

## ASPECTS PARTICULIERS DE LA REVISION DES COMPTES CONSOLIDES

*Cette recommandation professionnelle a été ré-adoptée lors de l'assemblée générale de l'Institut des réviseurs d'entreprises du 12 juin 2007.*

---

Introduction	1
Définitions	2
Préparation des comptes consolidés	3
Problèmes particuliers concernant la révision	4
Le rapport de révision	5
Recommandation	6

---

### 1. Introduction

- 1.1. Les comptes consolidés sont des comptes présentant l'actif, les dettes, la situation nette, les produits et les charges d'une société-mère et de ses filiales, c'est-à-dire d'un groupe de sociétés, comme s'il s'agissait d'une seule entité.
- 1.2. Le but des comptes consolidés est de donner des informations financières sur un groupe de façon à présenter une image fidèle du résultat et de la situation financière du groupe pris comme un tout sans tenir compte des frontières juridiques qui séparent chacune des entités le constituant. Cela permet aux actionnaires de la société-mère, et à toute autre personne, de connaître la performance de l'ensemble du groupe. Ceux qui sont intéressés plus particulièrement par la situation financière de la société mère ou par celle des filiales prises séparément peuvent se reporter aux comptes annuels propres à ces sociétés.
- 1.3. La présente recommandation fournit une orientation aux réviseurs chargés d'exprimer une opinion sur les comptes consolidés et traite des problèmes particuliers que pose leur révision. La recommandation concerne aussi les participations auxquelles est appliquée la méthode de mise en équivalence qui, tout en étant une méthode bien différente de celle de la consolidation, donne naissance à des problèmes de révision similaires.

### 2. Définitions

La présente recommandation utilise des définitions qui correspondent à celles de l'International Accounting Standard n° 27 "Etats financiers consolidés et comptabilisation des participations". La 7<sup>e</sup> Directive de la Communauté Européenne concernant le droit des sociétés fait usage de définitions similaires.

- 2.1. Une société-mère est une société qui a une ou plusieurs filiales.
- 2.2. Une filiale est une société qui est contrôlée par une autre société, dite société-mère.
- 2.3. Un groupe est composé d'une société-mère et de toutes ses filiales.
- 2.4. Une société associée est une société dépendante qui n'est pas une filiale et dans laquelle la société participante
  - a détient une part importante dans les droits de vote;
  - b détient le pouvoir d'exercer une influence significative sur la gestion et la politique financière;
  - c entend conserver ses intérêts à titre de participation durable.

- 2.5. La méthode de la mise en équivalence est une technique comptable utilisée par une société pour ses participations dans des sociétés associées et dans certaines sociétés non consolidées. Cette méthode consiste à retraiter dans les comptes consolidés la valeur des titres de participation pour la faire correspondre à la quote-part d'actif net de l'investisseur dans la société associée. Le compte de résultat constate la part des résultats de la société associée qui revient à la société participante.
- 2.6. Un premier réviseur est le réviseur chargé d'exprimer une opinion sur les comptes consolidés d'un groupe. Souvent, mais pas nécessairement, il est aussi le réviseur de la société-mère.
- 2.7. Un deuxième réviseur est un réviseur, autre que le premier réviseur, chargé de la révision de sociétés et/ou de certains postes de l'actif, des dettes, de l'actif net, des produits et charges dans le groupe.

### **3. Préparation des états financiers consolidés**

- 3.1. Dans la plupart des pays où des comptes consolidés sont établis, il appartient au conseil d'administration ou à la direction (dirigeants) de la société-mère de les préparer à l'aide d'informations fiables, complètes et bien documentées obtenues des sociétés du groupe. Bien que celles-ci puissent être domiciliées dans des juridictions nationales différentes, les règles juridiques et comptables régissant l'établissement des comptes consolidés sont généralement celles du pays où est domiciliée la société mère et lorsqu'il est possible de choisir, ce sont les règles fixées par les dirigeants de la société-mère qui sont appliquées.
- 3.2. Pour pouvoir établir les comptes consolidés, les dirigeants de la société mère ont besoin des comptes annuels et d'autres informations de toutes les sociétés du groupe; celles-ci doivent dans la mesure du possible:
- a être préparées selon les mêmes conventions comptables;
  - b utiliser une classification uniforme des comptes et des informations;
  - c se référer à un exercice financier identique à celui de la société-mère.

Ces conditions ne peuvent pas toujours être remplies par les comptes annuels des différentes sociétés du groupe; aussi sera-t-il nécessaire en règle générale en ce qui concerne les sociétés domiciliées dans d'autres juridictions nationales d'obtenir des informations complémentaires, ce qui explique d'usage répandu d'informations spécialement préparées par ces sociétés aux fins de consolidation.

