

QUESTIONS / REPONSES RELATIVES AUX CONSEQUENCES DE LA CRISE SANITAIRE ET ECONOMIQUE LIEE A L'EPIDEMIE DE COVID-19

25 MARS 2020

Sommaire

CHAPITRE I – ASPECTS COMPTABLES	4
1) Conséquences des effets de l'épidémie de Covid-19 sur les comptes des périodes ou exercices clos le 31 décembre 2019 tant que ceux-ci n'ont pas été arrêtés (autorisés pour publication au sens d'IAS 10, <i>Événements postérieurs à la date de clôture</i>) par l'organe compétent	5
Question 1.1 : L'épidémie de Covid-19 est-elle un événement postérieur à la clôture de nature à rendre nécessaire l'ajustement des montants comptabilisés au 31 décembre 2019 ?	5
Question 1.2 : L'évaluation des actifs et des passifs au 31 décembre 2019 doit-elle refléter les conséquences de l'épidémie de Covid-19 ?	6
Question 1.2 : L'évaluation des actifs et des passifs au 31 décembre 2019 doit-elle refléter les conséquences de l'épidémie de Covid-19 ? (suite)	7
Question 1.3 : Quelle est l'information à donner dans l'annexe au titre des événements postérieurs à la clôture liés à l'épidémie de Covid-19 ?	8
Question 1.3 : Quelle est l'information à donner dans l'annexe au titre des événements postérieurs à la clôture liés à l'épidémie de Covid-19 ? (suite)	9
Question 1.4 : Que se passe-t-il s'il apparaît, durant la période entre la clôture du 31 décembre 2019 et la date d'arrêté des comptes par l'organe compétent, que l'entité est dans une situation d'incertitudes significatives sur sa capacité à poursuivre son exploitation ?	10
Question 1.5 : Que se passe-t-il si la continuité d'exploitation est définitivement compromise durant la période entre la clôture du 31 décembre 2019 et la date d'arrêté des comptes par l'organe compétent ?	11
2) Conséquences des effets de l'épidémie de Covid-19 sur les comptes des périodes ou exercices clos postérieurement au 31 décembre 2019	12

CHAPITRE II – ASPECTS AUDIT	13
1) Questions relatives aux clôtures des comptes au 31 décembre 2019 et antérieures	13
1.1. Quels sont les outils mis à la disposition par la CNCC au titre des rapports et des lettres d’affirmation ?	13
1.2. La société a arrêté ses comptes de l’exercice clos au 31 décembre 2019 et son rapport de gestion début mars 2020. A cette date, l’entité n’avait pas identifié d’incidence du Covid-19 sur son activité et n’en mentionne donc pas dans l’annexe ou dans le rapport de gestion. Entre la date d’arrêté des comptes et la date du rapport de certification des comptes, son activité est très significativement impactée par notamment les décisions de confinement et autres mesures gouvernementales, sans pour autant que cela génère une incertitude significative sur la continuité d’exploitation. Comment traiter cette situation dans le rapport de certification des comptes ?	14
1.3. La société a arrêté ses comptes de l’exercice clos le 31 décembre 2019 et son rapport de gestion début mars 2020 et notre rapport a été émis le même jour. A cette date, l’entité n’avait pas identifié d’incidence du COVID-19 sur son activité et n’en mentionne donc pas dans l’annexe ou dans le rapport de gestion. Depuis mi-mars 2020, son activité est très significativement impactée par notamment les décisions de confinement et autres mesures gouvernementales, sans pour autant générer une incertitude significative liée à la continuité d’exploitation. Comment traiter cette situation à l’assemblée générale ?	15
1.4. La société a arrêté fin mars 2020 ses comptes de l’exercice clos le 31 décembre 2019 et son rapport de gestion et a décrit l’incidence du Covid-19 sur ses activités 2020 à cette date dans l’annexe (note de l’annexe sur les évènements postérieurs à la clôture de l’exercice). Il n’a pas été identifié d’incertitude significative liée à la continuité d’exploitation à la date d’arrêté des comptes, ni à la date du rapport d’audit. Faut-il faire référence à l’incidence du Covid-19 dans le rapport d’audit du commissaire aux comptes ?	16
1.5. La société a arrêté ses comptes de l’exercice clos au 31 décembre 2019 alors que son activité en 2020 était déjà fortement impactée par le Covid-19 (sites de production fermés, salariés au chômage partiel...). Elle n’a toutefois pas mentionné ce point dans l’annexe et le rapport de gestion. Quelle est l’incidence sur le rapport de certification des comptes du commissaire aux comptes ?	16
1.6. La société a mentionné une incertitude significative liée à la continuité d’exploitation dans l’annexe. Comment traiter ce point dans le rapport de certification des comptes du commissaire aux comptes ?	16
1.7. A la date d’arrêté des comptes, il n’existait pas d’incertitude significative liée à la continuité d’exploitation. L’évolution de la crise sanitaire jusqu’à la date du rapport d’audit fait peser, à cette date, une incertitude significative sur la continuité d’exploitation. Quelles conséquences en tirer sur le rapport d’audit ?	17

