



# Les meilleures pratiques du processus Consolidation

## Groupe Benchmarking

**Contribuer  
à la  
performance  
de l'entreprise**







# SOMMAIRE

<b>Introduction</b>	<b>4</b>
Les meilleures pratiques observées par le groupe	4
<b>Cadre de l'étude</b>	<b>5</b>
Le groupe qualité comptable du Conseil Supérieur de l'Ordre	5
L'Institut du Benchmarking	5
Les entreprises participantes	5
Le code de conduite	6
La notion de pratique	6
La finalité de l'étude	6
<b>Le processus consolidation des comptes de groupe</b>	<b>7</b>
La définition	7
Les Fonctionnalités	7
Le propriétaire	7
Les clients	7
Les limites	7
La valeur ajoutée	8
<b>Les meilleures pratiques observées par le groupe</b>	<b>9</b>
<b>La valorisation de l'entreprise</b>	<b>9</b>
Périmètre : détermination des sociétés à consolider	9
Périmètre : détermination de la méthode de consolidation	10
Choix du référentiel	11
Principes généraux	11
<b>Les réconciliations inter compagnie</b>	<b>11</b>
L'émission	11
La circularisation	12
Le rapprochement	12
Principes généraux à la procédure "Intercos"	13
<b>L'optimisation outil-système</b>	<b>13</b>
Définition du Support	13
Utilisation du support	14
<b>La qualité du processus</b>	<b>14</b>
Identification des fournisseurs d'information	15
Processus de consolidation	15
Indicateurs de qualité	15
Principes généraux	16
<b>Conclusion</b>	<b>18</b>



---

# INTRODUCTION

---

L'étude ci-après, conduite avec le concours de l'Institut du Benchmarking, fait suite aux travaux sur la qualité de la Fonction comptable réalisés, sur l'initiative du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables, par l'Observatoire de la qualité comptable. Une enquête auprès d'un panel formé d'une cinquantaine de grandes entreprises a "photographié" 10 processus parmi les 20 identifiés formant la fonction comptable <sup>1</sup>.

L'étude de benchmarking du processus "consolidation des résultats de groupe" présentée ci-après a été réalisée par un groupe de professionnels issus de grandes entreprises présentant des expériences diverses qui ne peuvent en aucune façon constituer un échantillon représentatif mais dont la complexité et la variété des situations peuvent toutefois être transposées dans d'autres entreprises, grandes, moyennes ou petites.

Le groupe s'est donné comme objectif de comparer les pratiques observées du processus consolidation des comptes de groupe en s'efforçant de dégager ce qui apparaissait aux participants comme les meilleures pratiques et en cherchant à les traduire en termes de valeur ajoutée pour l'entreprise. Il a veillé à respecter l'approche du benchmarking qui ne veut s'intéresser aux solutions que pour autant qu'elles soient vérifiées par l'expérience et pour qui les meilleures pratiques sont celles qui apportent une valeur ajoutée optimale en donnant, à ceux qui les adoptent, un avantage concurrentiel.

## Les meilleures pratiques observées par le groupe

Les recommandations concernant les meilleures pratiques s'articulent autour des thèmes suivants :

- les règles de détermination du périmètre,
- le choix du référentiel comptable,
- les rapprochements et les éliminations intragroupe ("intercos"),
- les avantages et les inconvénients du reporting unique,
- les moyens informatiques,
- l'amélioration de la qualité.

---

<sup>1</sup> Le résultat de cette enquête a donné lieu à un article dans le n° 296 (janvier 1998) de la RFC. Le numéro 301 (juin 1998) a consacré un dossier aux « meilleures pratiques du processus achats-fournisseurs »



---

# CADRE DE L'ETUDE

---

## LE GROUPE QUALITE COMPTABLE DU CONSEIL SUPERIEUR DE L'ORDRE

Un groupe de travail réuni par l'Ordre des Experts-Comptables a présenté un outil de validation de la qualité comptable à partir d'un questionnaire. Il a été décidé ensuite de créer un observatoire. Une première enquête réalisée auprès de 50 entreprises (hors secteur de la Banque et de l'Assurance) portant sur 10 processus parmi les 20 retenus par le CSOEC a permis de réaliser un premier diagnostic sur la fonction comptable. Une base de données a été constituée.

Les résultats de l'évaluation du processus consolidation des comptes de groupe ont été commentés par Jacques Chevalier, chargé de mission auprès de l'Ordre des Experts-Comptables et a servi de point de départ pour l'étude.

## L'INSTITUT DU BENCHMARKING

Cette étude a été conduite avec le concours de l'Institut du Benchmarking, membre adhérent au Global Benchmarking Network, dirigé par Robert Camp, qui regroupe 11 pays.. L'objet de l'Institut est de développer un réseau d'entreprises et de personnes souhaitant échanger leur savoir-faire pour améliorer leur efficacité.

Ceci se décline au travers :

- des cycles de conférence réalisés en collaboration avec la Chambre de Commerce US,
- des groupes de recherche, dont ceux réunis autour de la qualité comptable en collaboration avec le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables,
- de séminaires,
- d'événements spécifiques.

