DIPLÔME SUPÉRIEUR DE COMPTABILITÉ ET DE GESTION

UE4 – COMPTABILITÉ ET AUDIT

SESSION 2024

ÉLÉMENTS INDICATIFS DE CORRIGÉ

DOSSIER 1 – COMPTES DE GROUPE

1. À l'aide de l'annexe 1.1 et en vous basant sur le référentiel IFRS, présenter sous la forme d'un tableau synthétique le périmètre de consolidation du groupe SPM. Le tableau mettra en évidence pour chaque filiale

Sociétés	Pourcentage de contrôle	Nature du contrôle	Méthodes de consolidation	% d'intérêt des propriétaires SPM		% des participations ne donnant pas le contrôle	
CALENDULA **(1)**	60%	contrôle	intégration globale	55%		45%	
HIBISCUS	80%	contrôle	intégration globale	80%		20%	
VALERIANE	70%	contrôle	intégration globale	70%		30%	
CAMOMILLE	60%	contrôle	intégration globale	60%		40%	
THYM	20+15% =35%	Influence notable	Mise en équivalence	15% + (80%*20 %) = 31%		35%-31% = 4%	
CITRONNELLE **(2)**	40%	contrôle	intégration globale	70%*40% =28%		72%	

(1) % de contrôle : (6 000 + 3 000*2) / (10 000 + 5 000 *2) = 60% ;
Solution alternative acceptée : si le candidat à intégrer les droits de vote des actions contrepartie des certificats d'investissement au dénominateur : (6 000 + 3 000*2) / (10 000 + 5 000 *2 + 5000) = 48%. Dans ce cas et en l'absence d'accord de gestion particulier, la nature du contrôle est une influence notable et la méthode de consolidation la mise en équivalence.
% d'intérêts : (6 000 + 3 000 + 2 000) / (10 000 + 5 000 + 5 000) = 55%

(2) Bien que n'ayant pas forcément la majorité des droits de vote, l'accord de gestion confère un contrôle à VALERIANE.

2. À l'aide de l'annexe 1.2, présenter les écritures comptables qui vous semblent nécessaires au 31/12/2023. La nécessité des retraitements doit être justifiée (3 lignes maximum par retraitement). Les calculs seront détaillés de préférence sous forme de tableaux pour chaque opération :

a. Emprunt obligataire

Justification : En IAS/IFRS, l'évaluation ultérieure d'un emprunt obligataire doit être réalisée selon la **méthode du coût amorti**, en utilisant le **taux d'intérêt effectif** (pas de frais d'émission, ni de prime de remboursement à l'actif)

	A l'ouverture	**variation**	**A la clôture**
Emprunt obligataire en PCG	10 150 000		10 150 000
Emprunt obligataire en IFRS	9 962 079	**43 953**	10 006 032
Différence (1)	**187 921**	- 43 953	**143 968**
Annulation des comptes de régularisation			
- Frais d'émission emprunt **nets**	24 000	- 6 000	**18 000**
	*30 000/5*4*	*30 000/5*	*30 000/5*3*
- Prime de remboursement **nette**	160 000	- 40 000	**120 000**
	*200 000/5*4*	*200 000/5*	*200 000/5*3*
Total (2)	**184 000**	**- 46 000**	138 000
Différence (1) - (2)	3 921	2 047	5 968
Impôt différé à 25%	- 980	**-512**	**-1 492**
Différence nette	**2 941**	**1 535**	4 476

NB : admettre d'autres présentations des retraitements de l'emprunt.

Écriture au bilan

Emprunt obligataire		143 968	
	Frais d'émission		18 000
	Prime de remboursement		120 000
	Réserves SPM		2 941
	Résultat SPM		1 535
	Impôt différé passif		1 492

Écriture au compte de résultat

Résultat global		1 535	
Impôt sur les sociétés		512	
Charges d'intérêt		43 953	
	Dotation aux amortissements		46 000

b. **Provisions réglementées**

Justification : les provisions à caractère fiscal sont interdites en normes IAS/IFRS. Elles doivent donc être retraitées

Bilan	**Ouverture**	**Variation**	**Clôture**
PHP dans les comptes sociaux	10 000	(2 000)	8 000
PHP dans les comptes consolidés	0	0	0
Ecart	10 000	(2 000)	**8 000**
Impôt différé passif 25%	(2 500)	**500**	**(2 000)**
Net	**7 500**	**(1 500)**	6 000