1.8. Délai important entre la date du comité d’audit précédant l’arrêté des comptes par l’organe compétent et auquel le projet de RCCA a été présenté et la date de signature de ce rapport définitif - Comment adapter le RCCA définitif ?	18
1.9. Que faire si le commissaire aux comptes signataire n'est pas en mesure de signer pour des raisons matérielles compte tenu des mesures de confinement liées au Covid-19 ? Qui peut signer ?.....	18
2) Questions relatives aux clôtures des comptes postérieures au 31 décembre 2019 (par exemple, clôtures au 31 mars 2020)	18
2.1. Que faire si l'auditeur ne peut pas assister à l'inventaire physique ?	18
CHAPITRE III – ASPECTS JURIDIQUES.....	19
1) Que faire si le conseil d’administration, de surveillance ou le directoire a été convoqué mais ne pourra pas se tenir compte tenue des mesures de confinement liées au Covid-19 ?	19
2) Que faire si l’assemblée générale a été convoquée mais ne pourra pas se tenir compte tenue des mesures de confinement liées au Covid-19 ?	19
3) En quoi consiste la phase « 0 » de la phase d’alerte ?	20

La crise sanitaire sans précédent liée à l'épidémie de Covid-19, qui s'est étendue au niveau mondial, affecte les activités économiques et commerciales à une échelle internationale et a engendré des impacts plus ou moins significatifs pour toutes les entités, quels que soient les secteurs d'activités et les zones géographiques.

Dans ce contexte, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) attire l'attention des commissaires aux comptes sur la compréhension nécessaire de la façon dont l'entité pourra bénéficier ou aura l'intention de bénéficier des différentes mesures gouvernementales mises en œuvre pour aider les entreprises, notamment dans le cadre de leur appréciation de la remise en cause de la continuité d'exploitation d'une entité. Afin de suivre l'évolution de ces mesures gouvernementales, vous pouvez vous référer au Portail de l'Economie, des Finances, de l'Action et des Comptes publics à l'adresse suivante : <https://www.economie.gouv.fr/coronavirus-soutien-entreprises>.

Accountancy Europe a mis en place un Hub Coronavirus accessible à l'adresse suivante :
<https://www.accountancyeurope.eu/professional-matters/covid-19-resources-for-european-accountants/>
Et l'IFAC a également mis en place une page similaire :
<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/series/covid-19-resources-ifacs-network>

L'AMF a également publié un communiqué le 28 février 2020 rappelant certaines règles d'information qui s'appliquent aux sociétés cotées dans le contexte de l'épidémie de coronavirus et a complété cette communication lors d'un communiqué du 23 mars 2020. Ces communiqués peuvent être consultés à partir des liens suivants :
<https://www.amf-france.org/fr/actualites-publications/communiqués/communiqués-de-lamf/lautorite-des-marchés-financiers-rappelle-certaines-regles-dinformation-qui-sappliquent-aux-sociétés>
<https://www.amf-france.org/fr/actualites-publications/actualites/deposits-des-documents-denregistrement-universels-et-regles-dinformation-permanente-dans-le-contexte>

CHAPITRE I – ASPECTS COMPTABLES

La CNCC répond aux nombreuses questions soulevées par les commissaires aux comptes dans le cadre de l'arrêté des comptes clos au 31 décembre 2019 (y compris pour les clôtures antérieures au 31 décembre 2019) ou postérieurement (développements en cours de préparation).

