

LES FONDAMENTAUX DE L'AUDIT DES COMPTES CONSOLIDÉS

EXPERTS-COMPTABLES ET
COMMISSAIRES AUX COMPTES

Union
des Libéraux

ecf
EXPERTS-COMPTABLES ET
COMMISSAIRES AUX COMPTES
DE FRANCE

RÉSOLUMENT Tournés
VERS L'AVENIR !

SOMMAIRE

1. Les sources d'information
2. Les conditions d'acceptation de mission
3. La planification de l'audit de la consolidation
4. Les travaux d'audit sur les comptes consolidés
5. Le rapport d'audit sur les comptes consolidés
6. Conclusions et conseils pratiques

1 Les sources d'information



Union
des Libéraux

ecf
EXPERTS-COMPTABLES ET
COMMISSAIRES AUX COMPTES
DE FRANCE

RÉSOLUTION Tournés
VERS L'AVENIR !

1. Quelques chiffres

- Typologie des groupes en France (source INSEE) :

	Nombre de groupe		Effectif salarié en milliers		CA et produits financiers en milliards d'euros	
0 à 499 salariés	38 755	95%	2 256	626	23%	
500 à 1 999 salariés	1 415	3%	1 299	424	16%	
2 000 à 9 999 salariés	412	1%	1 620	570	21%	
+ de 10 000 salariés	91	0%	3 223	1 115	41%	
Total	40 673	100%	8 398	2 735	100%	

- Les groupes étrangers représentent environ 15 % du total des groupes en France (2/3 dans l'UE)
- Les groupes Français représentent environ 125 000 entreprises.

1. Quand un groupe doit-il établir des comptes consolidés ?

■ [L'article L. 233-16](#) du Code du commerce stipule en effet que les sociétés commerciales " ... dès lors qu'elles contrôlent de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises ou qu'elles exercent une influence notable sur celles-ci", ont l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés.

■ **Deux exceptions** sont toutefois prévues par [l'article L. 233-17](#) pour les sociétés **qui n'émettent pas de valeurs mobilières sur un marché réglementé ou des titres de créances négociables** :

- La société est, elle-même, sous le contrôle d'une société qui l'inclut dans le périmètre des comptes consolidés qu'elle publie ;

- Le groupe, soit la société et les sociétés qu'elle contrôle, **ne dépasse pas, pendant deux exercices successifs, deux des trois seuils suivants** ([décret N° 86-221 de février 1986](#)) :

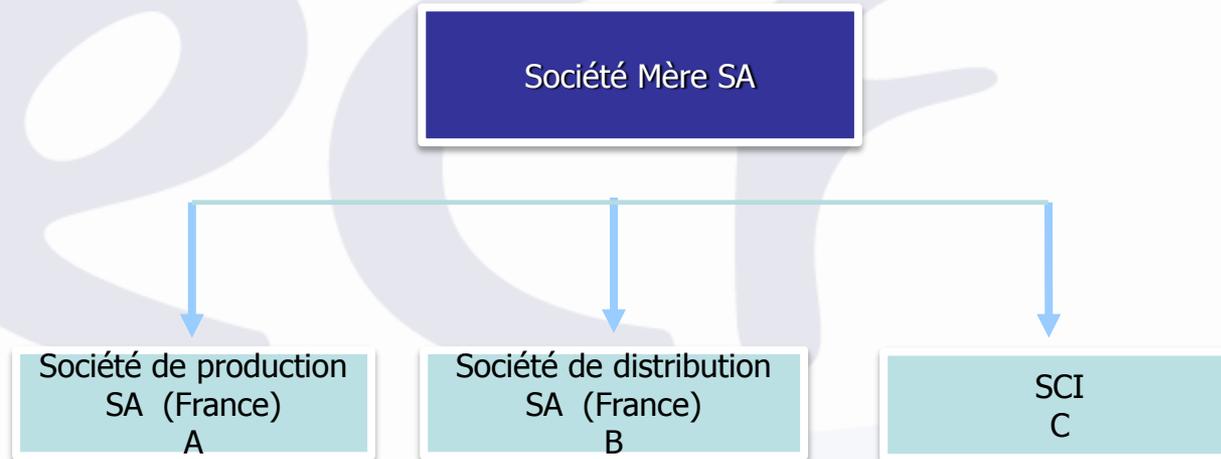
Chiffre d'affaires : 30 M€ ;

Total du bilan : 15 M€ ;

Nombre moyen de salariés : 250.

Mais des évolutions à venir avec la nouvelle directive comptable européenne (directive 2013/34 du 26 juin 2013)

Un environnement d'audit parfois simple..



- M est une société holding familiale qui détient 100 % des 3 entités A-B-C – résultat net très élevés et constantes / pas d'endettement externe – RAS faible
- Même commissaire aux comptes sur M-A & B depuis la création du Groupe
- Co-commissariat par un petit cabinet local.
- Comptes consolidés en normes françaises / préparé dans un logiciel de consolidation simple bien connu de l'auditeur
- Comptes de C préparés à l'extérieur du Groupe par un expert-comptable – un seul immeuble entièrement loué au sein du Groupe
- Stabilité dans le management du Groupe

Un environnement d'audit souvent complexe.

- Secteur d'activité en difficulté (RAS élevé en matière de valeur d'actif notamment)
- Société consolidante cotée sur EURONEXT
- Co-commissariat avec un des B4
- Dimension international du Groupe
- Plusieurs référentiels comptables utilisés au sein du Groupe
- De nombreux flux intercos dans différentes devises
- SI consolidation grands comptes
- Plusieurs commissaires aux comptes de différents cabinets au sein du Groupe
- Des filiales portant des projets sensibles non auditées situées dans des pays étrangers
- Un sous-groupe consolidé en mode « opaques »
- Un primo consolidant
- Une opération de regroupement d'entreprises significatives
- Etc.....

1. La NEP 100 « Audit des comptes réalisés par plusieurs CAC »

■ Objectif de la NEP : « définir les principes qui régissent l'exercice collégial de l'audit des comptes »

● Peut s'appliquer en dehors de l'audit des comptes consolidés

■ Principales exigences de la norme

● Répartition des diligences et examen contradictoire

● Chaque CAC est indépendant dans la mise en œuvre de ses travaux

– Ils doivent lui permettre de formuler une opinion sur les comptes de l'entité

– Il peut utiliser les éléments collectés par les Co-CAC en complément des siens

1. La NEP 100 « Audit des comptes réalisés par plusieurs CAC »

- Avant de définir et de formaliser l'approche d'audit, le plan de mission et le programme de travail, les CAC doivent de manière individuelle :
- prendre connaissance de l'entité et de son environnement (évaluation des risques...)
- Déterminer le ou les seuils de signification

❖ La répartition des travaux

- Doit être concertée et équilibrée
 - » Quantitatif (volume d'heures...)
 - » Qualitatif (expérience, qualification des équipes...)
- Régulièrement modifiée au cours du mandat

1. La NEP 100 « Audit des comptes réalisés par plusieurs CAC »

- ⊕ Chaque CAC doit procéder à la revue des travaux des co-CAC pour apprécier
 - La cohérence des travaux avec l'évaluation des risques
 - Que les éléments collectés sont suffisants et appropriés pour fonder une opinion
 - Cette revue doit être formalisée dans le dossier de travail
- ⊕ La procédure analytique de revue de cohérence d'ensemble des comptes doit être faite par chaque CAC