Écriture au bilan

Provision pour hausse des prix		8 000	
Résultat SPM		1 500	
	Réserves SPM		7 500
	Impôt différé passif		2 000

Écriture au compte de résultat

Reprise provision p/ hausse des prix		4 000	
	Dotation provision p/ hausse des prix		2 000
	Résultat global		1 500
	Charge d'IS		500

c. **Prêt à une filiale**

Justification : il s'agit d'une opération intragroupe qui doit être éliminée. Les comptes réciproques sont à annuler.
Au 31/12/2023, les intérêts courus non échus s'élèvent à 3 000 000 x 4% x 6/12 = 60 000 €.

Écriture au bilan

Emprunt		3 000 000	
Intérêts courus non échus s/ emprunt		60 000	
	Prêt		3 000 000
	Intérêts courus sur prêt		60 000

Écriture au compte de résultat

Produits financiers (3 000 000 x 4%)		120 000	
	Charges financières		120 000

3. À l'aide de l'annexe 1.3 relative à la SAS CAMOMILLE

a. Présenter la juste valeur des actifs identifiables acquis et des passifs repris de la SAS CAMOMILLE puis comptabiliser les écritures dans le journal de consolidation au 31/12/2023

Plus-value sur la marque	100 000
Plus-value sur le terrain	200 000
Plus-value sur les bâtiments	300 000
Plus-value brute	600 000
Impôt différé : 600 000 x 25%	- 150 000
Plus-value nette d'IS	**450 000**

(1) en IFRS l'impôt différé s'applique sur tous les postes

Situation nette à la date d'acquisition (01/01/2019)	1 350 000
Plus-value nette d'IS	+ 450 000
Juste valeur des capitaux propres	**1 800 000**

NB : admettre des présentations équivalentes dès lors que la juste valeur est de 1800 000 et est justifiée.

Amortissements complémentaires sur les bâtiments

	A l'ouverture	variation	A la clôture
Amortissement s/ bâtiments	120 000 *300 000/10*4*	30 000 *300 000/10*	150 000
s/total	120 000	30 000	**150 000**
Impôt différé (25 %)	- 30 000	- 7 500	**- 37 500**
Net	**90 000**	**22 500**	112 500

Écritures au journal de consolidation - bilan

Constatation des plus-values

Marque		100 000	
Terrain		200 000	
Bâtiments		300 000	
	Réserves CAMOMILLE		450 000
	Impôt différé passif		150 000

Amortissements complémentaires sur les bâtiments

Réserves CAMOMILLE		90 000	
Résultat CAMOMILLE		22 500	
Impôt différé actif		37 500	
	Amortissement s/ bâtiments		150 000

Solution alternative en 1 seule écriture

Marque		100 000	
Terrain		200 000	
Bâtiments		300 000	
Résultat CAMOMILLE		22 500	
	Réserves CAMOMILLE		360 000
	Amortissement s/ bâtiments		150 000
	Impôt différé passif		112 500

Écriture au journal de consolidation – compte de résultat

DAP exploitation		30 000	
	Charge d'IS		7 500
	Résultat global		22 500

b. Calculer le goodwill éventuel en utilisant la méthode du goodwill complet puis enregistrer au journal de consolidation au 31/12/2023 l'écriture correspondante

Calcul du goodwill complet selon le référentiel IFRS
Selon le référentiel, les frais d'acquisition sont comptabilisés **en charges**.
Le coût des titres SAS CAMOMILLE ressort donc à 1 800 000 €.

	Part des propriétaires 60%	**Participation sans contrôle** 40%	**Total** 100%
Coût des titres ou valeur transférée	1 800 000	1 020 000 *(0,4/0,6)*1800 000*(1-0,15)*	2 820 000
Juste valeur de la société	1 080 000 *60% x 1 800 000*	720 000 *40% * 1 800 000*	1 800 000 *cf. supra*
Goodwill	720 000	**300 000**	**1 020 000**

NB : Admettre une présentation différente

Écritures au journal de consolidation – bilan

Comptabilisation du goodwill complet

Goodwill		1 020 000	
	Titres CAMOMILLE		720 000
	Participation ne donnant pas le contrôle		300 000

c. Présenter le tableau de partage des capitaux propres puis enregistrer au journal de consolidation du bilan au 31/12/2023 l'écriture correspondante