Pour les comptes clos au 31 décembre 2019, la CNCC attire l'attention des commissaires aux comptes et les invite à la vigilance sur les jugements effectués par les entités relatifs aux hypothèses formulées pour l'avenir et sur les autres sources majeures d'incertitudes relatives aux estimations, qui présentent un risque important d'entraîner un ajustement significatif de la valeur comptable des actifs et des

passifs au cours des périodes comptables suivantes, qui doivent faire l'objet d'une information dans l'annexe en application d'IAS 1.125 et des articles 833-1 et suivants du PCG¹.

- 1) Conséquences des effets de l'épidémie de Covid-19 sur les comptes des périodes ou exercices clos le 31 décembre 2019 tant que ceux-ci n'ont pas été arrêtés (autorisés pour publication au sens d'IAS 10, Événements postérieurs à la date de clôture) par l'organe compétent

Question 1.1 : L'épidémie de Covid-19 est-elle un événement postérieur à la clôture de nature à rendre nécessaire l'ajustement des montants comptabilisés au 31 décembre 2019 ?

Plan comptable général français		IFRS	
Textes applicables	Réponse	Textes applicables	Réponse
CC Art. L123-20 PCG Art. 513-4 et art. 833-2	L'épidémie de Covid-19 n'étant pas liée à une situation existant au 31 décembre 2019, les montants comptabilisés au 31 décembre 2019 ne sont pas ajustés.	IAS 10.14 à 16	L'épidémie de Covid-19 n'étant pas liée à une situation existant au 31 décembre 2019, les montants comptabilisés au 31 décembre 2019 ne sont pas ajustés sauf en cas de continuité d'exploitation définitivement compromise (voir question 1.5).
<p>Compte tenu des éléments existants au 31 décembre 2019, en l'occurrence la faible propagation du virus et l'absence d'alerte mondiale par l'Organisation Mondiale de la Santé (OMS) à cette date, il est considéré que les informations connues postérieurement au 31 décembre 2019 sont des éléments de la période 2020 qui n'autorisent pas à ajuster les montants comptabilisés au 31 décembre 2019. En effet, l'OMS n'a prononcé l'état d'urgence sanitaire qu'au 30 janvier 2020 et déclaré que l'épidémie liée au Covid-19 est devenue une pandémie au 11 mars 2020. Les baisses d'activités ultérieures, les décisions prises par les gouvernements (par exemple : les mesures de confinement) ou par les entreprises (par exemple : les fermetures de magasins ou d'usines de production) sont donc des événements postérieurs à la clôture qui ne confirment pas une situation préexistante au 31 décembre 2019.</p> <p>Se reporter à la question 1.3 pour les informations à donner dans l'annexe au titre des événements postérieurs à la clôture.</p>			

¹ Ou les articles 832-1 et suivants du PCG pour les petites entreprises relevant de l'article L123-16 du Code de commerce.

Question 1.2 : L'évaluation des actifs et des passifs au 31 décembre 2019 doit-elle refléter les conséquences de l'épidémie de Covid-19 ?