⊕ Communication avec les organes de l'entité

⊕ Collégiale et de manière concertée

⊕ Idem pour la direction pour les information importantes

1. La NEP 100 « Audit des comptes réalisés par plusieurs CAC »

- ✚ Etablissement du rapport
 - ✚ Obligatoirement signé par chaque CAC
 - ✚ Mention dans le rapport en cas de divergence

EXPERTS-COMPTABLES ET
COMMISSAIRES AUX COMPTES

1. La NEP 600 « Principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés »

- La NEP 600 définit en complément des dispositions prévues par les normes d'exercice professionnel relatives à la certification des comptes, les principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés. La NEP 600 s'applique quelle que soit la forme juridique de l'entité consolidante.
- impose une implication importante du commissaire aux comptes dans la définition des travaux à mener au niveau des entités comprises dans la consolidation, particulièrement dans :
 - l'évaluation des risques dans les entités importantes ; et
 - les procédures d'audit à mener en réponse au risque élevé d'anomalies significatives ;
- Définit les critères sur la base desquels le commissaire aux comptes évalue la possibilité d'utiliser les travaux des professionnels chargés du contrôle des comptes des entités comprises dans la consolidation,
- Définit les travaux à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes ou les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités selon la typologie de ces dernières,

1. La NEP 600 « Principes spécifiques applicables à l'audit des comptes consolidés »

- Appréhende l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés pour fonder l'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes consolidés à partir :
 - des procédures d'audit réalisées sur le processus d'établissement des comptes consolidés ;
 - des travaux réalisés sur les entités par les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités et / ou par le commissaire aux comptes.
- Structure les modalités de communication entre le commissaire aux comptes et les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités ;

1. La NI « Le CAC et les comptes consolidés »

- La note d'information est un **guide pratique** qui ne peut toutefois se substituer aux normes d'exercice professionnel.
- La NI sur l'audit des comptes consolidés précise les modalités pratiques de mise en œuvre de la NEP 600 et concoure, ce faisant, à la bonne information des professionnels ;
- Elle permet d'illustrer les paragraphes de la NEP 600 à l'aide d'exemples et d'un cas pratique ainsi que de proposer des outils en français et en anglais pour faciliter la mise en œuvre pratique de la NEP.

2 Les conditions d'acceptation de mission



2.1. A l'acceptation un impératif, la prise de connaissance du groupe

■ 2.1.1 Les questions clés à se poser/ les points d'attention

- ⊕ La structure du groupe, y compris sa structure juridique et organisationnelle
 - ⊕ La structure de détention du capital
 - ⊕ Les activités opérationnelles du groupe ;
- ⊕ L'Environnement réglementaire, économique et politique dans lesquels ces activités sont exercées ;
- ⊕ Les **auditeurs de chacune des entités**, notamment leur appartenance à un réseau ou non et leur expérience
- ⊕ Le **référentiel comptable utilisé** pour l'établissement des comptes consolidés ;
- ⊕ Le processus de consolidation et le **système d'information** utilisé pour le mettre en œuvre ;

2.1. A l'acceptation un impératif : la prise de connaissance du groupe

■ 2.1.2 Questionnaire de prise de connaissance

- Questionnaire très complet dans la NI : A utiliser en priorité (14 pages) : Permet d'évoquer les questions fondamentales avant l'établissement de la stratégie d'audit

Client :	QUESTIONNAIRE RELATIF A L'ACCEPTATION / DU GROUPE	REF. :
Exercice :	Intervenant :	Nb Pages 13
Thèmes	Fait par	Réf

■ Structuration en 2 parties :

- Prise de connaissance de la structure du groupe
- prise de connaissance des contrôles du groupe envers ses entités

2.2. Le partage des travaux avec le CO-CAC

■ 2.2.1 Exemple de tableau de répartition des travaux pour un petit groupe

<u>Contrôle des comptes consolidés</u>	<u>Cabinet X</u>	<u>Cabinet Y</u>	
Revue du périmètre		✓	
Détermination des écarts d'acquisition		✓	
Etat de synthèse des écarts d'acquisition		✓	
Circularisation confrère et analyse des rapports	✓		
Analyse des rapports (revue des hypothèses de calcul retenues pour les valeurs d'expertise des immeubles)	✓	✓	Double revue
Revue des éliminations Interco	✓		
Ecritures de consolidation liées aux retraitements de principe		✓	
Imposition différée		✓	
Contributif CA et Marge	✓		
Charges de structures et de personnel	✓		
Passage des résultat sociaux / conso		✓	
Tableau des flux de trésorerie		✓	
Variation des capitaux propres		✓	

2.3 Lettre de Mission (1/2)

- Le commissaire aux comptes du groupe définit les termes et conditions de ses interventions conformément aux principes de la NEP 210 - prévoit notamment que :
 - ⊕ Le paragraphe 10 de la NEP 210 précitée prévoit que, dans certaines circonstances, le commissaire complète la lettre de mission en mentionnant :
 - ⊕ *en cas d'intervention au sein d'un ensemble consolidé, la nature et l'étendue des travaux qu'il entend mettre en œuvre dans les personnes ou les entités de cet ensemble*
 - ⊕ *en cas de co-commissariat, la répartition des travaux entre les commissaires aux comptes et le budget d'honoraires alloué à chacun d'eux. »*

2.3 Lettre de Mission (2/2)

■ SPECIFICITES DE LA LETTRE DE MISSION EN MATIERE DE COMPTES CONSOLIDES

- ⊕ Une lettre de mission est établie la première année dumandat7 et révisée si les circonstances l'exigent au moyen d'une nouvelle lettre de mission se substituant à la précédente ou d'une lettre de mission complémentaire ;
- ⊕ Lorsque la mission est dévolue à plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci établissent soit une lettre de mission commune, soit des lettres de mission individuelles
- ⊕ Une lettre de mission commune à plusieurs entités d'un même ensemble consolidé peut être établie sous certaines conditions (cf. 2.31 de la présente note d'information) ;
- ⊕ Le commissaire aux comptes demande l'accord de l'entité sur les termes et conditions exposés la lettre de mission.

3 La planification de l'audit de consolidation



EXPERTS-C
COMMISSAIRES

ET
COMPTES

Union
des Libéraux

ecf
EXPERTS-COMPTABLES ET
COMMISSAIRES AUX COMPTES
DE FRANCE

RÉSOLUMENT Tournés
VERS L'AVENIR !

3.1 L'identification des entités les plus significatives pour le groupe

- Sur la base des informations obtenues dans le cadre de sa prise de connaissance du groupe, le commissaire aux comptes procède en vue de l'acceptation de la mission à une première identification des entités importantes selon les critères suivants :
 - ⊕ leur contribution aux comptes consolidés ;
 - ⊕ le risque d'anomalies significatives que leur information comptable peut faire peser sur les comptes consolidés.