	TOTAL 100%	Part des propriétaires 60%	Part. ne donnant pas le contrôle 40%
Capital	600 000	360 000	240 000
Réserves (900 000 + **450 000 - 90 000**)	1 260 000	756 000	504 000
- Coût des titres à la juste valeur (1 800 000 – 720 000)	- 1 080 000	- 1 080 000	
Contribution aux réserves consolidées		**36 000**	
Résultat (300 000 - **22 500**)	277 500	**166 500**	111 000
Part. ne donnant pas le contrôle			**855 000**

Écriture au bilan

Capital CAMOMILLE	600 000	
Réserves CAMOMILLE	1 260 000	
Résultat CAMOMILLE	277 500	
Titres CAMOMILLE		1 080 000
Réserves conso groupe SPM		36 000
Résultat conso groupe SPM		166 500
Participation ne donnant pas le contrôle		855 000

4. À l'aide de l'<u>annexe 1.4</u> relative à la SAS THYM.

a. Présenter le tableau de partage des capitaux propres au 31/12/2023 de la société THYM selon la méthode de la consolidation directe

	TOTAL **100%**	Mise en équivalence **35%**	Part des propriétaires **31%**	Participation ne donnant pas le contrôle **4%**
Capital	600 000	210 000	186 000	24 000
Réserves	500 000	175 000	155 000	20 000
- Coût des titres chez SPM	- 150 000		- 150 000	
- Coût des titres chez HIBISCUS	- 200 000		- 160 000 ***80%**x200 000*	- 40 000 ***20**%x200 000*
contribution aux réserves consolidées			**31 000**	
Résultat	90 000	31 500	**27 900**	3 600
Part. ne donnant pas le contrôle				**7 600**
Valeur d'équivalence		**416 500**		

b. Enregistrer au 31/12/2023 les écritures correspondantes au journal de consolidation du bilan et du compte de résultat.

Au bilan

Titres mis en équivalence		416 500	
	Titres THYM (150 000 + 200 000)		350 000
	Réserves conso groupe SPM		31 000
	Résultat conso groupe SPM		27 900
	Part. ne donnant pas le contrôle		7 600
	s/total	416 500	416 500

Au compte de résultat

Résultat Global		31 500	
	Quote-part de Résultat des entités mises en équivalence (27900+3600)		31 500

5. Cette prise de participation complémentaire de 10% aura-t-elle une incidence sur le goodwill initial ? Aucun calcul n'est demandé.

Le **goodwill** est figé sur le montant calculé au moment de la prise de contrôle, c.a.d. lors de l'acquisition des 60% en 2019. L'acquisition complémentaire de 10% ne modifiera pas le goodwill.

DOSSIER 2 – NORMES IFRS

1. Citer les 5 étapes du processus de reconnaissance du chiffre d'affaires telles que définies par la norme IFRS 15 – reconnaissance du revenu des contrats avec les clients.

Les 5 étapes du processus de reconnaissance du chiffre d'affaires sont les suivantes :
Étape 1 : **identification des contrats** conclus avec le client,
Étape 2 : **identification des obligations de prestation** incluses dans le contrat,
Étape 3 : **détermination du prix de transaction**
Étape 4 : **répartition du prix de transaction** entre les obligations de prestation,
Étape 5 : **comptabilisation le produit** au moment du transfert des biens ou services.

2. A l'aide de l'annexe 2.1, analyser les contrats conclus avec les enseignes spécialisées dans le cadre de l'action n°1 et indiquer leur traitement comptable.

La norme IFRS 15 prévoit que des **contrats juridiquement distincts**, **signés à des dates proches** avec **le même client** doivent, dans certains, cas être regroupés **comptablement comme un seul contrat**, si au moins une des conditions ci-dessous est remplie :

- Les contrats ont été négociés en bloc avec un objectif commercial unique ;
- leurs prix sont interdépendants
- et qu'un contrat subventionne l'autre.