Plan comptable général français		IFRS	
Textes applicables	Réponse	Textes applicables	Réponse
<p>CC Art. L123-20 PCG Art. 513-4 et art. 833-2</p>	<p>Les montants comptabilisés au 31 décembre 2019 ne devant pas être ajustés (voir question 1.1), l'évaluation des actifs et des passifs au 31 décembre 2019 doit refléter uniquement les conditions qui existaient à la date du 31 décembre 2019, sans tenir compte des effets de l'épidémie de Covid-19.</p> <p>Le PCG ne donne pas de précision sur l'étendue des informations à fournir en annexe en cas d'événements postérieurs à la clôture ne donnant pas lieu à des ajustements des montants comptabilisés au 31 décembre 2019. A notre avis, il peut être utile de se référer aux informations demandées par les normes IFRS dans ce cas précis, relatives aux impacts financiers post-clôture sur la valeur comptable des actifs et passifs au 31 décembre 2019, liés aux effets de l'épidémie de Covid-19 (voir question 1.3).</p>	<p>IAS 10.10 IAS 10.21 IAS 1.125</p>	<p>Les montants comptabilisés au 31 décembre 2019 ne devant pas être ajustés (voir question 1.1) sauf en cas de continuité d'exploitation définitivement compromise (voir question 1.5), l'évaluation des actifs et des passifs doit refléter uniquement les conditions qui existaient à la date du 31 décembre 2019, sans tenir compte de l'épidémie de Covid-19.</p> <p>En revanche, une information doit être donnée dans les notes aux états financiers sur les impacts financiers post-clôture sur la valeur comptable de ces actifs et passifs au 31 décembre 2019, liés aux effets de l'épidémie de Covid-19 (voir question 1.3).</p> <p>Pour mémoire, de façon générale, IAS 1.125 demande aux entités de fournir des informations sur les hypothèses qu'elles formulent pour l'avenir et sur les autres sources majeures d'incertitudes relatives aux estimations à la fin de la période de présentation de l'information financière, qui présentent un risque important d'entraîner un ajustement significatif de la valeur comptable des actifs et des passifs au cours de l'exercice suivant. Pour ces actifs et passifs, les notes doivent comprendre des détails relatifs à :</p> <p>(a) leur nature ; et</p> <p>(b) leur valeur comptable à la fin de la période de présentation de l'information financière.</p>

Question 1.2 : L'évaluation des actifs et des passifs au 31 décembre 2019 doit-elle refléter les conséquences de l'épidémie de Covid-19 ? (suite)

Seuls des événements postérieurs à la clôture apportant des informations complémentaires venant confirmer des situations existant à la date de clôture pourraient avoir des impacts sur la valeur des actifs et passifs au 31 décembre 2019.

Exemples d'événements postérieurs à la clôture au 31 décembre 2019 liés à l'épidémie de Covid-19 qui ne donnent pas lieu à un ajustement des montants comptabilisés à la date de clôture :

- Évolution défavorable significative des cours de bourse après le 31 décembre 2019 (pour des actifs financiers évalués en juste valeur ou en valeur actuelle) : ces actifs financiers sont évalués au cours de bourse au 31 décembre 2019 en IFRS / au cours moyen du dernier mois en normes françaises, sans tenir compte de la baisse significative observée après la clôture ;
- Ruptures de « covenants » bancaires : la classification des emprunts bancaires entre éléments courants et non courants s'effectue sans tenir compte des ruptures de « covenants » postérieures au 31 décembre 2019 ;
- Décisions gouvernementales postérieures au 31 décembre 2019 auxquelles on ne pouvait raisonnablement pas s'attendre à la clôture (confinement, fermetures de certaines activités,...) ;
- ...

Une appréciation au cas par cas des événements postérieurs à la clôture peut s'avérer nécessaire dans certaines situations. Par exemple, la faillite d'un client après la date de clôture peut avoir pour cause les conséquences de l'épidémie de Covid-19 plutôt qu'une situation existant à la date de clôture. Dans ce cas, le montant des pertes de crédit attendues comptabilisées au 31 décembre 2019 ne doit pas être ajusté.

Exemples de conséquences de l'épidémie de Covid-19 qui ne doivent pas être pris en compte dans l'évaluation des actifs et passifs au 31 décembre 2019 :

