LES CARRÉS

DSCG 4

2024/2025

Comptabilité et audit

Intègre le PCG 2025
conforme aux règlements de l'ANC
(arrêté 26 novembre 2023
portant homologation)

Christelle Baratay

ACQUÉRIR LES COMPÉTENCES ATTENDUES ET LES SAVOIRS ASSOCIÉS

- Cours complet et conforme au programme
- Schémas et tableaux récapitulatifs
- Exemples et applications corrigées
- Sujet d'entraînement conforme à l'examen

Gualino un savoir-faire de Lextenso

LES CARRÉS

DSCG 4

2024/2025

Comptabilité et audit

Christelle Baratay

Gualino un savoir-faire de Lextenso

Christelle Baratay est Professeur en classes préparatoires au DCG et au DSCG.

Dans la même collection :

- DSCG 1 Gestion juridique, fiscale et sociale, 4e éd. 2023-2024 (E. Bayo).
- DSCG 2 Finance, 9e éd. 2024-2025 (P. Recroix).
- DSCG 2 Exercices corrigés de Finance, 5e éd. 2024-2025 (P. Recroix).
- DSCG 3 Management et contrôle de gestion, 3e éd. 2023-2024 (M. Leroy).
- DSCG 4 Comptabilité et audit, 11e éd. 2024-2025 (C. Baratay).
- DSCG 4 Exercices corrigés de Comptabilité et audit, 8e éd. 2024-2025 (C. Baratay).
- DSCG 5 Management des systèmes d'information, 2024 (T. Bourgault).
- DSCG 6 Anglais des affaires, 1re éd. 2023-2024 (A. Rouby).
- DSCG 7 Mémoire professionnel, 2e éd. 2023-2024 (M. Leroy, H. Kontzler, N. Platiau et F. Cohen).

DANGER
LE PHOTOCOPILLAGE TUE LE LIVRE

© 2024, Gualino, Lextenso
1, Parvis de La Défense
92044 Paris La Défense Cedex
EAN 9782297269605
ISSN 2262-1636
Collection Les Carrés DSCG

Suivez-nous sur **www.gualino.fr**
Contactez-nous sur **gualino@lextenso.fr**

Le concept

Découvrez les collections « *Les Carrés DCG-DSCG* », une gamme complète d'ouvrages de cours et d'entraînements, conçues spécialement pour accompagner les étudiants dans la préparation de leur diplôme supérieur de comptabilité et de gestion. Chaque livre est soigneusement élaboré par les enseignants du DCG-DSCG pour **correspondre aux exigences de chaque Unité d'Enseignement** (UE) du programme DCG-DSCG, couvrant ainsi toutes les épreuves.

Nos ouvrages sont élaborés en tenant compte des concepts clés introduits dans les programmes, offrant ainsi aux étudiants **une approche complète des compétences requises et des savoirs associés**. Ce sont de véritables guides d'apprentissage actualisés régulièrement, permettant aux étudiants de maîtriser le contenu du cours tout en développant les compétences nécessaires. En outre, chaque livre est enrichi d'**applications corrigées**, offrant aux étudiants l'opportunité de mettre en pratique leurs connaissances.

À la fin de chaque ouvrage, un **cas final**, fidèle à l'examen, est présenté pour permettre aux étudiants de se familiariser avec le format et le niveau d'exigence des épreuves.

De plus, pour les UE nécessitant un entraînement spécifique, telle que la résolution d'exercices quantitatifs, un livre dédié exclusivement à des **exercices corrigés et expliqués** est disponible pour compléter le cours.

Préparez-vous efficacement pour **réussir vos examens avec confiance et assurance** avec les ouvrages « *Les Carrés DCG-DSCG* ».

Présentation de la réforme du PCG

Le plan comptable général (PCG) va connaître une **réforme importante à partir du 1er janvier 2025** qui vise à moderniser la nomenclature du plan comptable ainsi que la présentation des états financiers, afin de **répondre aux évolutions du monde comptable et financier**.

Les règlements de l'Autorité des Normes Comptables (ANC), numéros 2022-06 du 4 novembre 2022, 2023-01 du 12 mai 2023, 2023-02 du 7 juillet 2023, 2023-03 du 7 juillet 2023, 2023-04 du 8 novembre 2023, 2023-05 du 10 novembre 2023, 2023-06 du 10 novembre 2023, 2023-07 du 10 novembre 2023 et 2023-08 du 22 novembre 2023, ont été homologués par **l'arrêté du 26 décembre 2023**, publié au Journal Officiel du 30 décembre 2023.