## LES ENTREPRISES PARTICIPANTES

Il a été décidé de réunir un groupe de grandes entreprises qui ne peut en aucune façon constituer un échantillon représentatif. La grande complexité des situations et l'importance des enjeux dans ces grandes entreprises peuvent toutefois être transposées dans la petite et moyenne entreprise.

Animé par **Jacques Jacquinet (Total)**, le groupe s'est constitué autour de **Jean-Yves Bouvet-Maréchal (Salomon)**, **Olivier Courtois (Cogema)**, **Patrick Petit (Schneider)**, **Alain Prévot (CDC)**, **Olivier Regniault (Sapar-EDF)**, avec la participation de **Jacques Errard (Institut du Benchmarking)**, **Jacques Chevalier (Observatoire de la Qualité Comptable)** et de **Jean-Louis Mullenbach (président de la commission grandes entreprises CSOEC)** qui a revu les conclusions du groupe de travail. Les résultats du groupe de travail ont été rapportés par *Vincent Rousseau (Total)*.



## LE CODE DE CONDUITE

Tous les membres du groupe ont adhéré aux dispositions du code de conduite du Benchmarking, notamment à celles concernant l'esprit de coopération et de confidentialité. Les membres du groupe se doivent de parler avec autorité de leur expérience au sein de leur entreprise. Les comptes rendus ainsi que tous les documents remis aux participants restent confidentiels.

Il a été décidé au sein du groupe que ce rapport pourra être diffusé auprès des entreprises participantes ainsi qu'aux membres du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables et de l'Institut du Benchmarking, mais pour un usage interne uniquement.

Sur la base de ce rapport le groupe envisage de produire une synthèse publiable dans la presse spécialisée et la diffusion sous forme de conférence-débat.

## LA NOTION DE PRATIQUE

Le benchmarking ne veut s'intéresser aux solutions que si elles sont vérifiées par l'expérience.

Les meilleures pratiques sont celles qui apportent une valeur ajoutée optimale en donnant, à ceux qui les adoptent, un avantage concurrentiel.

## LA FINALITE DE L'ETUDE

Ce groupe s'est donné comme objectif de comparer les pratiques observées du processus de consolidation des comptes de groupe en s'efforçant de dégager ce qui apparaît au groupe comme les meilleures pratiques et en cherchant à les traduire en terme de valeur ajoutée pour l'entreprise.



---

# LE PROCESSUS CONSOLIDATION DES COMPTES DE GROUPE

---

## LA DEFINITION

Le processus consolidation des comptes de groupe s'articule autour de trois grandes familles de tâches ayant pour objet de produire l'ensemble des états financiers d'un groupe.

Il s'agit dans un premier temps de centraliser l'information économique sous sa forme chiffrée et d'informations non financières, puis de les homogénéiser dans le but de leur apporter ensuite un traitement uniforme défini par le référentiel des normes comptables.

Ainsi, les deux premières activités sont conditionnées par le groupe, la troisième est imposée par le référentiel.

## LES FONCTIONNALITES

Les missions d'un département consolidation dépassent largement l'exécution d'un processus technique. Les comptes consolidés sont désormais la base de la stratégie de communication financière des groupes. Les tâches des consolideurs ont considérablement évolué avec la mise en place de nouveaux logiciels. Libérés des opérations de retraitements les plus élémentaires, ils jouent un rôle actif dans le suivi de la situation patrimoniale de l'entreprise et dans

nombre d'opérations financières (cessions, restructurations, échange de titres...)

## LE PROPRIETAIRE

La consolidation étant un processus essentiel de la comptabilité, le propriétaire en est naturellement le directeur des comptabilités.

## LES CLIENTS

Les clients peuvent être classés en deux groupes :

- le groupe des clients internes dans lequel on peut identifier le conseil d'administration, les actionnaires, le comité d'audit, la direction générale et éventuellement les directions opérationnelles ;
- le groupe des clients externes comprenant la communication légale et les commissions de contrôle des marchés (COB, SEC...) pour les sociétés cotées, ainsi que les analystes financiers.



## LES LIMITES

Les membres du groupe de travail ont privilégié une approche de type technique et ont étudié les principaux aspects du processus de consolidation. Ils se sont attachés à mettre en commun leur expérience et leur savoir-faire afin de dégager, conformément aux objectifs du « benchmarking », les meilleures pratiques de consolidation.

La recommandation des meilleures pratiques porte notamment sur :

- les règles de détermination du périmètre,
- le choix du référentiel comptable,
- les rapprochements et les éliminations intra groupe (« intercos »),
- les avantages et les inconvénients du reporting unique,
- les moyens informatiques,
- l'amélioration de la qualité.

## LA VALEUR AJOUTEE

Le processus commence par l'organisation normée de la collecte des informations économiques et financières et se termine par la publication des états financiers définitifs.

