

DSCG 4

COMPTABILITÉ ET AUDIT



MANUEL

EXPERT SUP

L'expérience de l'expertise

Les manuels DSCG

- DSCG 1** • *Gestion juridique, fiscale et sociale*, Manuel
Jean-Michel Do Carmo Silva, Laurent Grosclaude
- DSCG 2** • *Finance*, Manuel
Pascal Barneto, Georges Grégorio
 - *Finance*, corrigés du manuel
Pascal Barneto, Georges Grégorio
- DSCG 3** • *Management et contrôle de gestion*, Manuel
Sabine Sépari, Florian Bonnet, Morgane Le Breton, Pascal Fabre
- DSCG 4** • *Comptabilité et audit*, Manuel
Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, Arnaud Desenfans
 - *Comptabilité et audit*, Corrigés du manuel
Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, Arnaud Desenfans
- DSCG 5** • *Management des systèmes d'information*, Manuel
Michelle Gillet, Patrick Gillet
- DSCG 6** • *Épreuve orale d'économie se déroulant partiellement en anglais*, Manuel
François Coulomb, Jean Longatte, Pascal Vanhove, Anne-Marie Schwartz,
Catherine Van Renterghem

DSCG 4

COMPTABILITÉ ET AUDIT

MANUEL

Robert OBERT

Agrégé des techniques économiques de gestion
Docteur en sciences de gestion
Diplômé d'expertise comptable

Marie-Pierre MAIRESSE

Docteur en sciences de gestion
Professeur des universités à l'IAE de Valenciennes
Diplômée d'expertise comptable

Arnaud DESENFANS

Expert-comptable diplômé, agrégé d'économie et de gestion,
Coresponsable du master CCA
à l'IAE de Valenciennes

2019



EDITIONS
FRANCIS LEFEBVRE

DUNOD

<p>Le pictogramme qui figure ci-contre mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'avenir de l'écrit, particulièrement dans le domaine de l'édition technique et universitaire, le développement massif du photocopillage.</p> <p>Le Code de la propriété intellectuelle du 1^{er} juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée dans les établissements</p>	<p>d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale des achats de livres et de revues, au point que la possibilité même pour les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée.</p> <p>Nous rappelons donc que toute reproduction, partielle ou totale, de la présente publication est interdite sans autorisation de l'auteur, de son éditeur ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris).</p>
--	--



© Dunod, Paris, 2018
 11 rue Paul Bert, 92240 Malakoff
 www.dunod.com

ISBN 978-2-10-077541-5
 ISBN 1269-8792

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2^o et 3^o a), d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » et, d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause est illicite » (art. L. 122-4).

Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait donc une contrefaçon sanctionnée par les articles L. 335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

Sommaire

Pour réussir le DCG et le DSCG	IX
Programme de l'épreuve n° 4, DSCG Comptabilité et audit	X
Introduction générale	XIII
Chapitre 1 Information comptable et management financier	1
A Diagnostic financier des sociétés et des groupes	1
B Communication financière	12
L'essentiel • Appliquer le cours • Se préparer à l'examen	
CHAPITRE 2 Évaluation financière des sociétés et des groupes	65
A Relations entre valeur comptable, valeur de marché et juste valeur	66
B Évaluation d'une entreprise à la valeur comptable	74
C Évaluation d'une entreprise à la valeur de marché des éléments	77
D Évaluation d'une entreprise par actualisation des flux	85
E Approches dualistes de l'évaluation d'une entreprise	94
F Pratique de l'évaluation des sociétés et des groupes	100
L'essentiel • Appliquer le cours • Se préparer à l'examen	
CHAPITRE 3 Opérations de fusion	127
A Contexte juridique	128
B Aspects fiscaux de la fusion	140
C Modalités financières du traité de fusion	145
D Comptabilisation des fusions proprement dites	154
E Comptabilisation des apports partiels d'actifs et des scissions	178
F Rétroactivité des fusions	183
L'essentiel • Appliquer le cours • Se préparer à l'examen	