Au cas d'espèce, le prix de vente au distributeur du premier contrat ne couvre qu'une partie de son coût de production. En revanche, le prix du second contrat largement bénéficiaire couvre une partie des coûts de l'autre. Le second contrat subventionne l'autre et leur prix sont interdépendants. Le prix des **deux contrats devront être cumulés pour être ensuite répartis entre les deux obligations de performance.**

3. Pour l'action n°2, indiquer le chiffre d'affaires de l'année 2023 selon la norme IFRS 15

Le chiffre d'affaires doit être répartie au regard des prix spécifiques attachés à chaque obligation de prestation du contrat : la vente et les avantages associés

Détermination des prix spécifiques aux obligations du contrat
Prix de vente = 500 000 * 2 € = 1 000 000 €
Avantages = (500 000 * 1/10) * 2 € * 40% * 90% = 36 000 €
Total : 1036 000

Il faut répartir le prix de la transaction 1000 000€ à chaque obligation de prestation du contrat à hauteur des prix spécifiques :

Prix de la transaction * Prix spécifique de l'obligation de prestation / Prix spécifiques totaux)

En 2023, le CA est de : 1000 000 * 1000 000 / 1 036 000 = 965 251€
Si l'on suppose que les avantages seront exercés en 2024, le CA 2024 intégrera : 1000 000 * 36 000 / 1 036 000 = 34 749 €.

DOSSIER 3 – OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION

1. Expliquer le principe de la fusion-renonciation

La fusion-renonciation intervient lorsque la société absorbante détient une participation dans la société absorbée préalablement à la fusion et que la société absorbante renonce à réaliser l'augmentation de capital correspondant à ses propres droits.

Dans ce cas, la valeur d'apport est scindée en deux :
- Une part appartenant à la société absorbante pour laquelle la société absorbante renoncera à émettre des titres qui devraient lui revenir => Quote-part des apports non rémunérée.
- Une part appartenant aux autres associés que l'absorbante pour laquelle la société absorbante réalisera une augmentation de capital => Quote-part des apports rémunérée.

2. Justifier la parité d'échange et calculer le montant unitaire de la soulte

Justification de la parité

Détermination de la valeur d'échange d'une part de la société absorbante (SARL VALERIANE)
Nombre de parts = 200 000 / 100 = 2 000
Valeur globale de la société = 360 000 €
Valeur réelle unitaire de la part de la SARL VALERIANE = 360 000 / 2 000 = **180 €**

Détermination de la valeur d'échange d'une action de la société absorbée (SA CITRONNELLE)
Nombre d'actions = 1 600
Valeur globale de la société = 150 000 €
Valeur réelle unitaire de l'action de la SA CITRONNELLE = 150 000 € / 1 600 = **93,75 €**

Parité d'échange théorique (sans soulte) = 93,75/180 = 0,520833

La parité d'échange a été arrondie à l'inférieur soit 0,5 (soit ½) afin de faciliter l'échange de titres.

Conclusion ; les actionnaires de CITRONNELLE remettront 2 actions de la SA CITRONNELLE et recevront en échange 1 part de la SARL VALERIANE. Une soulte en espèces sera donc versée.

Calcul du montant unitaire de la soulte **(non valorisé):**

Solution 1 (directement en unitaire)
1 VALERIANE * 180 + Soulte = 2 CITRONNELLE * 93,75
=> Soulte = 187,50 – 180 = 7,50
En échange de 2 titres CITRONNELLE, il sera créé 1 action VALERIANE et une soulte de 7,50€ sera remise par titre créé.

Ou bien
Solution 2 (en raisonnant au global)
(1600*0,6*1/2) VALERIANE * 180 + Soulte = (1600*0,6) CITRONNELLE * 93,75
480 VALERIANE * 180 + Soulte = 960 CITRONNELLE * 93,75
86 400 + Soulte = 90 000
=> Soulte = 86 400 – 90 000 = 3 600
=> soulte unitaire : 3600/480 = 7,5

3. Déterminer le nombre de titres à émettre par la SARL VALERIANE, le montant de l'augmentation de capital, ainsi que le montant total de la soulte.