Le groupe s'est fixé, comme fil conducteur des échanges, la notion de valeur ajoutée à la fois en terme de qualité des comptes et en terme d'amélioration des délais de production des états financiers.

En effet, la valeur ajoutée porte la reconnaissance des états financiers comme la source de toute communication et exploitation financière du groupe. Elle suppose donc la lisibilité, la réduction des délais et l'amélioration de la qualité.

En revanche, le groupe n'a pas souhaité engager de réflexion approfondie sur l'optimisation des coûts du processus de consolidation. Car, si les départements consolidation sont de petites structures de haut niveau technologique, leur production constitue l'élément fondamental de la communication financière de l'entreprise.





---

# LES MEILLEURES PRATIQUES OBSERVEES PAR LE GROUPE

---

Les recommandations concernant les meilleures pratiques s'articulent autour des thèmes suivants :

- les règles de détermination du périmètre
- le choix du référentiel comptable
- les rapprochements et les éliminations intra groupe (« intercos »)
- les avantages et les inconvénients du reporting unique
- les moyens informatiques
- l'amélioration de la qualité

## LA VALORISATION DE L'ENTREPRISE

En préambule, il faut souligner qu'un consensus s'est dégagé sur le fait que la meilleure pratique est le reflet de la réalité économique. En conséquence :

- la détermination du périmètre doit se faire sur la base des actifs qui participent à l'activité du groupe,
- le choix de la méthode de consolidation doit se faire sur la base de l'importance d'une société dans l'activité du groupe.

Cet énoncé implique que si les normes comptables ne reflètent pas la réalité économique, il faut les compléter. Le groupe de travail a ainsi noté que ceci correspond au principe américain de « substance over form ».

En effet, les observateurs extérieurs (tels que les analystes financiers) peuvent préférer des dérogations justifiées au référentiel plutôt qu'une stricte application de celui-ci pouvant éventuellement avoir pour conséquence de masquer une partie de la réalité économique.

Les bonnes pratiques identifiées ont été classées en trois chapitres relatifs à la valorisation de l'entreprise.

### *Périmètre : détermination des sociétés à consolider*

---

- Les critères de consolidation pour la détermination du périmètre doivent être déterminés d'une manière souple tenant compte des spécificités propres à chaque société, et ceux-ci doivent évoluer d'une manière dynamique en fonction de la stratégie de la société ou du groupe.
- La révision annuelle des critères sur la base de l'inventaire permanent des participations et suivant le plan à long terme de la société est nécessaire.

L'utilisation du plan et du budget, pour les groupes utilisant des instruments de pilotage consolidés, permet d'identifier les sociétés devant prendre de l'importance dans l'activité future du groupe, et dont la consolidation devient



nécessaire afin d'assurer la continuité dans l'information financière.

Afin de lisser l'information trimestrielle, il est souhaitable de consolider les entrées de périmètre, dans tous les cas où cela est possible, à partir du début de l'exercice.

#### Résumé

Dans le cadre des activités de l'Observatoire de la Qualité Comptable, une dizaine de professionnels comptables grandes entreprises se sont réunis au sein d'un groupe « benchmarking » pour analyser le processus Consolidation des comptes de groupe et déterminer les meilleures pratiques observées à ce jour dans ce domaine.

Dans sa démarche, le groupe a été accompagné par l'Institut du benchmarking qui apporte une aide méthodologique et un code de conduite indispensable dans ce type d'échanges.

Sur ce thème de la consolidation, sujet à caractère très technique, les meilleures pratiques observées par les membres du groupe ont ainsi été mises en évidence. Elles portent à la fois sur des considérations générales et de principe et sur des considérations très pratiques et opérationnelles.

Sous l'angle des choix fondamentaux en matière de valorisation de l'entreprise par exemple, la meilleure pratique est celle qui permet d'obtenir la meilleure image de la réalité économique plus que la bonne application des normes comptables.

Sous l'angle plus technique, le choix du référentiel « du secteur d'activité » semble s'imposer et les choix en matière d'organisation et d'outil informatique, par exemple, font ressortir les conditions d'optimisation de l'efficacité et de la qualité du processus consolidation.

En conclusion, le groupe de travail note que ce processus dépasse largement l'exécution d'un processus technique car les comptes consolidés sont désormais à la base de la stratégie de communication financière des groupes.

Il faut également noter que la détermination du périmètre doit tenir compte :

- de la nécessité de sectorisation de l'information financière du groupe, aussi bien pour le compte de résultat que pour le tableau des flux de trésorerie, ce qui implique que des entités ne remplissant pas les critères stricts pour être inclus dans le périmètre, soient parfois consolidés de façon à mieux refléter la réalité économique ;

- des éventuelles intégrations fiscales, ce qui peut amener à consolider l'ensemble des entités des périmètres fiscaux, afin de présenter en annexe une situation fiscale exhaustive du groupe ;

- des éléments significatifs de la situation nette, afin d'éviter des variations patrimoniales importantes hors du périmètre de consolidation.