CHAPITRE 4 Les comptes consolidés : principes, retraitements de préconsolidation	227
A Notions de consolidation et de groupe : cadre réglementaire et légal	228
B Normes internationales de comptabilité et d'information financière IFRS	233
C Périmètre de consolidation, méthodes de consolidation et pourcentages d'intérêt et de contrôle	256
D Schéma de base du processus de consolidation	268
E Retraitements de préconsolidation	285
Annexes : Comptabilisation de l'impôt sur les résultats des sociétés et des instruments financiers dérivés en normes françaises	330
L'essentiel • Appliquer le cours • Se préparer à l'examen	
CHAPITRE 5 Les comptes consolidés : retraitements de consolidation, documents de synthèse	375
A Élimination des comptes réciproques et des résultats internes	375
B Traitement des écarts de première consolidation	382
C Traitement des titres mis en équivalence et des titres des entités intégrées	403
D Variation du pourcentage d'intérêts et du périmètre de consolidation	413
E Documents de synthèse consolidés	427
F Organisation pratique de la consolidation	441
G Comptes combinés	443
H Évaluation par équivalence dans les comptes individuels	448
L'essentiel • Appliquer le cours • Se préparer à l'examen	
CHAPITRE 6 Le cadre général de l'audit	487
A Objectifs des audits	488
B Différents audits et acteurs	496
C Perception de l'audit par le public : les rapports d'audit	511
D Déroulement de la mission d'audit	529
E Examen limité	567
F Autres interventions définies	569
L'essentiel • Appliquer le cours • Se préparer à l'examen	

CHAPITRE 7 Le contrôle interne	613
A Notion de contrôle interne	613
B Objectifs du contrôle interne	614
C Composantes du contrôle interne	617
D Contrôle interne, systèmes d'information et contrôle de qualité de l'entreprise	629
E Appréciation du contrôle interne par l'auditeur L'essentiel • Appliquer le cours • Se préparer à l'examen	633
CHAPITRE 8 Les principes garantissant la crédibilité des missions d'audit légal	667
A Cadre légal et réglementaire de l'audit	667
B Déontologie de l'auditeur légal	681
C Responsabilité de l'auditeur légal L'essentiel • Appliquer le cours • Se préparer à l'examen	694
Lexique	715
Index	729

Pour réussir le DCG et le DSCG

Le cursus des études conduisant à l'expertise comptable est un cursus d'excellence, pluridisciplinaire, vers lequel se dirigent, à raison, de plus en plus d'étudiants.

Dunod dispose depuis de très nombreuses années d'une expérience confirmée dans la préparation de ces études et offre aux étudiants comme aux enseignants, une gamme complète d'ouvrages de cours et d'entraînement qui font référence.

Ces ouvrages sont entièrement adaptés aux épreuves, à leur esprit comme à leur programme, avec une qualité toujours constante. Ils sont tous régulièrement actualisés pour correspondre le plus exactement possible aux exigences des disciplines traitées.

La collection Expert Sup propose aujourd'hui :

- des manuels complets mais concis, strictement conformes aux programmes, comportant des exemples permettant l'acquisition immédiate des notions exposées, complétés d'un choix d'applications permettant l'entraînement et la synthèse ;
- des ouvrages d'études de cas DSCG originaux, spécialement conçus pour s'entraîner à l'examen.

Elle est complétée d'un ensemble d'outils pratiques de révision, avec la collection Express DCG et DSCG, ou de mémorisation et de synthèse avec les « Petits Experts » (*Petit fiscal, Petit social, Petit Compta, Petit Droit des sociétés...*).

Ces ouvrages ont été conçus par des enseignants confirmés ayant une expérience reconnue dans la préparation des examens de l'expertise comptable.

Ils espèrent mettre ainsi à la disposition des professeurs et des étudiants les meilleurs outils pour aborder cette réforme et leur assurer une pleine réussite.

Jacques Saraf
Directeur de collection

Programme de l'épreuve n° 4, DSCG

Comptabilité et audit

DURÉE DE L'ENSEIGNEMENT	NATURE DE L'ÉPREUVE	DURÉE	COEFFICIENT
(à titre indicatif) 180 heures 20 crédits européens	Épreuve écrite portant sur l'étude d'un cas ou de situations pratiques pouvant être accompagnées de commentaires d'un ou plusieurs documents et/ou d'une ou plusieurs questions	4 heures	1,5