3.1.1 Exemple de tableau d'analyse permettant d'identifier les entités significatives sur des critères quantitatifs

SELECTION DES FILIALES SIGNIFICATIVES						
Résultat consolidé du groupe :		5 000				
Total de bilan du groupe :		100 000				
ENTITES	Résultat de la période	Poids vs total du résultat	Total de bilan	Poids vs du bilan	Significatif	Commentaires
A	1 000	20%	20 000	20%	OUI	
B	500	10%	9 000	9%	OUI	
C	20	0%	600	1%	NON	
D	15	0%	300	0%	OUI	Provisions importantes au bilan
E	2 150	43%	40 000	40%	OUI	
F	30	1%	600	1%	NON	
G	4	0%	80	0%	NON	
.....						

COMMISSAIRES AUX COMPTES

3.1.2 Les entités non consolidées par intégration globale (1/3)

- Les entités non consolidées par intégration globale constituent une catégorie aux caractéristiques spécifiques compte tenu de l'absence de contrôle de ces entités par le groupe
- L'étape de prise de connaissance permet au commissaire aux comptes d'évaluer si ces entités sont importantes au regard de critères quantitatifs et qualitatifs :
 - Les critères quantitatifs peuvent être notamment
 - la contribution des capitaux propres de l'entité au regard des capitaux propres consolidés,
 - la contribution de la quote-part de résultat de l'entité mise en équivalence au regard du résultat consolidé.

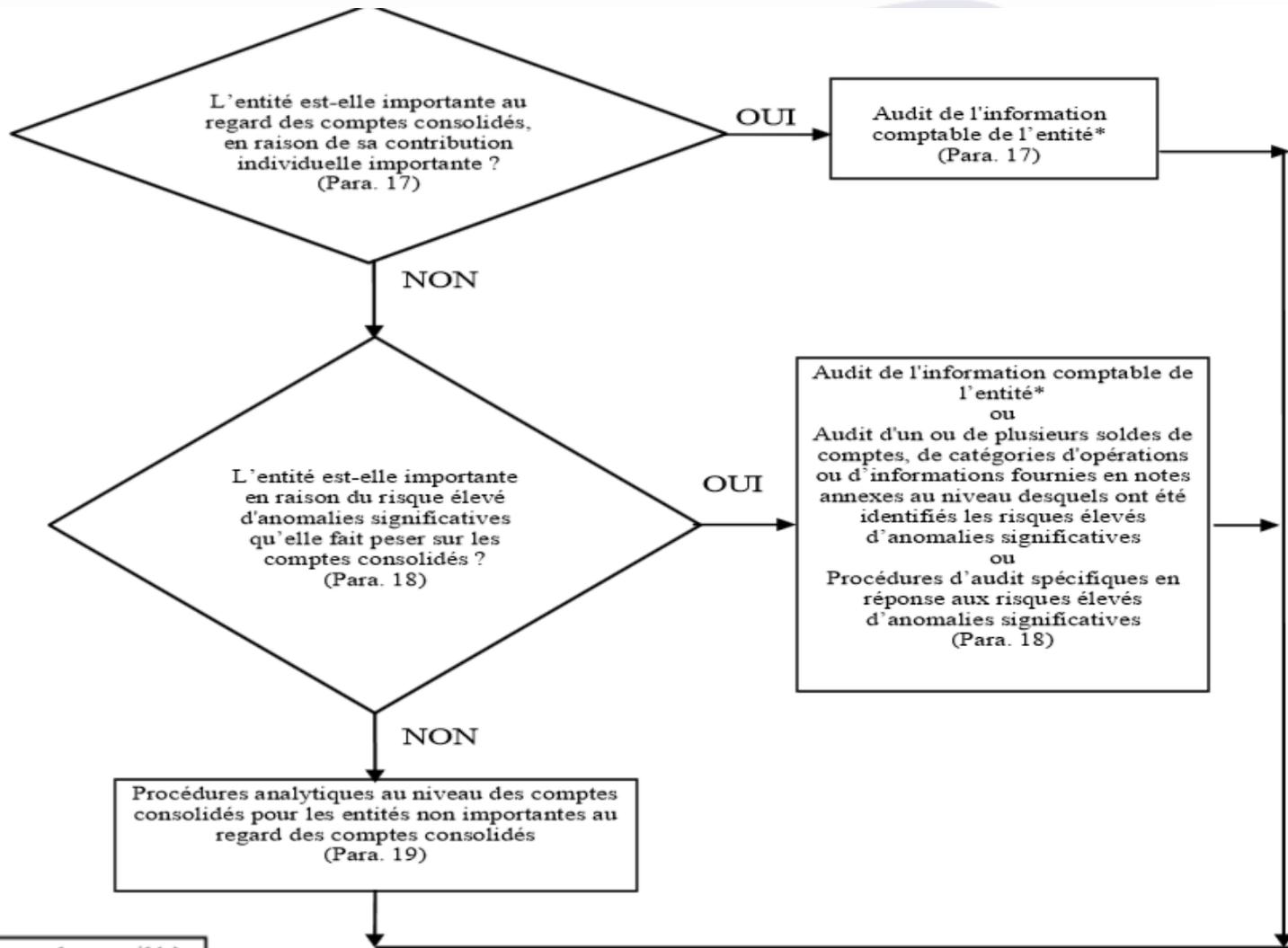
3.1.2 Les entités non consolidées par intégration globale (2/3)

- ✚ Les critères qualitatifs peuvent, par exemple, être appréciés par rapport :
 - ✚ aux les caractéristiques de l'activité,
 - ✚ à la qualité des procédures d'établissement des comptes et le niveau de contrôle exercé par la direction de l'entité,
 - ✚ à la disponibilité des comptes de l'entité dans le délai d'arrêté des comptes du groupe...
 - ✚ à l'audit des comptes de l'entité par un auditeur compétent
 - ✚ à l'absence de conformité des méthodes comptables à celles du groupe et l'importance des retraitements jugés nécessaires