Toutefois, il est important que la direction générale soit un acteur important de ce processus, afin d'arbitrer des éventuelles divergences de vue entre le contrôleur de gestion et le directeur des comptabilités sur l'importance relative des sociétés à consolider.

#### ***Périmètre : détermination de la méthode de consolidation***

Le groupe de travail a formulé des suggestions qui s'éloignent parfois des normes.

- Pour la méthode de consolidation, elle doit être principalement fonction de la substance de la société dans le groupe.
- Et en ce qui concerne les intérêts minoritaires, en particulier par rapport aux problèmes de pourcentage de contrôle liés aux diversités de type de titres de participation (droits de vote doubles...), leur traitement doit être assimilé à la notion de l'endettement.
- Pour l'intégration globale, au-delà de la méthode de consolidation préconisée par les textes, il serait souhaitable que la notion déterminante de pourcentage de contrôle soit remplacée par celle de contrôle des actifs. Et que ceci soit appliqué dans un processus de double balayage des participations qui doit les évaluer sous un aspect quantitatif et finalement qualitatif, c'est à dire la réalité économique du contrôle par le groupe.
- Pour la mise en équivalence, le groupe de travail a jugé opportun que le critère basé sur le pourcentage d'intérêt soit strictement remplacé par le critère d'influence notable, et non par sa présomption. Ainsi, pour les situations difficiles d'obtention de l'information, le consolideur démontre lui-même l'influence notable du groupe sur l'entité concernée, par sa propre capacité à obtenir



une information correcte dans les délais de reporting prédéterminé.

- Toutefois, quand il s'agit de participations elles-mêmes cotées ayant des délais de publication incompatibles avec ceux du groupe, la mise en équivalence peut se faire sur la base de données prévisionnelles qui seront ultérieurement ajustées.

### ***Choix du référentiel***

---

La meilleure pratique, considérée comme fondamentale, est qu'il est nécessaire qu'il y ait cohérence entre le référentiel du groupe qui n'est pas nécessairement celui du pays de la société mère et celui de ses filiales significatives, dans un but d'exactitude et de rapidité des traitements de consolidation.

Pour la sélection du référentiel, dans un but de comparaison, il a été jugé utile de choisir celui qui est le plus utilisé dans son secteur d'activité, même si cela implique une déconnexion entre les comptes consolidés et les comptes sociaux.

En effet, le référentiel «norme» de son secteur d'activité donne la meilleure comparabilité, et, est présumé donner la meilleure valeur économique.

Toutefois, le groupe de travail pense qu'il serait souhaitable qu'un pouvoir émanant des acteurs du secteur intervienne dans les évolutions apportées au référentiel.

### ***Principes généraux***

---

Le groupe de travail a noté que pour anticiper une possible obligation de publier les règles de détermination du périmètre de consolidation, il est nécessaire de préparer des notes de procédure en conséquence.

Il a également été conclu que l'ensemble des règles et critères doit être revu et approuvé par les commissaires aux comptes. Cette bonne pratique n'est pas dictée par un objectif de protection de l'entreprise ou d'obtention de visa par les commissaires aux comptes, mais dans le but d'assurer une bonne compréhension entre les parties.

Pour les situations de portage, pour des raisons de variétés de situation, le groupe de travail n'a pas cherché à identifier de «bonnes pratiques».

## **LES RECONCILIATIONS INTER COMPAGNIE**

Le groupe s'est attaché à identifier les meilleures pratiques dans un schéma d'analyse rassemblant les procédures, les indicateurs et les acteurs.

En conséquence, trois phases de la procédure «intercos» ont été analysées et les meilleures pratiques identifiées globalement, en conclusion des propositions des participants, ont été classifiées selon ces trois phases :

- l'émission,
- la circularisation,
- le rapprochement.

Et les meilleures pratiques identifiées globalement, en conclusion des propositions des participants, ont été classifiées dans ces trois phases.

### ***L'émission***

---

#### *Revue des procédures*

Le groupe de travail a identifié, en amont de toute la procédure, la nécessité de la ségrégation dans la comptabilisation des opérations avec les tiers, dès le premier enregistrement comptable.

La définition précise de la notion de transfert de propriété entre les sociétés du groupe et l'affirmation de la règle de l'émetteur (c'est-à-dire le prix et la quantité établis par le vendeur) pour toutes les phases de la procédure, ont également été jugées indispensables.

Le groupe conseille également la mise en place d'une procédure groupe pour le cut-off qui peut par exemple interdire les opérations de règlement et de facturation entre les sociétés du groupe, afin d'obtenir un délai pour l'émission de l'information. Ce principe est toutefois fonction de l'organisation de l'entreprise et de son secteur d'activité.



Pour certains type d'opérations, il est souhaitable d'établir une règle de comptabilisation des opérations de transfert/cession d'immobilisation et d'en-cours, en effet, il est préférable pour le rapprochement de ces opérations de suivre le schéma "charge - transfert de charge - immobilisation".

#### *Revue des acteurs et des indicateurs de qualité*

L'acteur principal de cette phase est le comptable de l'entité de reporting.