- L'évaluation des stocks ne doit pas tenir compte des impacts de l'épidémie de Covid-19 survenus postérieurement à la clôture (par exemple : fermetures de magasins ou d'usines de production) : les stocks doivent être évalués en date de clôture à la valeur la plus faible entre leur valeur comptable et leur valeur nette de réalisation, sans prise en compte des effets ultérieurs de l'épidémie de Covid-19 sur les prix ou les perspectives de vente ;
- Les calculs des pertes de crédit attendues selon IFRS 9, *Instruments financiers*, ne sont pas ajustés, les éléments retenus dans la mise en œuvre de l'approche prospective (« forward looking approach ») ne devant pas tenir compte des effets de la crise sanitaire, économique et financière sur l'économie mondiale ;
- Les pertes d'exploitation futures et les coûts de sous-activité attendus ne doivent pas être provisionnés ;
- Les coûts des mesures d'activité partielle ou de chômage technique ultérieurs ne doivent pas être provisionnés ;
- La détermination des justes valeurs ne doit pas être modifiée ;
- Les business plans et les hypothèses utilisés dans le calcul des flux de trésorerie futurs dans le cadre de la réalisation des tests de dépréciation ne doivent pas être modifiés (ils sont déterminés avant effet de l'épidémie de Covid-19) ;
- ...

Question 1.3 : Quelle est l'information à donner dans l'annexe au titre des événements postérieurs à la clôture liés à l'épidémie de Covid-19 ?

Plan comptable général français		IFRS	
Textes applicables	Réponse	Textes applicables	Réponse
PCG Art. 833-1, 833-2/1/d et 833-2/3	<p>A notre avis, l'épidémie de Covid-19 étant un événement postérieur au 31 décembre 2019 significatif, ne donnant pas lieu à des ajustements des montants comptabilisés au 31 décembre 2019, une information est donnée dans l'annexe.</p> <p>Le PCG ne donne pas de précision sur l'étendue des informations à mentionner. A notre avis, il peut être utile de se référer aux informations demandées par les normes IFRS dans ce cas précis.</p> <p>S'il n'est pas attendu que l'épidémie de Covid-19 ait des conséquences significatives, à notre avis, cette information doit être fournie au lecteur des états financiers.</p>	IAS 10.21	<p>A notre avis, l'épidémie de Covid-19 est un événement postérieur au 31 décembre 2019 significatif. Il ne donne pas lieu à des ajustements des montants comptabilisés au 31 décembre 2019, sauf en cas de continuité d'exploitation définitivement compromise (voir question 1.5). Les notes aux états financiers doivent inclure une information claire et spécifique à l'entreprise sur la nature de l'événement postérieur à la clôture, ses conséquences ainsi qu'une estimation de son impact financier sur les états financiers s'il peut être déterminé ou l'indication que cette estimation ne peut être faite.</p> <p>S'il n'est pas attendu que l'épidémie de Covid-19 ait des conséquences significatives, à notre avis, cette information doit être fournie au lecteur des états financiers.</p>

Exemples de conséquences liées à l'épidémie de Covid-19 pouvant faire l'objet d'une information au titre des événements postérieurs à la clôture :

- Baisse des ventes, des revenus et des flux de trésorerie opérationnels ;
- Pertes sur des contrats ;
- Activation de clauses spécifiques dans des contrats qui, par exemple, les interrompent ou en modifient significativement les effets ;
- Baisse des cours de bourse d'actifs financiers détenus ;
- Rupture de «covenants » bancaires engendrant l'exigibilité du remboursement de dettes ;
- Renégociations de dettes ;
- Incapacité à lever des financements nécessaires ;
- Impact sur les délais de paiement (de la société et des clients) et plus généralement sur la position de liquidité ;
- Interruption de la production ;
- Rupture dans les chaînes d'approvisionnement ;
- Indisponibilité de personnel ;
- Fermetures d'établissements, d'usines ou de magasins ;
- Plans de restructurations et de licenciements économiques ;
- Retards dans les plans de développement ;
- ...