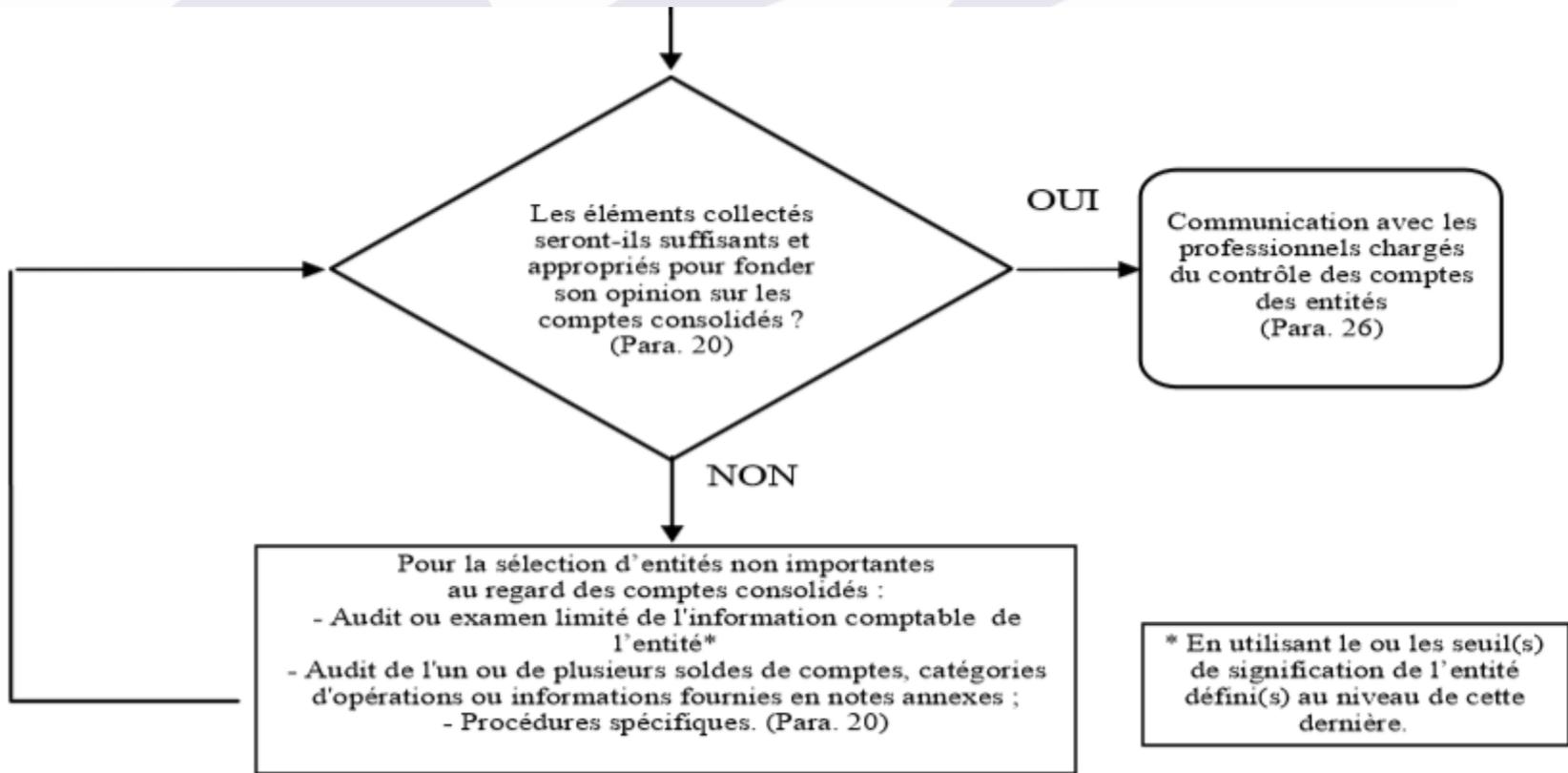
3.1.2 Les entités non consolidées par intégration globale (3/3)

■ Exemples de difficultés pratiques :

- ⊕ Difficultés à respecter les instructions du groupe
- ⊕ Calendrier d'établissement de l'information comptable non compatible avec celui du groupe
- ⊕ Accès restreint à la direction et aux auditeurs de ces entités
- ⊕ Date de clôture de l'entité mise en équivalence différente de la date de clôture des comptes du groupe
- ⊕ Différences de méthodes comptables ou de modalités d'application



* En utilisant le ou les seuil(s) de signification de l'entité défini(s) au niveau de cette dernière.



COMMISSAIRES AUX COMPTES

3.2 La définition des travaux à mettre en œuvre sur les entités significatives

- Pour déterminer la nature et l'étendue des travaux à réaliser sur l'information comptable des entités le commissaire aux comptes tient compte des éléments suivants :
 - ⊕ la contribution des entités aux comptes consolidés
 - ⊕ le risque d'anomalies significatives que l'information comptable des entités peut faire peser sur les comptes consolidés
 - ⊕ l'appréciation des auditeurs des entités
 - ⊕ son appréciation sur le caractère suffisant et approprié des éléments susceptibles d'être collectés pour fonder son opinion sur les comptes consolidés.

3.2.1 Le seuil de signification (1/2)

- Le commissaire aux comptes détermine différents seuils :
 - ⊕ le seuil de signification au niveau des comptes consolidés pris dans leur ensemble ;
 - ⊕ Celui-ci correspond au montant au-delà duquel le commissaire aux comptes estime que les anomalies relevées sont susceptibles d'influencer les décisions économiques ou le jugement de l'utilisateur fondé sur les comptes consolidés.
 - ⊕ le cas échéant, des seuils de signification au niveau des comptes consolidés de montants inférieurs pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations fournies dans l'annexe

3.2.1 Le seuil de signification (2/2)

- ✚ *le seuil de signification au niveau des comptes de chaque entité dont l'information comptable doit faire l'objet, pour les besoins de l'audit des comptes consolidés, d'un audit ou d'un examen limité*
 - ✚ *Le commissaire aux comptes détermine un seuil signification pour les entités dont l'information comptable fait l'objet d'un audit ou d'un examen limité pour les besoins de l'audit des comptes consolidés.*
 - ✚ *Ce seuil de signification est utilisé par l'auditeur local pour évaluer si les anomalies détectées et non corrigées sont significatives, individuellement ou en cumulé.*
- ✚ *le seuil en dessous duquel des anomalies sont manifestement insignifiantes au regard des comptes consolidés pris dans leur ensemble*

3.2.2 Le plan de mission consolidé (1/3)

- Le plan de mission définit l'approche générale des travaux.
- Il définit notamment l'étendue, **le calendrier** et l'orientation des travaux, le seuil de signification retenu et les lignes directrices nécessaires à la préparation du programme de travail.

3.2.2 Le plan de mission consolidé (2/3)

■ A ce titre, le plan de mission des comptes consolidés pourra comprendre :

- L'identification des **entités importantes** et non **importantes** ;
- La **définition des travaux** à mettre en œuvre au regard de cette évaluation préliminaire
- La définition des **seuils de signification**

3.2.2 Le plan de mission consolidé (3/3)

- A ce titre, le plan de mission des comptes consolidés pourra comprendre :
 - ⊕ Les **objectifs de la mission sur les comptes consolidés**
 - ⊕ les **éléments collectés lors de la prise de connaissance** de l'activité du groupe, des entités le composant et de leur environnement, ayant un impact sur l'audit.
 - ⊕ Une **évaluation préliminaire du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes consolidés**

3.3 La communication avec les autres auditeurs du groupe



- L'audit des comptes consolidés suppose une collaboration active des auditeurs locaux et repose sur des principes de communication réciproque, fondés notamment sur :
 - ⊕ Une communication **claire et anticipée** des demandes du commissaire aux comptes
 - ⊕ **le respect par les auditeurs locaux** du calendrier fixé par le commissaire aux comptes ;
 - ⊕ une communication rapide et complète des auditeurs locaux sur toute **difficulté anticipée ou constatée**

3.3.1 L'importance des instructions d'audit (1/2)

- Le commissaire aux comptes communique suffisamment à l'avance ses instructions aux professionnels chargés du contrôle des comptes des entités.
- Cette communication définit :
 - ⊕ les travaux réaliser,
 - ⊕ l'utilisation qui en sera faite
 - ⊕ le format et le contenu de la communication entre les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités et le commissaire aux comptes.