Augmentation de capital
Nombre de parts la SARL VALERIANE émises lors de l'augmentation de capital :
L'augmentation de capital concerne uniquement les actionnaires de la SA CITRONNELLE autres que la SARL VALERIANE, soit 60% des titres : 100% - 40% (donné dans la partie consolidation)
OU, à partir de l'annexe 3.2 : (1600-640)/1600 = 60%
Nombre de parts à émettre = Nombre d'actions de l'absorbée * parité d'échange * 60%
=1 600*(1/2)*60% = **480 parts de la SARL VALERIANE émises**

Montant de l'augmentation de capital à la valeur nominale = 480*100 € = **48 000 €**

Montant total de la soulte (non valorisé) :
Nombre d'actions de la SA CITRONNELLE remises = 60%*1 600 = 960
Montant total de la soulte = 960*(1/2)*7,5 € = **3 600 €**

4. Vérifier que le montant de la soulte est conforme à la réglementation

Le montant de la soulte ne doit pas dépasser 10% de l'augmentation de capital au nominal (article L. 236-1 du code de commerce).

Solution 1 : vérification par la valeur de l'augmentation de capital de VALERIANE
Soulte maximale autorisée : 10 % de 48 000 = 4800 €
La soulte (3600 €) ne dépasse pas 10% de l'augmentation de capital (4 800 €).
La réglementation est donc respectée.

Ou bien
Solution 2 : vérification par la valeur unitaire des parts de VALERIANE
Soulte maximale autorisée : 10 % de 100€ (valeur nominale d'une part VALERIANE) => 10€
La soulte unitaire par part VALERIANE créée est de 7,5 € et ne dépasse pas donc pas 10€.
La réglementation est donc respectée.

5. Déterminer le mode d'évaluation des apports en justifiant votre réponse et en déduire le montant des apports.

Justification
Les apports seront évalués à **la valeur comptable** car il s'agit d'une **opération impliquant des entités sous contrôle commun.** En effet, la SARL VALERIANE a un **contrôle exclusif** sur la SA CITRONNELLE car **elle détient 40 % de cette dernière et dispose d'un accord de gestion lui conférant le droit de nommer**, de réaffecter ou de révoquer les principaux dirigeants de la SA CITRONNELLE qui ont la capacité de diriger les activités pertinentes.

Calcul du montant des apports (VC) :
cf. Annexe 3.2 : total des capitaux propres = 100 000€

6. Calculer la prime de fusion initialement constatée chez la SARL VALERIANE.

Montant total des apports (valeur comptable)	100 000€
Quote-part des apports rémunérée (60% * 100 000)	60 000 €
- Augmentation de capital (480 *100 €)	- 48 000 €
- soulte	- 3 600 €
= Prime de fusion (pour la différence)	**= 8 400 €**

7. Calculer le mali de fusion.

L'article 745-3 du règlement ANC N° 2014-03 relatif au plan comptable général dispose : « Le mali de fusion représente l'écart négatif entre l'actif net, positif ou négatif, reçu par l'entité absorbante, après harmonisation des méthodes comptables telle que défini à l'article 744-3, à hauteur de sa participation dans l'entité absorbée et la valeur comptable de cette participation ».

Montant total des apports (valeur comptable)	100 000€
Quote-part des apports non rémunérée (40% * 100 000)	40 000 €
- Valeur nette comptable des actions CITRONNELLE au bilan de VALERIANE	- 70 000 €
= Différence négative (mali)	**= - 30 000 €**

Le **mali de fusion s'élève donc à 30 000 €.**

8. Procéder à la qualification et à l'affectation du mali de fusion

L'article 745-4 du règlement ANC N° 2014-03 relatif au plan comptable général dispose :
Le mali de fusion peut, le cas échéant, être décomposé en **deux éléments** :

- le **mali technique** proprement dit, qui correspond, à hauteur de la participation antérieurement détenue, aux plus-values latentes sur éléments d'actif comptabilisés ou non dans les comptes de l'absorbée (éléments d'actifs identifiés hors fonds commercial, fonds commercial) déduction faite des passifs non comptabilisés dans les comptes de l'entité absorbée en l'absence d'obligation comptable (par exemple provisions pour retraites, impôts différés passifs)…
- **au-delà du mali technique,** l'éventuelle dépréciation ou l'éventuel complément de dépréciation de la participation détenue dans l'entité absorbée, nécessaire au moment de la fusion.