- Deux indicateurs ont été identifiés :
- Défaut au principe par le suivi du respect du délai d'émission de l'information
- Défaut au délai par le suivi du respect du délai de production de l'information

### ***La circularisation***

---

#### *Revue des procédures*

Le groupe de travail a conclu que le principe de la circularisation sur une base mensuelle est nécessaire dans toutes les situations d'entreprises où cela est possible. En effet, cette courte périodicité est utile dans un but de sensibilisation des intervenants et rend nécessaire la correcte application des procédures énoncées ci-dessus dans toutes les opérations comptables.

Le principe du palier transparent (c'est-à-dire la possibilité pour l'outil de lire les informations par entités dans le cadre des pré-consolidations) pour toutes les opérations intercos, en identifiant précisément les émetteurs et les récepteurs, est indispensable dans les cas de consolidation par paliers. Cette pratique est considérée comme importante car elle supprime le risque de compensation entre des opérations n'ayant pas le même objet ni les mêmes parties en présence.

#### **Les fonctionnalités du processus consolidation**

Les missions d'un département consolidation dépassent largement l'exécution d'un processus technique. Les comptes consolidés sont désormais la base de la stratégie de communication financière des groupes. Les tâches des consolideurs ont

considérablement évolué avec la mise en place de nouveaux logiciels. Libérés des opérations de retraitements les plus élémentaires, ils jouent un rôle actif dans le suivi de la situation patrimoniale de l'entreprise et dans nombre d'opérations financières (cessions, restructurations, échange de titres...)

Dans les situations ne permettant pas d'obtenir ce niveau de détail de l'information, le minimum à obtenir est que si le palier est opaque en terme de comptes, qu'il soit au moins transparent en terme de détail pour les opérations intra groupes.

La règle de la circularisation dans la monnaie d'opération de chaque transaction entre sociétés du groupe a également été jugée indispensable afin d'éviter les problèmes de rapprochement liés à des conversions incorrectes dans les livres comptables de l'une des sociétés.

#### *Revue des acteurs et des indicateurs de qualité*

L'acteur principal de cette phase est, une nouvelle fois, le comptable de l'entité de reporting. L'efficacité de cette phase est directement liée à la qualité de l'information échangée entre les sociétés du groupe.

L'indicateur quantitatif de dysfonctionnement de cette phase est le nombre de désaccords constatés, lors d'une possible centralisation des documents de circularisation par le service de consolidation.

### ***Le rapprochement***

---

#### *Revue des procédures*

Le groupe de travail a conclu que le principe du rapprochement sur une base trimestrielle, ou au minimum semestrielle, est nécessaire. En effet, cette périodicité est utile dans un but d'identification des écarts récurrents ou des inexactitudes d'enregistrement entre des entités de reporting et permet de mettre en place des procédures de correction.

Le principe du rapprochement par famille de comptes (créance-dette commerciale, prêt-emprunt, produit-charge financier...) est jugé nécessaire afin d'éviter toute compensation entre



postes du bilan ou du compte de résultat pouvant masquer des écarts.

Imposer un seuil de signification, au-delà duquel les écarts sont analysés et corrigés jusqu'à apurement, est un principe utilisé par l'ensemble des membres du groupe de travail, car il permet de concentrer l'effort de cette phase du processus sur les écarts matériels pouvant affecter l'image fidèle des états financiers.

Le processus d'escalade (arbitrage du responsable de la fonction comptable du groupe ou éventuellement d'une personne hiérarchiquement supérieure) pour la résolution des situations particulières d'écarts où les deux parties en présence ne veulent pas se mettre d'accord, est également jugé nécessaire.

De plus le groupe de travail a jugé opportun que l'entité de reporting soit informée, à la fin du processus, des ajustements qui ont été comptabilisés au niveau du département consolidation, et ceci dans un but éventuel de correction des soldes d'ouverture de la période suivante. Cette notion de correction prend de l'importance avec la volonté croissante d'obtenir de l'information sectorielle précise à l'intérieur de l'entreprise.

#### *Revue des acteurs et des indicateurs de qualité*

Les acteurs principaux de cette phase sont le consolideur pour sa contribution à l'analyse des écarts, le directeur comptable et le contrôleur de gestion pour leur intervention d'arbitre des écarts non apurés.

Pour cette phase du processus, trois indicateurs ont été identifiés. Il s'agit de :

- Indicateur de volume monétaire : montant cumulé des anomalies non corrigées, c'est-à-dire des écarts inférieurs au seuil de signification déterminé préalablement ;
- Nombre des corrections enregistrées ;
- Ancienneté des anomalies.

Toutefois, il est souhaitable que l'indicateur de volume monétaire soit calculé distinctement pour les rapprochements des opérations de bilan et de compte de résultat et que ces montants soient comparés respectivement au total du bilan et au résultat net.

### ***Principes généraux à la procédure "Intercos"***

---

Le groupe de travail a noté que pour la bonne exécution et l'indépendance indispensable au processus des rapprochements et des éliminations intra groupe, la sous-traitance aux commissaires aux comptes doit être évitée.