3.3.1 L'importance des instructions d'audit (2/2)

- Les instructions d'audit incluent généralement les points suivants :
 - ⊕ Accusé de réception des instructions d'audit incluant les confirmations d'indépendance et les informations relatives à la compétence des auditeurs ;
 - ⊕ Plan de mission attendu (description des zones de risques identifiés par le groupe ;
 - ⊕ Format de la note de note de synthèse ;
 - ⊕ Etat des anomalies (corrigées et non corrigées) ;
 - ⊕ Lettres d'affirmation ;
 - ⊕ Rapports (d'audit, d'examen limité) ;
 - ⊕ Information ou confirmation relatives aux événements postérieurs à la clôture.

**Exemples dans
la NI en FR &
ANGLAIS**

3.3.2 Incidences des difficultés rencontrées

- Si l'auditeur de l'entité n'est pas indépendant ou si le commissaire aux comptes a de sérieux doutes sur ses compétences au regard de l'intervention demandée alors :
 - ⊕ le commissaire aux comptes peut, soit demander à un **autre auditeur** de mettre en œuvre les travaux demandés, soit réaliser **lui-même** ces travaux
- Si il estime que la compétence de l'auditeur de l'entité ne présente que certaines insuffisances alors il peut :
 - ⊕ **Participer à ces travaux** ou mettre en œuvre d'autres procédures d'audit complémentaires.
 - ⊕ Procéder à une **évaluation complémentaire des risques de l'entité.**

4 Les travaux d'audit sur les comptes consolidés



4.1 Les travaux dans les filiales

Sommaire :

- Les tests sur le processus de consolidation
- La communication avec les auditeurs des filiales
- Les procédures analytiques sur les entités non significatives
- La cohérence de l'homogénéisation des comptes à consolider

4.1.1 Les tests sur le processus de consolidation (1/3)

Tests sur l'efficacité des contrôles groupes

- Différentes natures de contrôles mis en place par l'entreprise consolidante : test à adapter en fonction des types de contrôle.
- Exemples :
 - ⊕ Contrôles relatifs à l'environnement du groupe :
 - ⊙ S'il existe un code de conduite commun à toutes les entités : en obtenir un exemplaire et vérifier le respect des dispositions du code.
 - ⊕ Contrôles relatifs aux systèmes d'information :
 - ⊙ S'il existe un système d'information homogène : obtenir la cartographie, identifier les activités informatiques générales et les tester.
- En cas de faiblesses significatives sur les contrôles :
modification de l'approche d'audit définie initialement.

4.1.1 Les tests sur le processus de consolidation (2/3)

Tests sur l'efficacité des contrôles sur le processus de consolidation

- La direction peut avoir mis en place des contrôles afin de vérifier que les procédures de consolidation soient correctes : contrôles manuels ou informatiques.
- Si le CAC décide de s'appuyer sur ces contrôles : nécessité de réaliser des **tests pour s'assurer de leurs fiabilités.**
- Exemples :
 - ⊕ Contrôles relatifs à l'élaboration des comptes consolidés :
 - ⊙ S'il existe une procédure de comptabilisation des écritures de consolidation : sélectionner des écritures et vérifier qu'elles soient en cohérence avec la procédure.
 - ⊕ Contrôles relatifs à la correcte application du référentiel comptable applicable au niveau groupe :
 - ⊙ S'il existe un processus pour vérifier les retraitements et les éliminations internes : faire une revue des contrôles et vérifier la source des données.

4.1.1 Les tests sur le processus de consolidation (3/3)

Procédures d'audit complémentaires sur le processus de consolidation

- Les procédures d'audit complémentaires permettent ([NEP 600](#)) :
 - ⊕ De vérifier que toutes les entités ont été incluses dans le périmètre de consolidation ;
 - ⊕ De vérifier le respect de l'obligation pour les entités dont la date de clôture est antérieure de plus de 3 mois à celle de l'entité consolidante d'établir une information comptable ;
 - ⊕ D'apprécier le caractère approprié, exact et exhaustif des écritures de consolidation.
- Ces procédures seront d'autant plus faibles que les tests sur l'efficacité des contrôles sur le processus de consolidation auront été satisfaisants.

4.1.2 La communication avec les auditeurs des filiales (1/2)

- Dans un premier temps, il est nécessaire de **s'assurer** que les auditeurs des filiales :
 - ⊕ Aient validé que les principes comptables suivis sont ceux prescrits par la maison mère;
 - ⊕ Nous ont informés des faits qu'ils considéraient comme suffisamment importants, notamment les points relevés significatifs en matière :
 - ⊙ de contrôle interne,
 - ⊙ de risques relatifs aux états financiers
 - ⊙ et de risques d'audit.

4.1.2 La communication avec les auditeurs des filiales (2/2)

- Dans un second temps, il faut **obtenir l'assurance** que nous pouvons nous appuyer sur les travaux des autres auditeurs. Pour cela, plusieurs possibilités :
 - ⊕ Demander aux autres auditeurs de compléter un questionnaire,
 - ⊕ Rencontrer les autres auditeurs pour discuter des points relevés significatifs,
 - ⊕ Revoir en totalité ou en partie les travaux des autres auditeurs,
 - ⊕ Faire une visite de la filiale (notamment en cas de doute).

- Dans tous les cas, prendre en compte les **conclusions significatives** mises en évidence par les travaux des autres auditeurs.

4.1.3 Les procédures analytiques sur les entités non significatives (1/3)

Nature des procédures analytiques

- Objectif : s'assurer que l'information comptable de ces entités n'engendre pas un risque significatif sur les comptes consolidés.

- Cette information peut être collectée à différents niveaux. Les facteurs à prendre en compte peuvent être :
 - ⊕ La nature des entités,
 - ⊕ La façon dont les opérations du groupe sont gérées et contrôlées par la direction,
 - ⊕ Le niveau de détail des systèmes d'information utilisés dans l'élaboration des comptes consolidés,
 - ⊕ La fréquence du suivi.

4.1.3 Les procédures analytiques sur les entités non significatives (2/3)

Nature des procédures analytiques

- Le CAC peut utiliser les procédures analytiques mis en place par la direction s'il en existe.
- En cas de variations significatives, inattendues... (NEP 520), le CAC devra déterminer les procédures d'audit à mettre en place.
- Important : réaliser ces procédures analytiques suffisamment tôt dans le cas où il serait nécessaire par la suite de mettre en œuvre des procédures complémentaires.

4.1.3 Les procédures analytiques sur les entités non significatives (3/3)

Les procédures analytiques :

- Les procédures analytiques peuvent porter sur la totalité ou sur une partie de l'information comptable des entités.
Exemple : revue sur le chiffre d'affaires, les états de gestions...
- Le CAC peut comparer ces données avec d'autres éléments.
Exemple : comparaison avec les exercices précédents, avec les budgets prévisionnels, des données du secteur d'activité...