Les principales évolutions concernent :

– une redéfinition du résultat exceptionnel ;

– la disparition du transfert de charges ;

– des ajustements au niveau du plan de comptes ;

– une modernisation des états financiers ;

– ainsi qu'une nouvelle présentation des informations dans l'annexe.

Tous ces changements seront **intégrés au programme des enseignements dès la rentrée de septembre 2024** et les étudiants seront évalués en 2025 en tenant compte de ce nouveau PCG.

L'ensemble des ouvrages des collections « *Les Carrés DCG-DSCG* » **tient compte de ce nouveau plan comptable général**. En fournissant un **contenu actualisé et conforme aux dernières normes**, ils accompagnent efficacement les étudiants dans leur préparation aux examens, en leur offrant **les connaissances et les compétences nécessaires pour réussir** dans ce nouvel environnement comptable.

Sommaire

PARTIE 1 **Les opérations de restructuration** 15

Chapitre 1. **Cadre juridique, économique et comptable des opérations de restructuration** 17

I. Les fusions et opérations assimilées 17
A. Les stratégies d'entreprise 17
B. Les opérations de regroupement 18

II. Le processus des fusions 23
A. Le calendrier des opérations de fusion absorption 23
B. Les dispositions juridiques relatives à la fusion 25

Chapitre 2. **Les modalités comptables des fusions** 31

I. Les principes généraux 31
A. Les valeurs d'échange et parités 31
B. L'augmentation de capital à effectuer 33
C. La valeur des apports 35
D. L'analyse de la prime de fusion, du boni et mali de fusion 38

II. La comptabilisation des fusions simples 41
A. Chez l'absorbante 41
B. Chez l'absorbée 41
C. Les frais relatifs à la fusion 42
D. La comptabilisation à la valeur comptable 42
E. La comptabilisation à la valeur réelle 44

III. La comptabilisation avec une participation de l'absorbante dans l'absorbée 45
A. La fusion à la valeur comptable 45
B. La fusion à la valeur réelle 47

IV. La comptabilisation avec une participation de l'absorbée dans l'absorbante 49
A. La fusion à la valeur comptable 49
B. La fusion à la valeur réelle 52

V. La comptabilisation des fusions complexes **52**
A. Les participations réciproques 52
B. Les participations circulaires 56

Chapitre 3. Les points spécifiques 57

I. Le mali de fusion **57**
A. Généralités 57
B. L'affectation du faux mali ou mali technique 58
C. Les cas particuliers 62

II. Les scissions **64**
A. Les aspects juridiques et fiscaux 64
B. La comptabilisation des scissions 65

III. Les apports partiels d'actif **69**
A. La définition 69
B. Le régime fiscal de faveur 69

IV. La rétroactivité **72**
A. La période intermédiaire : rétroactivité des fusions 72
B. Les conséquences comptables de la rétroactivité 73
C. Le traitement des opérations réciproques 74

V. Le régime fiscal des fusions **75**
A. Les différents régimes 75
B. Les obligations et les droits de l'absorbée 76
C. Les obligations et les droits de l'absorbante 77
D. TVA et régime de faveur 79
E. Les droits d'enregistrement 80
F. L'échange de droits sociaux consécutifs à la fusion 80

PARTIE 2 Les normes internationales 81

Chapitre 4. Le cadre conceptuel 83

I. L'*International Accounting Standards Board* (IASB 2001) **83**
A. L'IASB 83

B. L'*IFRS Foundation* 84
C. L'*Accounting Standards Advisory Forum* (ASAF) 84
D. L'*IFRS Advisory Council - comité consultatif* 85
E. L'*IFRS Interpretation Committee - comité d'interprétation* 85

II. Les normes **85**

III. Le cadre conceptuel **86**
A. Le cadre conceptuel français 87
B. Le cadre conceptuel américain 87
C. Le cadre conceptuel IASB 87

Chapitre 5. La communication financière 93

I. Les différentes approches **93**

II. L'information **93**

III. Les méthodes comptables **97**
A. Le changement de méthode comptable 97
B. Le changement d'estimation 98
C. Une erreur 98

Chapitre 6. Les différences de traitements 101

I. Les immobilisations **101**
A. Les immobilisations corporelles 101
B. Les immobilisations incorporelles 103

II. Les dépréciations **106**
A. Les définitions 106
B. L'identification d'un actif qui a pu perdre de la valeur 107
C. L'évaluation de la valeur recouvrable 107
D. La comptabilisation et l'évaluation d'une perte de valeur 108
E. UGT et *goodwill* 108

