 a introduit une nouvelle notion, en précisant que cinq méthodes sont considérées comme préférentielles dans les comptes consolidés :

- Engagements de retraite : comptabilisation d'une provision ;
- Suivi des contrats de location-financement (crédit-bail et assimilé) : comptabilisation à l'actif du bilan du locataire ;
- Comptabilisation des frais d'émission et des primes de remboursement d'emprunts : répartition étalée sur la durée de l'emprunt ;
- Sort des différences de conversion : à éliminer et à imputer en résultat ;
- Rattachement des opérations partiellement exécutées à la clôture de l'exercice : méthode de l'avancement.

Ainsi, le choix d'utiliser ces méthodes préférentielles est irréversible ; en cas de non-application d'une méthode, son impact sur le bilan et le compte de résultat est donné en annexe sauf en ce qui concerne la méthode de l'avancement lorsque les données de gestion ne permettent pas de donner une information fiable.

### ► Date de clôture

En principe, la date de clôture des comptes consolidés est celle de la société consolidante. Sur justification présentée dans l'annexe, les comptes consolidés peuvent cependant être établis à une date différente de celle des comptes annuels de la société consolidante.

### ► Consolidation directe ou consolidation par paliers

Le règlement CRC 99-02 précise que la consolidation est réalisée soit directement par la société consolidante, soit par paliers, c'est-à-dire en consolidant successivement des sous-ensembles consolidés dans des ensembles plus grands. Les capitaux propres consolidés, les écarts d'acquisition et d'évaluation, les intérêts minoritaires et le résultat déterminés dans le cadre d'une consolidation directe doivent être les mêmes que ceux qui seraient obtenus si la consolidation était réalisée par paliers.

### ► Système comptable

Le règlement CRC 99-02 ne fixe aucune règle particulière quant aux modalités matérielles de l'organisation du système comptable.

On peut, cependant, raisonnablement estimer que :

- Une tenue sous forme d'écritures comptables est nécessaire ;
- Il convient d'organiser un système cohérent en terme de réinscription des aménagements spécifiques de consolidation, opérés au cours des exercices précédents ;
- La liste des comptes est libre. La liste du pcg peut servir de référence, mais nécessite des créations de comptes.

## 1.2. Méthodologie d'établissement des comptes consolidés

Étape 1 : Définitions des règles de consolidation et du périmètre de consolidation.

Étape 2 : Retraitement et reclassements des comptes individuels.

Étape 3 : Conversion des comptes libellés en devises étrangères.

Étape 4 : Sommation des sociétés intégrées.

Étape 5 : Élimination des comptes et opérations réciproques.

Étape 6 : Intégration globale, répartition des capitaux propres et élimination des titres.

Étape 7 : Intégration proportionnelle, élimination des capitaux propres et des titres.

Étape 8 : Mise en équivalence, évaluation des titres.

Étape 9 : Élaboration des documents de synthèse.

Cette méthodologie est basée sur des phases successives :

- Une phase conceptuelle (étape 1) de définition ;
- Une phase d'harmonisation (étapes 2 à 4) basée sur l'analyse des comptes individuels des sociétés entrant dans le périmètre de consolidation quelle que soit la méthode de consolidation ;
- Une phase d'interférence (étape 5) et une phase méthodologique (étapes 6 à 8) ;
- Une phase finale (étape 9) d'établissement des documents comptables consolidés.

### 1.2.1. Définition des règles de consolidation et du périmètre de consolidation

#### ► Définition des règles de consolidation

Il convient notamment d'arrêter les choix de méthodes comptables en matière :

- De retraitements optionnels, notamment par référence aux méthodes préférentielles ;
- De méthodes comptables : consolidation directe ou par paliers, méthode de conversion des comptes libellés en devises étrangères ;
- De politiques comptables : traitement et amortissement de l'écart d'acquisition, actualisation de l'impôt différé.

Cette définition des règles de consolidation est fondamentale du fait de l'application du principe de permanence des méthodes. Aucun changement ne pourra être opéré par principe, sauf à justifier qu'une nouvelle méthode mise en œuvre permettrait de donner une meilleure image fidèle de la situation financière, du patrimoine et du résultat de l'ensemble consolidé.

L'ensemble de ces règles doit être récapitulé dans un dossier permanent de consolidation.

### ► Définition du périmètre de consolidation

Il faut définir les sociétés retenues dans le périmètre de consolidation à partir des définitions du groupe (contrôle exclusif, contrôle conjoint, influence notable) et des éventuelles exceptions à retenir.

Un organigramme sera à établir dans tous les cas, avec l'indication :

- Du pourcentage de contrôle : qui représente le pourcentage de droits de vote détenu par la société consolidante dans chacune des sociétés du groupe. Pour les sous-filiales, la chaîne de prise en compte est rompue lorsque le contrôle exclusif n'est plus justifié. Ce pourcentage de contrôle permet de déterminer la méthode de consolidation ;
- Du pourcentage d'intérêt : qui représente le pourcentage détenu par la société consolidante dans chacune des sociétés du groupe au niveau de la distribution des capitaux, des réserves et des résultats, il s'agit de l'appréciation des droits financiers, ce pourcentage permet d'opérer la ventilation des capitaux propres ;
- De la méthode de consolidation retenue : à partir de l'analyse du pourcentage de contrôle.

## 1.2.2. Retraitements et reclassements des comptes individuels

Ces retraitements et reclassements sont à opérer au niveau des comptes individuels de chacune des sociétés incluses dans le périmètre de consolidation, quelle que soit la méthode de consolidation retenue.

Ils doivent être enregistrés dans des journaux comptables spécifiques de retraitements et de reclassements des comptes individuels. Ce travail est facilité par l'élaboration d'un plan comptable du groupe.

Il faut entendre par retraitements les changements d'évaluation, et par reclassements les changements de présentation.

### 1.2.2.1. Retraitements et reclassements obligatoires

#### 1.2.2.1.1. Retraitement d'homogénéité

Cette obligation d'homogénéité est prévue par l'article L. 233-22 du Code de commerce : les éléments d'actif et de passif, les éléments de charges et de produits compris dans les comptes consolidés sont évalués selon des méthodes homogènes, sauf si les retraitements nécessaires sont de coût disproportionné et d'incidence négligeable sur le patrimoine, la situation financière et le résultat consolidés.

Le règlement CRC 99-02 précise que :

- L'article L. 233-22 du Code de commerce de la loi n'impose pas les méthodes de l'entreprise consolidante. Les comptes consolidés sont donc établis suivant des méthodes définies par le groupe pour sa consolidation et conformes à la réglementation française ;
- Le groupe ne peut pas, dans une situation donnée et à partir de faits identiques, apprécier risques et charges de manière différente entre les comptes consolidés et les comptes individuels ou les comptes de sous-groupes, comme par exemple les considérer comme probables dans un cas et improbables dans l'autre ;