4.1.4 La cohérence de l'homogénéisation des comptes à consolider

- Quel **format** pour les comptes consolidés ?
- Difficultés en cas **d'activités multiples** (Négoce et prestations de services / contrats LT)
- Une bonne pratique : l'observation de la structure et du contenu des comptes **d'entreprises du même secteur**



4.2 Les travaux de consolidation

Sommaire :

- Les étapes de consolidation
- L'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés
- La revue des événements postérieurs à la clôture
- La mise en œuvre de procédures analytiques comme contrôle de cohérence d'ensemble des comptes

4.2.1 Les étapes de consolidation (1/4)

ETAPES	TRAVAUX
1. Evaluer les méthodes de consolidation	<ul style="list-style-type: none">• Identifier les filiales à intégrer ou à exclure du périmètre de consolidation.
2. Réconcilier les états de consolidation avec les états financiers	<ul style="list-style-type: none">• Réconcilier les soldes des états de consolidation avec les états financiers.• Tester l'exactitude arithmétique des états de consolidation
3. Revoir et tester les liasses de consolidation reçues	<ul style="list-style-type: none">• Vérifier que les liasses de consolidation reçues soient complètes et rapprocher les soldes des liasses de consolidation des états consolidés.
4. Tester l'exhaustivité des états de consolidation	<ul style="list-style-type: none">• Comparer les états de consolidation avec la liste des filiales pour s'assurer qu'elles ont toutes été intégrées dans le périmètre de consolidation.• Comparer les écritures de consolidation de l'exercice avec celles de l'année précédente.

4.2.1 Les étapes de consolidation (2/4)

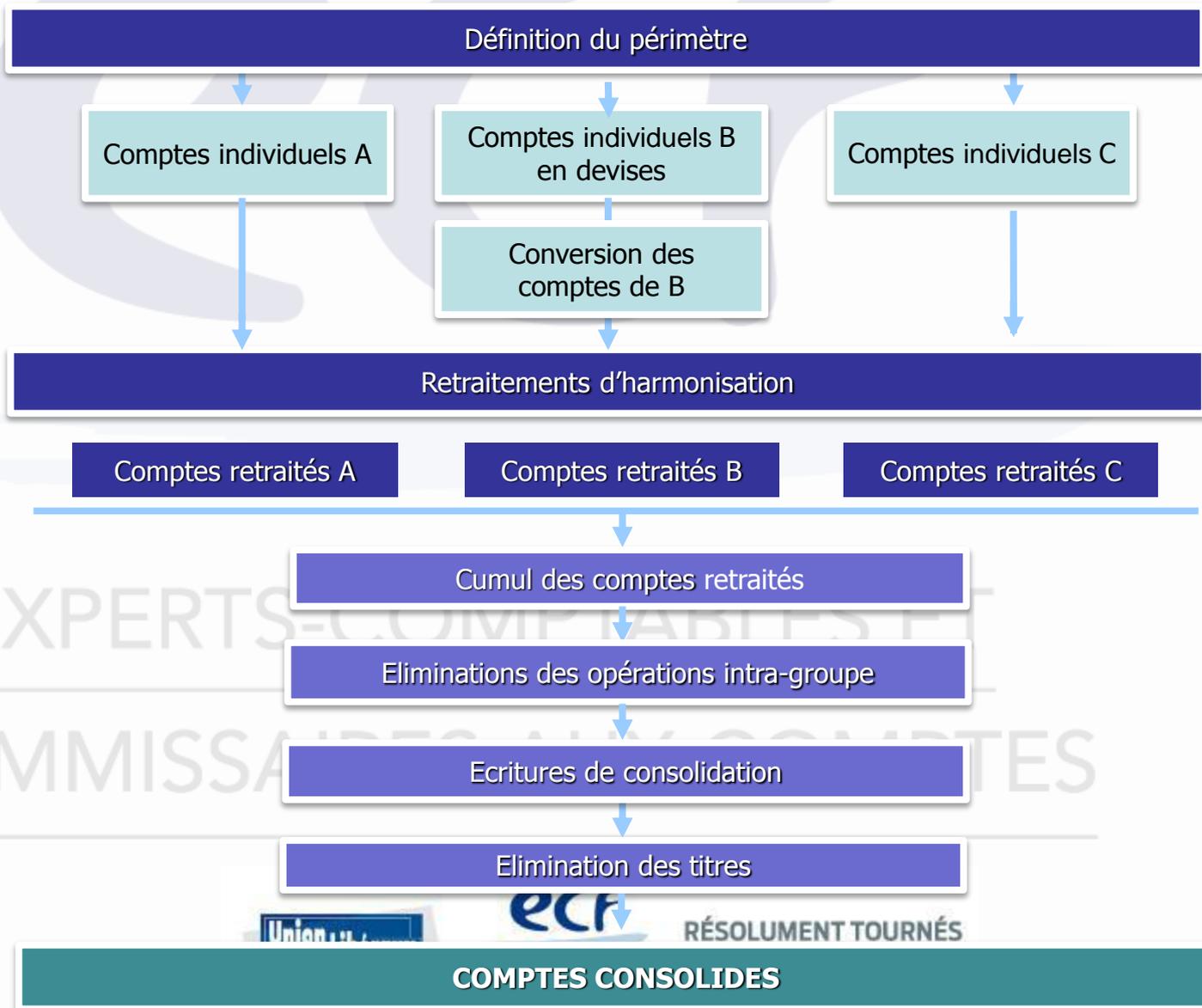
ETAPES	TRAVAUX
5. Tester la conversion des liasses de consolidation libellées en devises	<ul style="list-style-type: none">• S'assurer de l'application du correct taux de change.
6. Recenser et valider les informations à mentionner dans l'annexe aux comptes consolidés	-
7. Réconcilier la situation nette consolidée	<ul style="list-style-type: none">• Etablir un tableau de rapprochement permettant de passer de la situation nette sociale à la situation nette consolidée.
8. Tester les écritures de consolidation	<ul style="list-style-type: none">• Tester les écritures d'impôt consolidé• Vérifier l'élimination des comptes réciproques

4.2.1 Les étapes de consolidation (3/4)

Synthèse

- Retraitement des comptes individuels des sociétés
 - ⊕ Harmonisation des méthodes
 - ⊕ Conversion des états financiers des filiales en devises
- Cumul des comptes individuels retraités
- Elimination des opérations intragroupe
- Ecritures de consolidation
 - ⊕ Elimination des incidences fiscales (provisions réglementées,...)
 - ⊕ Traduction de la réalité économique d'une opération (location-financement,...)
 - ⊕ Comptabilisation des impôts différés résultant des différences temporaires
 - ⊕ Conversion des états financiers des filiales en devises
- Elimination des titres de participation

4.2.1 Les étapes de consolidation (4/4)



4.2.2 L'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés (1/2)

- Les éléments collectés doivent être **suffisants** et **appropriés** pour permettre au CAC de fonder son opinion (NEP 500 §5).
 - ⊕ Caractère approprié : fiabilité et pertinence des éléments collectés.
 - ⊕ Caractère suffisant : quantité et qualité des éléments collectés.
- Pour le degré de fiabilité, il est nécessaire de tenir compte : de la source des éléments collectés, de la documentation et de la qualité du contrôle interne (si éléments collectés en interne).

4.2.2 L'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés (2/2)

- Le CAC exploite les informations obtenues des auditeurs locaux pour évaluer leur pertinence.
- Attention particulière pour :
 - Les points en suspens à suivre,
 - Les anomalies corrigées et non corrigées,
 - Les faiblesses du contrôle interne.
- A l'issue de ces travaux, le commissaire aux comptes fait appel à son jugement professionnel pour
 - apprécier la nécessité de revoir d'autres éléments de la documentation des auditeurs locaux,
 - prévoir la mise en place de procédures complémentaires (réalisées par lui-même ou par les auditeurs locaux).