THÈMES	SENS ET PORTÉE DE L'ÉTUDE	NOTIONS ET CONTENUS
1. Information comptable et management financier (30 heures)		
1.1 Diagnostic financier des sociétés et des groupes	Exprimer et justifier une opinion sur les comptes analysés en cernant les contours de l'entité	Contexte et méthodologie du diagnostic financier des sociétés et des groupes Rentabilité et profitabilité de l'entité Structure financière de l'entité Génération des flux de l'entité
1.2 Évaluation financière des sociétés et des groupes en normes IAS/IFRS	Développer une réflexion sur la valeur à partir de la théorie économique et la transposer dans le domaine comptable	Relations entre valeur comptable, valeur de marché et juste valeur Évaluation à la valeur comptable Évaluation à la valeur de marché des éléments Évaluation par actualisation des flux prévisionnels et méthode de détermination des taux d'actualisation pertinents
1.3 Communication financière	Faire le lien entre le diagnostic financier, l'ingénierie financière, les contraintes économiques et juridiques et l'équilibre du pouvoir	Communication financière et actionnariat Communication financière et gouvernance Communication financière et marchés financiers (introduction en bourse, émission de titres)
2. Opérations de fusion (30 heures)		
	Analyser et représenter les conséquences comptables de l'agrégation financière de plusieurs entités	Contexte juridique : fusion création, fusion absorption, scission, apport partiel d'actif Modalités financières du traité de fusion : évaluation des éléments apportés, critères de choix de la méthode d'évaluation, parité d'échange Rétroactivité des fusions Comptabilisation des différentes opérations de restructuration Incidences comptables du régime fiscal des fusions

3. Comptes de groupe (60 heures)		
3.1 Principes de consolidation		Définition des groupes Pourcentages d'intérêts et de contrôle Cadre réglementaire et légal national et normes comptables internationales (IFRS)
3.2 Processus d'élaboration des comptes de groupe	Comprendre l'incidence comptable de la définition d'une entité et de son périmètre (le périmètre doit-il être défini selon des critères juridiques – droit de propriété – ou de contrôle?)	Périmètre de consolidation Opérations de pré-consolidation Méthodes de consolidation Retraitements de consolidation Élimination des comptes réciproques et des résultats internes Traitement des écarts de première consolidation Variations du pourcentage d'intérêts et du périmètre de consolidation Comptes combinés
3.3 Documents de synthèse des groupes		Bilan, compte de résultat, annexe Tableau des variations des capitaux propres Tableau des flux
4. Contrôle interne et audit (60 heures)		
4.1 Cadre général de l'audit	Montrer le caractère spécifique de l'audit en tant qu'instrument de légitimation financière (crédibilité, sincérité, régularité, transparence)	Objectifs des audits Les différents audits et leurs acteurs La perception de l'audit par le public Cadre conceptuel de l'audit des états financiers et d'autres documents publiés Audit légal, audit contractuel Normes d'audit
4.2 Le contrôle interne	Montrer le rôle et l'importance du contrôle interne dans le fonctionnement d'une organisation	Objectifs du contrôle interne Cadre conceptuel du contrôle interne Contrôle interne, systèmes d'information et contrôle de qualité de l'entreprise Appréciation du contrôle interne (y compris dans un environnement informatique)
4.3 Les principes garantissant la crédibilité des missions d'audit légal	Illustrer, en prenant l'exemple des missions d'audit, les mécanismes de légitimation de l'information financière et leur rôle dans la construction de la confiance nécessaire au fonctionnement des marchés	Déontologie (indépendance, secret professionnel) Responsabilité (civile, pénale et disciplinaire)

Indications complémentaires

2 Les cas particuliers des fusions entre sociétés comportant des participations préalables (simples ou croisées) doivent être étudiés.

3.2 Les retraitements de consolidation concernent : les retraitements d'homogénéité, les retraitements pour des raisons d'ordre fiscal, les retraitements des différences temporaires, l'ajustement des comptes réciproques, la conversion des comptes des sociétés étrangères.

Introduction générale

« Si le commis a failli et n'a pas repris l'argent consigné qu'il avait remis au négociant, on ne peut porter à l'actif l'argent non consigné. »

Article 105 du Code d'Hammourabi xvii^e s. av. J.-C.

(traduction du RP Vincent Sheil 1902).

La comptabilité et l'audit sont des disciplines très anciennes. Ainsi, en 1494, Luca Pacioli publia, un ouvrage intitulé « *Summa de Arithmetica, Geometria Proportioni et Proportionalita* », sorte de petite encyclopédie de sciences mathématiques dont l'un des chapitres « *Tractatus Particularis de Computis e Scripturis* » était consacré à la comptabilité. Pacioli s'était inspiré de la pratique des marchands de l'époque (comptabilité dite des « parties doubles selon la mode de Venise ») ainsi que des manuels manuscrits à l'usage de l'enseignement des maîtres des écoles de comptabilité de Venise. L'audit, quant à lui avait eu sa première manifestation avec l'ordonnance de Philippe V le Long qui, en 1319, codifia ce qui devint la Cour des Comptes, où la fonction d'auditeur désignait le premier grade de la hiérarchie.