Il a également été conclu que l'ensemble des règles de ce processus doit être rassemblé dans un code de procédure, et que celui-ci soit revu et approuvé par les commissaires aux comptes.

### **L'OPTIMISATION OUTIL-SYSTEME**

Le groupe de travail s'est attaché à définir des bonnes pratiques sur l'organisation informatique du processus de consolidation et son utilisation, en faisant abstraction des diversités d'organisation, de taille ou de politique informatique propres à chaque groupe consolidé.

#### ***Définition du Support***

---

La solution la plus efficace identifiée est l'outil externe (progiciel) fonctionnant sur la base d'un système client-serveur. Cette solution est de bonne pratique car :

- elle permet au département consolidation d'être maître de son système ;
- le mainframe est un luxe en regard du volume de données nécessaires au processus de consolidation ;
- la mise à niveau technologique et normative (évolutions du référentiel...) de l'outil est faite par l'éditeur.

De plus, les bonnes pratiques auxiliaires à cette définition du support sont les suivantes :

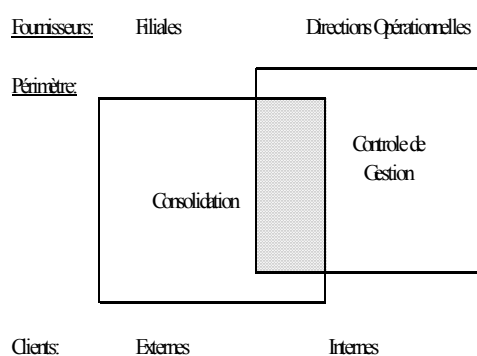
- il est nécessaire de s'assurer de la solidité financière et la pérennité de l'éditeur du progiciel ;
- l'outil doit être utilisable pour des processus de consolidation prévisionnelle, et généralement être ouvert afin de pouvoir le personnaliser facilement en fonction des spécificités de l'entreprise (normes et procédures) ;



- il est souhaitable de déléguer la maintenance du système client-serveur au département informatique du groupe, car les consolidateurs doivent concentrer leur travail sur le processus de consolidation.

### Utilisation du support

Le groupe de travail s'est attaché à passer en revue les différents schémas d'utilisation. La solution du Système d'Informations Unifié de Gestion a été abordée sous le schéma suivant :



Il faut noter que la zone de recoupement des périmètres est principalement fonction de la taille du groupe consolidé.

La bonne pratique est que la base de données «consolidation» fonctionne uniquement avec des éléments monétaires et suivant la règle de la partie double, et que celle-ci soit limitée en taille afin de maintenir un outil souple et rapide.

En conséquence, le schéma d'utilisation le plus efficace en termes de qualité et de délai est d'avoir un outil permettant :

- de faire conjointement, sur la base d'un paramétrage, de la consolidation et du reporting groupe avec un traitement homogène de l'information aussi bien pour les données réelles que prévisionnelles et budgétaires ;
- de produire, suivant un autre paramétrage, les autres reportings utilisant partiellement les données de la consolidation, tels les reportings trésorerie, assurance ou rentabilité économique ;

- et d'utiliser un autre outil pour le reporting de gestion.

En effet le niveau de confidentialité des reportings est différent. Toutefois, il serait souhaitable que le détail analytique contenu dans le système de consolidation puisse être utilisé par le reporting de gestion.

Pour le cas particulier de consolidation par paliers, la meilleure pratique est que la sous-consolidation soit directement intégrable sans interface et le plus transparent possible, afin de pouvoir extraire les informations sectorielles et annexes depuis le niveau de l'entité de base de reporting.

#### Le propriétaire du processus consolidation

La consolidation étant un processus essentiel de la comptabilité, le propriétaire en est naturellement le directeur des comptabilités.

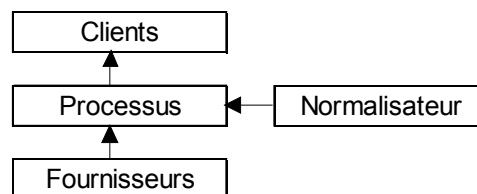
#### Les clients du processus

Les clients peuvent être classés en deux groupe :

- le groupe des clients internes dans lequel on peut identifier le conseil d'administration, les actionnaires, le comité d'audit, la direction générale et éventuellement les directions opérationnelles ;
- le groupe des clients externes comprenant la communication légale et les commissions de contrôle des marchés (COB, SEC...) pour les sociétés cotées, ainsi que les analystes financiers.

### LA QUALITE DU PROCESSUS

La qualité du processus de consolidation a été traitée dans le schéma suivant, en prenant comme hypothèse que le produit fini est l'ensemble des états financiers définitifs :





## ***Identification des fournisseurs d'information***

---

En préambule, il faut noter que l'identification exhaustive dépend du schéma d'organisation du groupe ou de la société. Mais, on peut toutefois énoncer les intervenants suivants :

- d'abord, les filiales ou plus généralement les entités de reporting qui sont les génératrices de l'information de base du processus ;
- les autres services fonctionnels du groupe, tels que le contrôle de gestion, et l'audit interne;
- mais aussi des fournisseurs extérieurs comme les commissaires aux comptes lors de leurs travaux préliminaires à la certification.