4.2.3 La revue des événements postérieurs à la clôture (1/3)

Entités faisant l'objet d'un audit de leur information comptable

- Le CAC demande aux auditeurs des entités de mettre en œuvre des travaux qui lui confirme l'absence d'évènements significatifs à une date rapprochée de son rapport. Tout élément significatif pouvant engendrer (NEP 600 §24) :
 - ⊕ *« un traitement comptable approprié dans les comptes consolidés ou ;*
 - ⊕ *une information dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes consolidés. »*

4.2.3 La revue des événements postérieurs à la clôture (2/3)

Autres entités

- Pas de démarche active pour rechercher des événements postérieurs à la clôture.
- Le CAC demande qu'il soit informé en cas de connaissance d'évènements postérieurs.
- Il peut néanmoins demander la mise en œuvre de procédures spécifiques (consultation des PV ou comptes rendus de réunions de direction...) s'il l'estime nécessaire.

4.2.3 La revue des événements postérieurs à la clôture (3/3)

Modalités pratiques

- Nécessité de déterminer une date prévisible pour le rapport des comptes consolidés afin que les auditeurs des entités puissent transmettre au CAC, s'il y a lieu, **les événements postérieurs significatifs** qui pourraient affecter les comptes et ce à la date la plus proche de celle du rapport.

4.2.4 La mise en œuvre de procédures analytiques comme contrôle de cohérence d'ensemble des comptes

■ [NEP 520](#) :

« L'application de cette technique permet d'analyser la cohérence d'ensemble des comptes au regard des éléments collectés tout au long de l'audit, sur l'entité et son secteur d'activité. »

- Procédures mises en place à une date la plus proche de la fin des travaux d'audit.
- Attention tout de même à prévoir un délai dans le cas où des procédures complémentaires seraient à mettre en place.

4.3 Les documents indispensables au dossier

Sommaire :

- Le tableau de passage **des comptes sociaux aux comptes consolidés**
- L'obtention des **liasses fiscales** de l'ensemble des sociétés
- La variation des **capitaux propres**
- Le **tableau de flux de trésorerie**

4.3.1 Le tableau de passage des comptes sociaux aux comptes consolidés

K€	31-déc.-12
Résultats sociaux de l'ensemble des entités :	3 529 329
Résultat consolidé :	2 994 369
Ecart :	(534 960)
<u>Analyse de l'écart :</u>	
Neutralisation des remontées de résultat des sociétés consolidées transparentes	(2 572 438) A
Neutralisation des dividendes des sociétés consolidées commerciales	(122 500) A
Neutralisation des dépréciations sur titres	364 843 A
Neutralisation des dépréciations de comptes courants et autres provisions	224 242 A
Constatation d'une plus value de cession sur les titres X	110 757 A
Constatation de la part de résultat revenant aux minoritaires	(1 066 280) B
Complément de prix sur cessions titres C	230 000 C
Ajustement des immeubles de placement à la juste valeur(dont QP MEE 340K€ O)	3 484 173 C
Ajustement affectation de résultat X	(167 933) A
Activation des frais financiers en stock	351 849 C
Retraitement des CB preneur	255 433 C
Retraitements juste valeur des instruments financiers	20 894 C
Impôts différés	(1 646 912) C

4.3.2 L'obtention des liasses fiscales (ou états fiscaux) consolidation de l'ensemble des sociétés

- Objectif : couvrir et confirmer les positions prise en matière d'imposition différée
- Il est très rare que des problématiques d'imposition différée n'existent pas dans un groupe



EXPERTS-COMPTABLES ET
COMMISSAIRES AUX COMPTES

4.3.3 La variation des capitaux propres

<i>En milliers d'euros</i>	Capital	Réserve légale	Réserves consolidées et autres réserves	Résultat de l'exercice	Total part groupe	Intérêts minoritaires	Total Capitaux propres consolidés
Situation au 01/01/2011	5 000	242	12 690	4 609	22 541	789	23 330
Affectation résultat	-	29	4 580	(4 609)	-	-	-
Dividendes versés	-	-	-	-	-	(335)	(335)
Résultat de la période	-	-	-	6 705	6 705	2 240	8 945
Augmentation de capital	-	-	-	-	-	-	-
Variation de périmètre	-	-	135	-	135	(150)	(15)
Situation consolidée au 31/12/2011	5 000	271	17 405	6 705	29 381	2 544	31 925
Situation au 01/01/2012	5 000	271	17 405	6 705	29 381	2 544	31 925
Affectation résultat	-	-	6 705	(6 705)	-	-	-
Dividendes versés	-	-	-	-	-	(723)	(723)
Résultat de la période	-	-	-	2 995	2 995	1 066	4 061
Augmentation de capital	-	-	-	-	-	-	-
Variation de périmètre	-	-	4	-	4	(4)	(0)
Autres mouvements	-	-	66	-	66	-	66
Situation consolidée au 31/12/2012	5 000	271	24 180	2 995	32 446	2 883	35 329

4.3.4 Le tableau de flux de trésorerie (1/3)

- Tableau en 3 parties :
 - ⊕ Flux de trésorerie liés à l'activité :

<i>En milliers d'euros</i>	Notes	31/12/2012	31/12/2011
FLUX DE TRESORERIE LIES A L'ACTIVITE			
Résultat net consolidé des activités poursuivies		4 061	8 945
<i>Retraitement :</i>			
Elim. du résultat des mises en équivalence	3	(320)	(349)
Dividendes reçus des sociétés mises en équivalences	3	46	635
Elim. des amortissements et provisions		(1 770)	423
Elim. des profits / pertes de réévaluation (juste valeur)	1	(3 153)	(11 329)
Elim. des résultats de cession et des pertes et profits de dilution		(3 200)	(650)
Elim. des produits de dividendes		-	-
Capacité d'autofinancement après coût de l'endettement financier net et impôt		(4 336)	(2 325)
Elim. de la charge (produit) d'impôt	23	1 507	4 166
Elim. du coût de l'endettement financier net	21	638	201
Capacité d'autofinancement avant coût de l'endettement financier net et impôt		(2 191)	2 042
Incidence de la variation du BFR		(2 782)	(5 915)
Impôts payés		317	(853)
Flux Net de Trésorerie lié aux Activités Opérationnelles		(4 656)	(4 726)

4.3.4 Le tableau de flux de trésorerie (2/3)

- Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement :

FLUX DE TRESORERIE LIES AUX OPERATIONS D'INVESTISSEMENT		
Incidence des variations de périmètre	2 845	635
Acquisition d'immobilisations corporelles et incorporelles	(1 019)	(712)
Acquisition d'actifs financiers	-	-
Variation des prêts et avances consentis	307	266
Cession d'immobilisations corporelles et incorporelles	8	-
Cession d'actifs financiers	-	-
Dividendes reçus	-	-
Flux Net de Trésorerie Lié aux Opérations d'Investissement	2 141	189

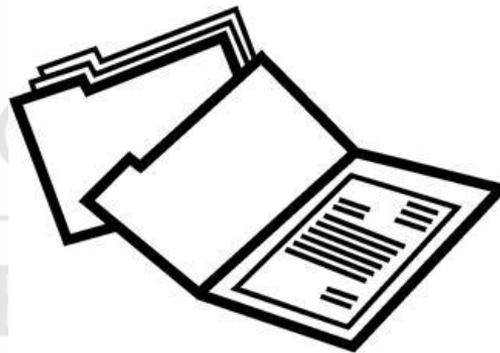
COMMISSAIRES AUX COMPTES

4.3.4 Le tableau de flux de trésorerie (3/3)

- Flux de trésorerie liés aux opérations de financement :