Mais ces disciplines fort anciennes sont aussi résolument modernes. Sous l'effet du développement des échanges économiques et de l'importance prise par les marchés financiers, la comptabilité est devenue le langage fondamental de la communication financière et l'audit l'instrument qui assure à la comptabilité la fiabilité nécessaire. La mondialisation de l'économie a conduit les acteurs à utiliser un langage commun. L'IASC (*International Accounting Standard Committee*) créée en 1973, devenue IASB (*International Accounting Standard Board*) et l'IFAC (*International Federation of Accountants*) créé en 1977 ont conduit à l'adoption d'un langage commun accepté partout dans le monde, pour la comptabilité et l'audit.

Dans le premier chapitre, avant d'analyser les aspects techniques de la comptabilité et de l'audit, nous présenterons la relation qui lie la gestion de l'entreprise et l'information comptable. Seront examinés notamment le diagnostic financier des sociétés et des groupes ou comment exprimer et justifier une opinion sur les comptes analysés en cernant les contours de l'entité, et la communication financière ou encore comment faire le lien entre le diagnostic financier, l'ingénierie financière, les contraintes économiques et juridiques et l'équilibre du pouvoir.

Le second chapitre sera consacré à l'évaluation financière des sociétés et des groupes, à la relation entre valeur comptable, valeur de marché et juste valeur ainsi qu'aux différentes techniques d'évaluation.

Puis nous attacherons aux aspects comptables et notamment ceux concernant les opérations de regroupement des entités. Nous analyserons d'abord les conséquences comptables de l'agrégation financière de plusieurs entités en faisant l'étude des opérations de fusion et assimilées (fusion création, fusion absorption, scission, apport partiel d'actif). Puis seront étudiées, dans un double chapitre, les techniques d'établissement des comptes consolidés en normes françaises et internationales (normes IFRS). Les comptes consolidés, depuis la

mise en œuvre au 1^{er} janvier 2005 du règlement européen 1606/2002 du 19 juillet 2002 sur l'application des normes internationales et de l'ordonnance 2004-1382 du 20 décembre 2004 portant adaptation des dispositions législatives relatives à la comptabilité des entreprises aux dispositions communautaires, doivent obligatoirement pour les entités dont les titres sont cotés sur un marché réglementé et facultativement pour les autres, être établis en normes IFRS. Nous verrons notamment les retraitements d'homogénéité nécessaires pour passer de comptes individuels tenus en normes françaises (PCG) aux comptes consolidés tenus en normes françaises ou en normes IFRS. Toutes les références au Plan comptable général que nous utiliserons seront issues du PCG 2014 provenant du règlement 2014-03 de l'Autorité des normes comptables.

Si la notion d'audit est utilisée depuis fort longtemps, ce n'est que vers la deuxième moitié du dix-neuvième siècle, que les sociétés commerciales ont pris l'habitude de soumettre leurs comptes à la vérification d'experts étrangers à l'entreprise, en Grande-Bretagne d'abord puis aux États-Unis, en Allemagne et en France. Ces missions de contrôle, appelées aujourd'hui « missions d'audit » ont pris une importance fondamentale et la survenance d'un certain nombre d'affaires, comme en 2001 l'affaire Enron aux États-Unis, ont montré l'importance des règles qui s'attachent à ces missions. Aussi, dans les trois derniers chapitres consacrés au contrôle interne et à l'audit, on montrera le caractère spécifique de l'audit en tant qu'instrument de légitimation financière, le rôle et l'importance du contrôle interne dans le fonctionnement d'une organisation et les principes garantissant la crédibilité des missions d'audit légal.

Comptabilité et audit sont intimement liés. La comptabilité est la technique qui permet d'exprimer une image fidèle de la situation financière d'une entité ou d'un groupe d'entités. L'audit est la technique qui assure la crédibilité de cette image.

Chaque chapitre de cet ouvrage est accompagné d'un certain nombre d'applications dont la résolution est indispensable pour la maîtrise de ces disciplines (les corrigés figurent dans un ouvrage complémentaire⁽¹⁾).

Il est par ailleurs complété par un lexique et un index. Le lexique reprend les définitions des concepts caractéristiques développés et l'index permet de retrouver facilement les mots clefs utilisés.

(1) Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, Arnaud Desenfans Comptabilité et audit, DSCG 4, Corrigés, 2018/2019, Dunod.