- 3.3. Pour réaliser la permanence des méthodes et la comparabilité des informations qui sont des éléments essentiels du processus de consolidation, les dirigeants de la société-mère doivent donner des instructions spécifiques concernant les procédures comptables et d'information au sein du groupe.
- 3.4. La consolidation consiste à cumuler les états financiers de la société-mère et ceux de ses filiales en additionnant ensemble les postes d'actif, les dettes, les produits et charges correspondants et en faisant des retraitements appropriés en ce qui concerne par exemple:
- l'élimination des montants relatifs aux transactions inter-sociétés et soldes inter-sociétés, y compris les participations dans les filiales et les résultats non réalisés au titre d'opérations à l'intérieur du groupe;
  - les prises de participation et variations des pourcentages d'intérêt au cours de l'exercice considéré;
  - les ajustements résultant de la conversion des comptes annuels des sociétés du groupe situées à l'étranger.
- 3.5. Afin d'avoir la certitude que des informations fiables ont été utilisées, les informations de nature financière ou autre nature, fournies par toutes les sociétés importantes pour le besoin de la consolidation, doivent faire l'objet d'une révision externe, même si celle-ci n'est pas exigée par la loi nationale. La révision se limitera à tout ce qui est considéré comme indispensable en tenant compte de l'importance relative de la filiale dans le cadre de la consolidation. De ce fait, cette révision peut être différente de celle effectuée pour la certification des comptes annuels des filiales

#### **4. Problèmes particuliers de la révision des comptes consolidés**

- 4.1. Les comptes consolidés sont révisés pour s'assurer qu'ils ont été correctement établis lors de leur élaboration et qu'ils donnent une image fidèle des résultats globaux et de la situation financière du groupe pris comme un tout.
- 4.2. Le réviseur des comptes consolidés (le premier réviseur) porte seul la responsabilité de l'opinion qu'il émet sur eux; aussi est-il obligé, tout en tenant compte de l'importance relative de chacune des sociétés dans le groupe, d'obtenir un faisceau suffisant et pertinent de preuves fiables pour pouvoir asseoir son opinion.
- 4.3. Pour apprécier si le faisceau de preuves obtenues présente ces qualités, le premier réviseur prend en compte la part qu'il a prise personnellement dans les révisions des sociétés du groupe; par ailleurs, il peut aussi utiliser, en partie, les travaux d'autres réviseurs, à condition toutefois, qu'il se soit assuré que leurs travaux ont été correctement effectués. Les principes régissant "l'utilisation du travail d'un autre réviseur" sont exposés dans la norme ISA 600.
- 4.4. La nécessité d'une révision et de la nomination d'un réviseur d'une filiale dépendent des règles légales du pays concerné. Il arrive souvent, mais pas nécessairement, que ce réviseur effectue et rende compte de travaux de révision demandés par la société-mère. L'inclusion des comptes annuels des filiales dans les comptes consolidés ne diminue en rien les droits, les devoirs et les responsabilités du réviseur de la filiale envers les dirigeants de celle-ci.
- 4.5. Au cas où le premier réviseur utilise le travail de réviseurs internes, il devra se conformer à la norme ISA 610 "Examen des travaux de l'audit interne".
- 4.6. Pour acquérir la conviction que le travail de révision des sociétés du groupe effectué par d'autres réviseurs est correct et pour en apprécier correctement les résultats, le premier réviseur devra s'assurer qu'il peut prendre contact avec toutes les sociétés du groupe et leurs réviseurs. La législation de plusieurs pays confère aux réviseurs des comptes consolidés certains droits en cette matière, mais ceux-ci peuvent être inopérants en ce qui concerne les sociétés domiciliées dans d'autres pays. Cela étant, et dans l'hypothèse où les dirigeants de la société-mère ont un pouvoir suffisant pour exercer une influence sur la gestion de la filiale, ils peuvent servir d'intermédiaire pour établir les contacts en question. Il peut se présenter des problèmes particuliers dans le cas des sociétés associées et des filiales dont une minorité détient des actions cotées en bourse et dont les dirigeants peuvent, être soumis à des contraintes légales ou des règles émanant des autorités boursières et régissant les informations susceptibles d'être fournies à un actionnaire. L'obtention des informations de la part du deuxième réviseur peut être malaisée lorsque celui-ci est lié par le secret professionnel envers la société qu'il a révisée. A cause de tous ces problèmes, le premier réviseur devra en temps opportun faire connaître ses besoins en information et, le cas échéant, demander un avis juridique au sujet des solutions possibles. Si, malgré cela, le premier réviseur n'est pas satisfait de ses possibilités de contact, il peut juger nécessaire de modifier en conséquence son opinion.
- 4.7. En préparant son plan de travail, le premier réviseur doit définir le champ de vérification nécessaire pour être en mesure de formuler son opinion sur les comptes consolidés. En prenant en considération l'importance relative des sociétés concernées, il peut décider que certaines d'entre elles n'ont pas besoin d'être vérifiées chaque année mais seulement en fonction d'un programme de rotation. Le premier réviseur devra déterminer dans quelle mesure il désire s'appuyer sur le travail des deuxièmes réviseurs, et communiquer à ces derniers le plus tôt possible le calendrier prévu pour ses travaux de révision, ses propositions quant à l'étendue des interventions sur des points qu'il considère comme importants au niveau de la révision du groupe. Il doit également attirer l'attention des deuxièmes réviseurs quant aux dates limites à respecter et à toute information nécessaire au niveau du groupe. La nature et les détails de ces exigences dépendront des procédures établies et des instructions données par la société-mère aux filiales et de leur importance dans le groupe. D'une manière générale, elles seront plus complexes et, par conséquent, plus détaillées lorsqu'elles concernent les filiales étrangères.
- 4.8. Lors de sa révision, le réviseur doit prendre en compte le périmètre de consolidation afin de déterminer quelles sociétés y ont été incluses et celles qui en ont été exclues (et les raisons de cette mesure) et il doit s'assurer qu'il a été tenu compte de toutes les acquisitions, ventes et changements dans les participations dans les sociétés du groupe, intervenus au cours de l'exercice sous révision.