## ***Processus de consolidation***

---

Le processus de consolidation a été ségréguer en deux phases consécutives du processus et les bonnes pratiques d'amélioration de la qualité ont été identifiées suivant cette matrice.

### *La phase chronologique préalable de définition des options de clôture*

L'approche chronologique des meilleures pratiques de cette phase est la suivante :

- Il est souhaitable d'obtenir et d'exploiter préalablement l'information provenant de la direction générale, du contrôle de gestion et éventuellement du département stratégie du groupe sur les options de clôture, ainsi que de faire intervenir la fonction consolidation dans la clôture prévisionnelle ;
- Les rapports préliminaires des commissaires aux comptes font l'objet d'un examen afin d'anticiper les problèmes pouvant affecter la phase de traitement de consolidation ;
- Il est recommandé de procéder à une analyse des risques du groupe, afin de déterminer et d'homogénéiser la politique de provisions, et ceci en collaboration avec les directions opérationnelles et les commissaires aux comptes ;
- Ces étapes achevées, il est de bonne pratique de se réunir avec les auditeurs afin de faire

valider les options de clôture retenues par le groupe, puis de les communiquer aux entités de reporting et aux entités décisionnelles du groupe.

Il est souhaitable de développer pour le succès de cette phase, une culture d'entreprise liée à l'appropriation par les managers des points clés tels que l'analyse des risques (sous la forme de questionnaires), et de mettre en place un « self-assessment » de tous les acteurs, contrôlé in fine par la direction générale.

### *La phase de traitement de consolidation*

Cette phase devient suivant cette matrice un processus mécanique d'exécution, mais aussi de contrôle de la phase préalable :

- lors de la réception de l'information en provenance des entités de reporting, il est nécessaire de faire un contrôle préalable du respect du délai et de l'exhaustivité de l'information ;
- le contrôle de validation est opéré lors du traitement du dossier ;
- la signature des réviseurs comptables constitue la dernière validation de la qualité du processus.

De plus, un suivi individualisé par entité de reporting ou par groupe sous la forme de réunion de debriefing est souhaitable dans le but de mieux faire comprendre les procédures et de résoudre les erreurs récurrentes.

## ***Indicateurs de qualité***

---

Le groupe de travail s'est intéressé à l'identification d'indicateur pour chaque groupe consolidé, mais en raison de la confidentialité liée à la préparation des états financiers, il n'a pas traité le sujet des indicateurs interentreprises.



#### **La valeur ajoutée du processus consolidation**

La valeur ajoutée du processus repose sur le constat que les états financiers sont la source de toute communication et exploitation de données financières du groupe. Elle s'appuie donc sur des exigences de lisibilité, de réduction des délais et d'amélioration de la qualité.

De plus, le succès de l'amélioration de la qualité est fonction des pouvoirs et du niveau hiérarchique du responsable du processus.

Dans le but de couvrir le risque sur l'exhaustivité de l'information à traiter, un premier indicateur concerne le défaut au délai et à la réponse des demandes d'information sur les modifications de structures du groupe consolidé.

Un autre indicateur concerne le défaut au délai pour la réception de l'information en provenance des entités de reporting, et pour la production des états financiers par le département consolidation.

Un ensemble d'indicateurs concernant la phase de traitement de consolidation, peut être défini dans une approche matricielle pour l'ensemble du groupe et par origine de l'information (par entité de reporting). Il s'agit des indicateurs suivants ;

- Nombre de corrections sur les dossiers des filiales, en particulier un sous-indicateur sur la modification des « à-nouveaux » peut également être utilisé ;
- Total des erreurs non significatives en valeur absolue (y compris les intercos) ;
- Total des ajustements comptabilisés en valeur absolue (y compris les intercos).

Toutefois deux sous-indicateurs identifiant l'origine de l'identification, sont souhaitables :

- département consolidation,
- réviseurs comptables (ceux-ci pouvant être classifiés comme des défauts au processus).

#### ***Principes généraux***

---

Le groupe de travail a noté que l'augmentation de la fréquence d'exécution du processus de consolidation, au cours de l'exercice, est génératrice d'amélioration de la qualité.

Il est également souhaitable d'apporter un contrôle de second niveau, sur des éléments clés du processus (contrôle des capitaux propres consolidés...), car l'erreur n'est pas permise.





### Le processus consolidation

#### Effectif

- 2,4% des effectifs de la Fonction comptable sont dans le processus consolidation.
- 77% des effectifs affectés à la consolidation sont cadres.

#### Productivité

- 12 filiales en moyenne sont traitées par comptable affecté à ce processus. L'amplitude va de 36 filiales / comptable dans les entreprises de 50 filiales et plus, à 6 filiales / comptable dans les entreprises de 10 filiales et moins.