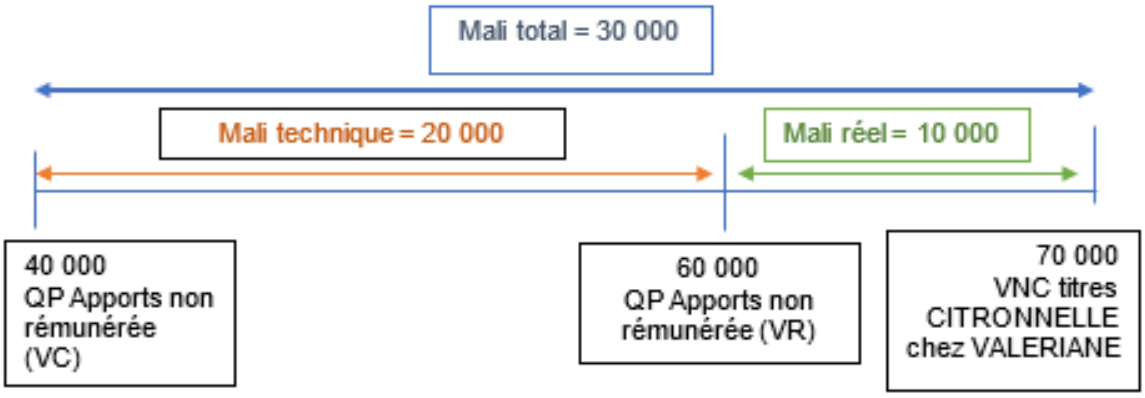
Qualification du mali

Valeur nette comptable des actions CITRONNELLE au bilan de VALERIANE	70 000€
- Quote-part des apports non rémunérée en valeur réelle (0,40 * 150 000)	60 000€
= Mali réelle (différence)	10 000€

Quote-part des apports non rémunérée en valeur réelle (0,40 * 150 000)	60 000€
- Quote-part des apports non rémunérée en valeur comptable (0,40 * 100 000)	40 000€
= Mali technique (différence)	20 000€

ou bien (mali total – mali réel = 30 000 – 10 000 = 20 000)

Schéma récapitulatif (non demandé)



Affectation du mali technique

- Justification de la règle d'affectation à appliquer

L'article 745-5 du règlement ANC N° 2014-03 relatif au plan comptable général dispose :
« A la date de l'opération, l'entité procède à l'affectation du mali technique, calculé selon les modalités prévues à l'article 745-4, aux différents actifs apportés concernés, qu'ils soient inscrits ou non dans les comptes de l'absorbée, comme suit :

- si le mali technique est supérieur à la somme des plus-values latentes, estimées de manière fiable sur les éléments d'actifs identifiés hors fonds commercial, il est affecté aux actifs apportés et le montant résiduel au fond commercial.
- Si le mali technique est inférieur à la somme des plus-values latentes, estimées de manière fiable, sur les éléments d'actifs identifiés hors fonds commercial, il est affecté aux actifs apportés au prorata des plus-values latentes. »

En l'espèce, la somme des plus-values latentes* sur actifs identifiés hors fonds commercial
= Immeubles (30 000€) + Autres immobilisations corporelles (5000€) = 35 000€
**Dans la mesure où ces éléments ne sont pas destinés à être revendus à brève échéance, il n'y a pas lieu de prendre en compte de la fiscalité sur ces plus-values.*
Le mali technique (20 000€) est inférieur à la somme des plus-values (35000€), c'est donc une **affectation au prorata des plus-values** qui doit être appliquée

- Calcul d'affectation

Affectation sur immeubles = 20 000 * 30 000 / 35 000 = 17 142,86€
Affectation sur les autres immobilisations corporelles = 20 000 * 5 000 / 35 000 = 2 857,14€
(Vérification : 17 142,86 + 2 857,14 = 20 000€)

9. Enregistrer l'opération de fusion chez la SARL VALERIANE

Augmentation de capital :

01/01/2024

4561		Société CITRONNELLE, compte d'apport	100 000	
2187		Mali de fusion sur actifs corporels*	20 000	
668		Charges financières (vrai mali)	10 000	
	101	Capital		48 000
	1042	Prime de fusion		8 400
	261	Titres de participation		70 000
	512	Banque		3 600

**Accepter si utilisation de deux sous-comptes, Mali de fusion sur immeubles (17142,86€) et Mali de fusion sur autres immobilisations corporelles (2857,14€)*

Réalisation des apports :