- 4.9. Le premier réviseur devra examiner l'organisation et les procédures du processus de consolidation afin de s'assurer qu'il est effectué correctement. Il devra aussi:
- s'assurer que la consolidation a été établie à partir des informations vérifiées pour toutes les filiales importantes;
  - examiner les documents reçus des deuxièmes réviseurs pour se convaincre que les exigences du premier réviseur et de la société-mère ont été satisfaites;
  - examiner les retraitements effectués dans le cadre de la consolidation afin de s'assurer qu'ils sont corrects, complets et autorisés;
  - scruter toutes les autres informations reçues pour apprécier leurs effets possibles sur les comptes consolidés;
  - examiner les comptes consolidés afin de savoir si toutes les informations ont été convenablement présentées et publiées;
  - examiner les rapports de révision reçus des deuxièmes réviseurs, et plus particulièrement les rapports avec réserves afin d'apprécier leur impact éventuel sur l'opinion du premier réviseur sur les comptes consolidés;
  - examiner le rapport de gestion sur les comptes consolidés.

## **5. Le rapport de révision**

- 5.1. Les principes fondamentaux de la norme ISA 700 "Rapport de révision sur les comptes annuels" valent aussi pour le rapport de révision sur les comptes consolidés.
- 5.2. Dans certains pays, il peut être expédient de présenter un seul rapport de révision couvrant à la fois les comptes consolidés du groupe et les comptes non consolidés de la société-mère en tant qu'entité juridique séparée.
- 5.3. Dans son rapport sur les comptes consolidés, le premier réviseur doit s'attacher à la présentation de l'image fidèle du groupe pris comme un tout. Comme mentionné au paragraphe 4.9 ci-dessus, le premier réviseur doit prendre en considération, lorsqu'il formule son opinion sur les comptes consolidés, les rapports de révision sur les comptes annuels établis pour les diverses sociétés du groupe. Toutefois, une opinion avec réserve, une opinion défavorable ou absence d'opinion relative à une filiale n'impliquent pas qu'une opinion similaire doive être donnée sur les comptes consolidés car la raison qui a justifié une telle opinion au niveau de la filiale peut être sans importance au niveau des comptes consolidés. Par ailleurs, il peut être possible de résoudre le problème qui a donné lieu à l'opinion en question lors de la préparation des comptes consolidés, par exemple au moyen d'un retraitement permettant de redresser les résultats ou de corriger la classification des postes dans les comptes annuels.

## **6. Recommandation**

- 6.1. Le réviseur des comptes consolidés porte l'entière responsabilité de l'opinion qu'il donne sur ces comptes et il devra s'assurer qu'il obtient suffisamment de preuves probantes, pertinentes et fiables pour pouvoir asseoir son opinion.
- 6.2. En effectuant sa révision, le premier réviseur peut utiliser le travail d'autres réviseurs portant sur d'autres sociétés du groupe et/ou certains postes de l'actif et de dettes, la situation nette, les produits et charges inter-sociétés. Pour apprécier s'il peut se fier à leur travail, il lui faut appliquer les normes de révision appropriées en cette matière.
- 6.3. Le premier réviseur doit pouvoir entrer en contact avec toutes les sociétés du groupe et leurs réviseurs.
- 6.4. Les principes fondamentaux de la norme ISA 700 "Rapport de révision sur les comptes annuels" sont également valables pour les comptes consolidés.