FLUX DE TRESORERIE LIES AUX OPERATIONS DE FINANCEMENT			
Augmentation de capital		-	-
Emission d'emprunts		3 156	7 901
Remboursement d'emprunts		(1 183)	(735)
Intérêts financiers nets versés		94	(128)
Dividendes payés aux actionnaires du groupe		-	-
Dividendes payés aux minoritaires		(723)	-
Flux Net de Trésorerie Lié aux Opérations de Financement		1 344	7 038
Variation de Trésorerie		(1 171)	2 501
Trésorerie d'ouverture	8	4 485	1 984
Trésorerie de clôture	8	3 314	4 485
Variation de Trésorerie		(1 171)	2 501

5 Le rapport d'audit sur les comptes consolidés



5.1 Forme du rapport

- Forme **identique** au rapport sur les comptes annuels (3 parties)
- Attention à la **cohérence entre les deux** (justification des appréciations mentions spéciales)
- Lorsque les commissaires aux comptes ont des opinions divergentes, ils en font mention dans le rapport (NEP 100)

EXPERTS-COMPTABLES ET
COMMISSAIRES AUX COMPTES

5.2 Incidences des anomalies relevées ou d'une insuffisance d'information sur certaines filiales du groupe (1/3)

■ NEP 600 § 30 :

« Le commissaire aux comptes évalue l'incidence sur son opinion d'audit de :

- l'ensemble des anomalies non corrigées autres que celles manifestement insignifiantes ;*
- toute situation où il n'a pas été possible de collecter des éléments suffisants et appropriés. »*

5.2 Incidences des anomalies relevées ou d'une insuffisance d'information sur certaines filiales du groupe (2/3)

Incidences sur l'opinion d'audit de l'ensemble des anomalies non corrigées

- A la suite de la démarche de communication des anomalies présentée, le commissaire aux comptes évalue leur incidence sur son opinion d'audit sur les comptes consolidés.

5.2 Incidences des anomalies relevées ou d'une insuffisance d'information sur certaines filiales du groupe (3/3)

Incidences sur l'opinion d'audit de l'appréciation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés

- Le CAC évalue l'incidence sur son opinion d'audit dans le cas où :
 - Les travaux nécessaires n'ont pas pu être mis en œuvre,
 - Les travaux nécessaires ont été mis en œuvre mais les éléments collectés sont insuffisants ou inappropriés.

6 Conclusions et conseils pratiques



Union
des Libéraux

ecf
EXPERTS-COMPTABLES ET
COMMISSAIRES AUX COMPTES
DE FRANCE

RÉSOLUMENT Tournés
VERS L'AVENIR !

6.1 La liste des outils pratiques de la NI

2. Acceptation de la mission par le commissaire aux comptes

Partie	EXEMPLES
2.11	Exemple de questionnaire relatif à l'acceptation / la prise de connaissance du groupe (NIXI / E1)
2.3	Exemple de lettre de mission (NIXI / E2) Exemple d'annexe à la lettre de mission : tableau de répartition des travaux par commissaire aux comptes (NIXI / E2bis)
TABLEAU	
2.3	Spécificités de la lettre de mission en matière de comptes consolidés - Modalités de mise en œuvre du principe de répartition des travaux

3. Planification de l'audit des comptes consolidés

Partie	EXEMPLES	
3	Exemple de plan de mission d'un audit des comptes consolidés (NIXI / E3)	
3.11	Exemple de questionnaire relatif à l'acceptation / la prise de connaissance du groupe (NIXI / E1)	
3.2	Exemple de support d'entretien pour l'évaluation du risque de fraude (NIXI / E4)	
3.3	Exemple de feuille de travail relative à l'identification des entités importantes (NIXI / E5)	
3.5	Exemple de questionnaire de connaissance de l'auditeur de l'entité (NIXI / E6)	
3.8	<ul style="list-style-type: none"> • Exemple d'instructions d'audit du groupe (NIXI / E7) • Exemple de confirmation de l'auditeur de l'entité (NIXI / E7-1) • Exemples de rapport des auditeurs : <ul style="list-style-type: none"> • Exemple de rapport d'audit - Opinion sans réserve (NIXI / E7-21) • Exemple de rapport d'examen limité - Conclusion sans réserve (NIXI / E7-22) • Exemple d'état des anomalies (NIXI / E7-3) • Exemple de confirmation finale de l'auditeur de l'entité (NIXI / E7-4) • Exemples de lettre d'affirmation - Information comptable des entités préparée selon les principes comptables français / IFRS (NIXI / E7-5) • Exemple de mémorandum sur les événements postérieurs à la clôture de l'exercice - Audit (NIXI / E7-6) 	
	CAS PRATIQUE	
	3.4	Cas pratique ABC (NIXI / CP)
	SCHEMAS	
	3.4	Nature des travaux à mettre en œuvre sur les entités pour répondre aux risques identifiés
3.5	Compréhension des règles d'indépendance et de déontologie applicables à l'audit des comptes consolidés	

4. Mise en œuvre des travaux et évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés

Partie	EXEMPLE
4.4	Exemple de questionnaire de revue des travaux d'un auditeur d'entité par le commissaire aux comptes (NIXI / E8)
TABLEAUX	
4.11	Exemples de contrôles groupe
4.12	Exemples de contrôles sur le processus de consolidation

5. Communication

Partie	EXEMPLE
5.229	Exemple de déclaration d'indépendance (NIXI / E9)
TABLEAUX & SCHEMAS	
5.112	Rappel des organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce dans les SA, les SAS et les SCA
5.12	Résumé du contenu et des modalités des communications du CAC à la direction de l'entité et aux organes mentionnés à l'article L. 823-16 du code de commerce
5.223	Récapitulatif des obligations du CAC selon l'importance des faiblesses du contrôle interne identifiées au cours de son audit et les destinataires de la communication

7. Documentation

Partie	EXEMPLE
7.	Exemple d'Index type de dossier d'audit groupe (NIXI / E10)

6.2 Conseils pratiques

- Avant d'accepter la mission : **prise de connaissance** des particularités du groupe **fondamentale** pour répondre aux questions suivantes :
 - ⊕ *Ma couverture d'audit sera-t-elle suffisante (notamment si nomination seulement au niveau de la société mère);*
 - ⊕ *Capacité du groupe à respecter les délais et à sortir des comptes consolidés en respectant les règles (cas des groupes jeunes peu structurés);*
 - ⊕ *Si existence de particularités comptables complexes (IFRS, valorisation...) les compétences existent-elles au niveau du cabinet ?*
 - ⊕ *Groupes internationaux : aspects culturels et linguistiques*
- En cours de mission : **anticipation indispensable** des travaux menés en filiales : Organisation à gérer en amont.
- En fin de mission : difficultés rencontrées et impact sur l'opinion : **communication suffisamment tôt avec les organes concernés pour actions correctrices avant émission de l'opinion**