III. Les contrats de location **111**
A. La comptabilisation par le preneur 111
B. La comptabilisation par le bailleur 113

IV. Les immeubles de placement **115**

V. Les provisions **116**

VI. Les avantages du personnel **117**
A. Les définitions 117
B. La comptabilisation et l'évaluation des avantages à court terme 118
C. La comptabilisation et l'évaluation des autres avantages à long terme 120
D. La comptabilisation et l'évaluation des indemnités de cessation d'emploi 120
E. La comptabilisation et l'évaluation de paiements fondés sur des actions (*stock-option*) 120

VII. Les instruments financiers **122**
A. Les définitions 122
B. La comptabilisation 123

VIII. La reconnaissance des revenus **128**
A. Les principes 128
B. La répartition du prix 128
C. La comptabilisation du chiffre d'affaires 129
D. La comptabilisation de prestations de services 129

IX. La comptabilisation des contrats à long terme **129**

PARTIE 3 **Comptes de groupe** **131**

Chapitre 7. **Principes de consolidation** **133**

I. Les opérations de consolidation : généralités **133**
A. Le cadre réglementaire et légal 133
B. Les différentes étapes du processus de consolidation 135

II. Le périmètre de consolidation **137**
A. La définition 137
B. Les différents types de contrôle 137
C. La détermination du contrôle 140
D. Les dates d'entrée et de sortie du périmètre 143

III. Les méthodes de consolidation **144**
A. Le pourcentage d'intérêt 144
B. Les différentes méthodes 146

Chapitre 8. **Les retraitements de préconsolidation** 151

I. Les retraitements d'homogénéité 152

II. Le retraitement d'impôt différé 154

III. L'élimination des écritures fiscales 155

IV. Les engagements de retraite 156

V. Le crédit-bail 157
A. Le contrat de crédit-bail et contrats assimilés 157
B. La cession bail 159

VI. Les frais d'émission d'emprunt et les primes de remboursement 161

VII. Les contrats à long terme 162

VIII. Les autres retraitements 164

Chapitre 9. **Les retraitements de consolidation** 167

I. Les opérations intragroupe 167
A. Le cumul des comptes 167
B. L'ajustement des comptes 167
C. Les opérations n'affectant ni la situation nette ni le résultat 169
D. Les opérations affectant la situation nette et le résultat 170

II. Les écarts d'évaluation et d'acquisition 174
A. Les principes 174
B. L'évaluation des actifs et passifs identifiables 175
C. Les écarts d'évaluation 176
D. L'écart d'acquisition 177

Chapitre 10. **Le partage des capitaux propres** 185

I. La prise de participation lors de la constitution 185
A. Les capitaux propres sont positifs 185
B. Les capitaux propres sont négatifs 188

II. La prise de participation postérieurement à la constitution 191
A. L'intégration globale et l'intégration proportionnelle 191
B. La mise en équivalence 192

III. La première consolidation d'une entreprise contrôlée exclusivement depuis plusieurs exercices **195**
A. Les normes françaises 195
B. Les normes IFRS 195

IV. La prise de contrôle par voie d'achats successifs de titres **196**
A. Les normes françaises 196
B. Les normes IFRS 196

V. Le partage des capitaux propres en structure complexe **199**
A. La consolidation par paliers 199
B. La consolidation directe 201

Chapitre 11. La conversion des comptes des sociétés étrangères 205

I. Le principe **205**
A. Le cas d'une entreprise autonome 205
B. Le cas d'une entreprise non autonome 205

II. Les modalités de la conversion **206**
A. Généralités 206
B. La méthode du cours historique 207
C. La méthode du cours de clôture 208

Chapitre 12. Variation du pourcentage d'intérêt et du pourcentage de contrôle 211

I. L'augmentation du pourcentage d'intérêt et du périmètre de consolidation **211**
A. Dans une entreprise déjà intégrée globalement 211
B. Dans une entreprise mise en équivalence 215
C. Le changement de méthode de consolidation 216

II. La diminution du pourcentage d'intérêt et du périmètre de consolidation **216**
A. La cession des titres 216
B. La déconsolidation 218

Chapitre 13. Les comptes combinés 219

I. Les entreprises incluses dans le périmètre de combinaison **219**

II. Les principes d'établissement des comptes combinés **219**

III. Les méthodes d'évaluation retenues pour l'établissement des comptes combinés **220**

IV. Les capitaux propres combinés **220**

Chapitre 14. **Les documents de synthèse des groupes** 221

I. Le bilan et le compte de résultat consolidé 221
A. Généralités 221
B. Le bilan consolidé ou l'état de situation financière 222