01/01/2024

213		Immeuble	120 000	
215		Matériel industriel	20 000	
218		Autres immobilisations corporelles	8 000	
411		Clients	7 000	
35		Stock	3 500	
512		Banque	6 000	
	163	Dettes bancaires		50 000
	43	Dettes sociales		7 500
	401	Dettes fournisseurs		7 000
	4561	Société CITRONNELLE, compte d'apport		100 000

DOSSIER 4 – AUDIT ET COMMISSARIAT AUX COMPTES

1. Préciser si la mission de présentation des comptes de la SAS THYM pourrait être confiée à Antoine, cousin de Claire et Gwen. Justifier votre réponse.

L'expert-comptable évite toute situation qui pourrait faire présumer d'un **manque d'indépendance.** Il doit être libre de tout lien extérieur **d'ordre personnel, professionnel ou financier** qui pourrait être interprété comme constituant **une entrave à son intégrité ou à son objectivité** (article 146 du code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable).

Antoine devrait éviter d'être expert-comptable de la société SAS CAMOMILLE pour **prévenir toute interprétation** remettant en cause son intégrité et objectivité **en raison de ces liens avec les deux sœurs.** Cela n'est **pas interdit**, le jugement professionnel d'Antoine quant à son indépendance est donc central.

2. Indiquer les critères de répartition des travaux d'audit des comptes entre les co-commissaires aux comptes.

La répartition entre les commissaires aux comptes des travaux nécessaires à la réalisation de l'audit des comptes doit être **équilibrée** et **déterminée de manière conjointe (ou concertée)** par les co-commissaires en se basant sur des critères :

- **Quantitatifs**, tel que le volume d'heures de travail estimé nécessaire à la réalisation de ces travaux, le volume horaire affecté à un des commissaires aux comptes ne devant pas être disproportionné par comparaison avec ceux attribués aux autres commissaires aux comptes ;
- et **qualitatifs**, tels que l'expérience ou la qualification des membres des équipes d'audit.

Ces critères sont définis dans le code de déontologie de la CNCC (Source : §7 de la NEP-100 : Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes (article A. 821-65 du code de commerce depuis le 1/1/2024).

3. Préciser si cette répartition peut être modifiée au cours du mandat.

Oui, cette répartition est **modifiée régulièrement pour tout ou partie au cours du mandat de manière concertée** entre les commissaires aux comptes.

Source : §8 de la NEP-100 : Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes (article A. 821-65 du code de commerce depuis le 1/1/2024).

4. Citer les différentes formulations que peut prendre l'opinion des commissaires aux comptes pour les comptes sociaux d'une société ou pour les comptes consolidés d'un groupe.

La norme NEP-700 (§6) indique : « En application des dispositions des articles L. 821-53 et R. 821-180 du code de commerce, le commissaire aux comptes déclare :

- soit **certifier que les comptes annuels ou consolidés sur lesquels porte le rapport sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité ou de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation à la fin de l'exercice** ;
- soit **assortir la certification de réserves** ;
- soit **refuser la certification** des comptes ;
- soit être dans l'**impossibilité de certifier** les comptes.

  Dans ces trois derniers cas, **il doit préciser les motifs de la réserve, du refus ou de l'impossibilité de certifier dans la partie de son rapport relative au fondement de l'opinion**. Lorsque le commissaire aux comptes envisage de formuler une certification avec réserve, un refus de certifier ou une impossibilité de certifier, il en communique les motifs aux organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce.

Les motifs de la réserve, du refus ou de l'impossibilité de certifier peuvent être :

- soit une certification avec réserve **pour désaccord** (§9 de la NEP-700)
- soit une certification avec réserve **pour limitation** (§11de la NEP-700)
- soit un refus de certifier **pour désaccord** (§12 de la NEP-700)
- soit une impossibilité de certifier *(accepter « **pour limitation** » ou une formulation allant dans le sens du §14 de la NEP-700 ci-dessous)*

NB : *§14. Le commissaire aux comptes formule une impossibilité de certifier :*
D'une part, lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, et que :

- *soit les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ;*
- *soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.*

D'autre part, lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes, dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites

Source : NEP-700 : rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels (article A. 821-92 du code de commerce depuis le 1/1/2024)

Les articles du code de commerce et NEP ne sont pas demandés.