#### Délais

- 38 jours de délai moyen de production des résultats de groupe après la date de clôture.
- 8 jours pour les entreprises du premier décile le plus performant.
- 100 jours pour les entreprises du dernier décile.
- 11 jours en moyenne pour la production d'un « flash de direction générale » ;

#### Qualité du service rendu

- 74% des responsables comptables estiment la prestation du processus satisfaisante ou très satisfaisante.
- 74% évaluent comme satisfaisant le délai de production du résultat consolidé.
- 90% évaluent comme satisfaisant la fiabilité et la cohérence de la consolidation.

#### Système informatique

- 76% des applications informatiques de consolidation sont des logiciels d'éditeurs contre 24% d'applications « maison ».

#### Les pratiques des entreprises

- 88% des entreprises mères obtiennent les données de filiales selon le référentiel comptable du groupe.
- 81% des entreprises reçoivent les informations des filiales étrangères libellées en francs.
- 80% des entreprises ont des rapports de consolidation conçus par les services comptables.

- 22% des entreprises ont supprimé les écarts intragroupes par enregistrement automatique et simultané dans les deux comptabilités des sociétés sœurs ou mère/sœur.
- 22% des entreprises ont éliminé les opérations de transposition en plan comptable de groupe, par l'utilisation d'un système informatique comptable unique et piloté en central.



---

## 4. CONCLUSION

---

Lorsque nous avons commencé à lancer les groupes de recherche de benchmarking sur les processus, avec le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables, nous avons considéré qu'il serait sage, compte tenu du peu d'expérience en la matière, de commencer par des processus simples. C'est ainsi que sur les deux processus sélectionnés, l'un d'entre eux fut le processus Consolidation, probablement le plus complexe de tous...

C'était donc un challenge très particulier que de commencer un tel groupe et pourtant les conclusions ont été remises en respectant le nombre de réunions initialement prévues.

### Quels furent les facteurs de succès ?

- Une animation très efficace dirigée par M. Jacquinot (directeur des comptabilités du groupe Total).
- Des comptes rendus synthétiques et clairs rédigés par M. Rousseau.
- Des participants professionnels, spécialistes ou managers de haut niveau, ouverts et prêts au benchmarking, donc à l'échange.
- Un découpage des travaux précis dès le départ et respecté tout au long du cycle des réunions.
- Il est à noter enfin que la taille différente des entreprises n'a gêné en rien la qualité des échanges, bien au contraire.



## Publications de l'OQC

- Comment réaliser le diagnostic qualité d'un service comptable
- Résultats de l'enquête benchmarking de La Fonction comptable des grandes entreprises (1997)
- La fonction comptable dans les grandes entreprises Industrie & Service
- Questionnaire d'enquête benchmarking de la Fonction comptable du secteur Industrie et Service
- La fonction comptable dans les établissements de crédit (1999)
- Questionnaire d'enquête benchmarking de la Fonction comptable des Etablissements de crédit (1999)
- Processus Consolidation- étude benchmarking (1998)
- Rapport de synthèse du groupe benchmarking sur les bonnes pratiques concernant le processus Achats fournisseurs (1998)
- Processus d'élaboration du comité d'audit (2001)
- Les meilleures pratiques d'optimisation du processus de clôture des résultats comptables (2001)
- La fonction comptable dans les sociétés d'assurance
- Démarche qualité et Fonction administrative, comptable et financière de la PME
- Relations DAF / Expert-comptable
- Enquête qualité auprès des dirigeants de PME
- Guide de lecture des normes ISO 9000 à l'usage de la Fonction comptable :
- Fonction comptable : l'évaluation de la qualité
- Assises 2000 « Vers une économie globale en réseau » (dossier complet)
- Assises 2000 – Atelier 1 : la création de valeur une mode éphémère ou une culture d'entreprise
- Assises 2000 – Atelier 2 : démarche de progrès et management par la qualité
- Assises 2000 – Atelier 3 : Responsables comptables, qui êtes vous ? où allez vous ?
- Assises 2000 – Atelier 4 : Le benchmarking de la fonction comptable
- Assises 2000 – Atelier 5 : externalisation et services partagés
- Assises 2000 – Atelier 6 : Impact des nouvelles technologies

Détail des publications de l'OQC sur le site :  
[www.qualite-comptable.com](http://www.qualite-comptable.com)



**153 rue de Courcelles – 75817 Paris Cedex 17**

**Tel. : 01 44 15 60 66 – Fax : 01 44 15 90 05**

E-mail : [oqc@cs.experts-comptables.org](mailto:oqc@cs.experts-comptables.org)

Site Internet : [www.qualite-comptable.com](http://www.qualite-comptable.com)



**12 rue de Penthièvre – 75008 PARIS**

**Tel. : 01 53 77 35 60 – Fax : 01 53 77 35 61**

**E-mail : [institut-benchmarking@compuserve.com](mailto:institut-benchmarking@compuserve.com)**

**Site Internet : <http://www.ibenchmark.org>**