II. Le compte de résultat consolidé ou l'état du résultat global 223

III. L'annexe consolidée 225
A. Les rubriques de l'annexe 225
B. Le tableau de variation des capitaux propres 226
C. Le tableau de flux de trésorerie 226
D. L'information sectorielle 229

PARTIE 4 **Audit** 231

Chapitre 15. **Les caractéristiques de l'audit financier** 233

I. La définition de l'audit 233

II. Les entités assujetties au contrôle légal 235

III. Les missions d'audit de l'expert-comptable 237

IV. Les missions du commissaire aux comptes 238
A. La mission d'audit légal 238
B. Les autres missions du commissaire aux comptes 239

V. Les normes d'exercice professionnel 240
A. Au niveau international 240
B. En France 241

VI. Les relations entre auditeurs internes et externes 241

Chapitre 16. **Organisation de la profession comptable** 243

I. L'expert-comptable 243
A. Les conditions d'inscription à l'Ordre des experts-comptables 243
B. L'Ordre des experts-comptables 244

II. Le commissaire aux comptes **244**
A. Les conditions d'inscription 244
B. Le Haut conseil des commissaires aux comptes 245
C. La Compagnie des commissaires aux comptes 246
D. Le Conseil national des commissaires aux comptes 247

Chapitre 17. L'exercice de la mission du commissaire aux comptes 249

I. L'exercice de la profession **249**
A. L'inscription 249
B. Les conditions d'inscription 249
C. La formation permanente 250
D. Les honoraires et le temps imparti 250

II. La nomination des commissaires aux comptes **252**
A. La désignation 252
B. Le défaut de nomination 252
C. La durée des fonctions 252
D. La récusation ou le relèvement judiciaire 253
E. La cessation des fonctions 253
F. Le co-commissariat aux comptes 254

III. Le sort des mandats des commissaires aux comptes en cas de transformation de la société 254

IV. Le contrôle qualité **255**

Chapitre 18. Déontologie des commissaires aux comptes et experts-comptables 257

I. Les principes fondamentaux **257**

II. L'indépendance **258**
A. Du commissaire aux comptes 258
B. De l'expert-comptable 262

III. Le secret professionnel **262**

IV. La publicité **263**

V. Le devoir de conseil des experts-comptables **263**

Chapitre 19. **Les responsabilités** 265

I. La responsabilité civile 265
A. Du commissaire aux comptes 265
B. De l'expert-comptable 266

II. La responsabilité pénale 267
A. Du commissaire aux comptes 267
B. De l'expert-comptable 268

III. La responsabilité disciplinaire 268
A. Du commissaire aux comptes 268
B. De l'expert-comptable 269

Chapitre 20. **La démarche de l'audit financier** 271

I. Les étapes de l'audit financier 271

II. L'organisation et la planification de la mission 272
A. La lettre de mission 272
B. La planification de la mission 272
C. L'évaluation du contrôle interne 273
D. La phase finale 273

III. La prise de connaissance générale de l'entreprise 274

IV. L'analyse des risques 274
A. Le risque d'audit 275
B. La gestion du risque d'audit 276

Chapitre 21. **Les outils à la disposition de l'auditeur** 277

I. Les contrôles de substance 277
A. L'entretien 277
B. L'obtention d'éléments probants 277
C. Les investigations sur des éléments inhabituels 279
D. Les sondages 279

II. L'observation 279

III. Les demandes d'informations 280

IV. La demande de confirmation ou la circularisation 281

V. L'information des contrôles et vérifications 282

Chapitre 22. **La conclusion de la mission d'audit financier** **283**

I. L'utilisation des travaux des autres auditeurs **283**
A. Les travaux de l'audit interne (NEP 610) 283
B. L'utilisation des travaux antérieurs d'un autre commissaire aux comptes 283
C. L'utilisation des travaux d'un expert (NEP 620) 284
D. L'utilisation des travaux d'un expert-comptable (NEP 630) 284
E. L'audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes 284
F. Le rapport de gestion 285

II. La déclaration de la direction ou lettre d'affirmation **285**

III. L'établissement du rapport d'audit (NEP 700 – 702) **285**
A. La forme 286
B. Le contenu des 6 à 9 parties du rapport 287
C. Les lieu, date et signature 289
D. La communication des rapports 290

IV. Le rapport d'audit des entités d'intérêt public (NEP 701) **290**

Sujet d'entraînement à l'examen 293

PARTIE 1

LES OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION

Selon le programme officiel de l'examen, cette partie va vous permettre de comprendre les enjeux des opérations de regroupement du type fusion et assimilées notamment fusion à l'endroit, fusion à l'envers et fusion création ainsi que le choix entre TUP et fusion simplifiée. Elle vous permettra également d'analyser les modalités et représenter les conséquences comptables de l'agrégation financière de plusieurs entités.

Vous développerez ainsi les compétences suivantes :

– maîtriser le cadre juridique, économique et comptable des opérations de restructuration ;
– déterminer l'impact des opérations de restructuration ;
– passer les écritures comptables des opérations de restructurations ;
– établir les documents de synthèse après restructuration.

Chapitre 1

CADRE JURIDIQUE, ÉCONOMIQUE ET COMPTABLE DES OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION

Les opérations de restructuration, avec la mondialisation, font partie intégrante du paysage économique. Elles dépendent des stratégies mises en place par les entreprises. Elles sont encadrées. Nous allons étudier les différentes formes de restructuration.

I Les fusions et opérations assimilées

A Les stratégies d'entreprise

1 Les opérations de croissance

Pour améliorer sa croissance, l'entreprise va chercher à se développer, soit en remaniant son organisation, soit en modifiant sa structure. Les opérations de regroupement, de fusion, scission ou apport partiel d'actif, sont des éléments privilégiés en termes de stratégie.

a La croissance externe

L'entreprise souhaite développer une activité complémentaire ou nouvelle et pour cela elle souhaite acquérir une autre entreprise déjà implantée. Cette opération lui permettra d'obtenir immédiatement de nouvelles parts de marché, de nouvelles compétences, etc.

Dans cette hypothèse, la société va prendre le contrôle de la société, dite société cible, soit en :

– ***achetant les titres de participation*** de celle-ci mais cela engendrera une sortie de trésorerie (achat, offre publique d'achat par exemple) ;

– ***regroupant les deux entreprises*** : dans ce cas, il n'y aura pas de sortie de trésorerie car les actionnaires ou associés la société cible seront rémunérées par des titres de la société initiatrice de l'opération. Cette solution est moins onéreuse (fusion, scission, apport partiel d'actif).

Dans les deux cas, il y a prise de contrôle de la société cible.

L'entreprise peut aussi souhaiter s'associer afin de réaliser en commun ce qu'elle ne peut pas faire isolément, on parle d'***alliance***. Dans ce cas, il y a création d'une nouvelle entité (groupement d'intérêt économique, société en participation, etc.).

b La restructuration interne

L'entreprise peut plutôt privilégier une restructuration interne et, dans ce cas, il n'y aura pas d'effet du point de vue économique. En effet, il n'y a aucune modification du pouvoir de contrôle au sein de l'entreprise. Celle-ci veut par exemple faire des économies d'échelles, clarifier une organisation juridique, refondre son organigramme, créer des départements, etc.

2 Les étapes du processus de regroupement

En cas de restructuration interne, il n'y a ***aucun processus formel***. Il s'agit d'un problème interne à l'entreprise, alors qu'en cas d'acquisition des titres de participation, l'opération sera traitée comme une simple cession de titres, c'est pourquoi par la suite nous ne traiterons que le cas des regroupements d'entreprise.

Le processus se fait en trois étapes :

– ***la négociation préalable*** : elle aboutit à la ***décision de principe des partenaires***. Tous les aspects sont abordés, aussi bien économiques, financiers, fiscaux, administratifs que ceux traitant du personnel, de l'image de marque, etc. Elle permet de mettre au point toutes les informations nécessaires ;

– ***la mise en œuvre*** :
  - dans un premier temps, il y a la ***lettre d'intention*** : il s'agit de la volonté des parties de s'engager dans le processus. Divers audits sont mis en place,
  - puis, il faut ***évaluer les sociétés*** afin d'être en mesure d'établir le ***projet de traité de fusion ou d'apport***. Il s'agit du point de départ officiel des opérations ;

– enfin, ***la réalisation*** : il s'agit du dénouement juridique du processus de regroupement avec intervention du commissaire à la fusion, les convocations aux assemblées générales, la publicité légale, etc.

B Les opérations de regroupement

En vue d'harmoniser la législation des divers pays de l'Union européenne, deux directives concernant les fusions ont vu le jour : la troisième directive (1978) et la sixième directive (1982). En France, la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales a été modifiée par une loi du 5 janvier 1988, qui a introduit les dispositions des 3 et 6 directives dans le droit national.

Cette loi a en particulier rattaché les notions de fusion et de scission à un principe général, celui de la transmission de patrimoine.

Le règlement CRC n° 2004-01 a quant à lui harmoniser les procédures comptables.