Question 1.3 : Quelle est l'information à donner dans l'annexe au titre des événements postérieurs à la clôture liés à l'épidémie de Covid-19 ? (suite)

L'information pourra porter sur les impacts de la crise sanitaire, économique et financière liée à l'épidémie de Covid-19 postérieurement au 31 décembre 2019 et jusqu'à la date d'arrêt des comptes (autorisation de publication des états financiers au sens d'IAS 10) par l'organe compétent, sur la valeur comptable des actifs et passifs telle qu'elle ressortait au 31 décembre 2019, en fonction de la spécificité de chaque entité et de leur caractère significatif, par exemple sur les postes suivants du bilan (liste non exhaustive) :

- La dépréciation des immobilisations corporelles et incorporelles, y compris le goodwill ;
- La dépréciation des stocks ;
- La dépréciation des créances clients et des autres actifs financiers, des actifs de contrat, des créances de location-financement, au titre des effets sur les pertes de crédit attendues ;
- Tout actif ou passif évalué à la juste valeur (par exemple certains instruments financiers) ;
- Les relations de couverture (par exemple : appréciation du caractère hautement probable de survenance de la transaction pour les relations de couverture de flux de trésorerie) ;
- La recouvrabilité des impôts différés actifs ;
- Les provisions pour contrats déficitaires ;
- Les plans de restructuration (cession d'actifs, réduction d'activités, fermeture de sites...) ;
- Les plans de licenciements ;
- Les conditions liées aux plans de rémunérations fondées sur les résultats ;
- Les ruptures de « covenants » bancaires ;
- ...

Question 1.4 : Que se passe-t-il s'il apparaît, durant la période entre la clôture du 31 décembre 2019 et la date d'arrêté des comptes par l'organe compétent, que l'entité est dans une situation d'incertitudes significatives² sur sa capacité à poursuivre son exploitation ?

Plan comptable général français		IFRS	
Textes applicables	Réponse	Textes applicables	Réponse
PCG Art. 833-1, 833-2/1/d et 833-2/3	<p>En l'absence de règle spécifique, lorsque la direction a connaissance, durant la période entre la clôture du 31 décembre 2019 et la date d'arrêté des comptes par l'organe compétent, d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances postérieures à la clôture qui peuvent jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'entité doit donner une information dans l'annexe³.</p> <p>Au cas présent, l'épidémie de Covid-19 n'étant pas liée à une situation existant au 31 décembre 2019, les montants comptabilisés au 31 décembre 2019 ne sont pas ajustés.</p> <p>Enfin, à notre avis, s'il est conclu, à l'issue de l'exercice de jugements importants, qu'il n'existe pas d'incertitudes significatives sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, alors ces jugements doivent être également indiqués dans l'annexe des comptes.</p>	<p>IAS 10.16(b) IAS 1.25-26 IAS 1.122</p> <p>IFRIC Update juillet 2010 : agenda decision IAS 1 « Going concern disclosure »</p> <p>IFRIC Update juillet 2014 : agenda decision IAS 1 : « Disclosure requirements relating to assessment of going concern »</p>	<p>Lorsque la direction a connaissance, durant la période entre la clôture du 31 décembre 2019 et la date de l'autorisation de publication des états financiers par l'organe compétent, d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances postérieures à la clôture qui peuvent jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'entité doit indiquer ces incertitudes dans les notes aux états financiers³.</p> <p>Par ailleurs, l'entité doit décrire les jugements importants exercés qui ont conduit l'entité à conclure que l'hypothèse de préparation des états financiers au 31 décembre 2019 selon le principe de continuité d'exploitation est appropriée malgré les incertitudes existantes.</p> <p>Enfin, il est rappelé que, s'il est conclu à l'issue de l'exercice de jugements importants, qu'il n'existe pas d'incertitudes significatives sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, alors ces jugements doivent également être indiqués dans les notes aux états financiers.</p>

² Voir également la NEP-570 Continuité d'exploitation paragraphe 4 :

« 2. Définition :

4. Une incertitude est significative lorsque l'ampleur de son incidence potentielle et sa probabilité de réalisation sont telles que, selon le jugement du commissaire aux comptes, une information appropriée dans les comptes sur la nature et les implications de cette incertitude est nécessaire pour assurer la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes ».

³ Voir également la Note d'information I – « Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés » de la CNCC (décembre 2018) paragraphe 5.22 :

« [...] Le caractère pertinent de l'information donnée dans l'annexe sur la nature et les implications de cette incertitude significative, prévue par le paragraphe 4 de la NEP 570, est apprécié par le commissaire aux comptes au regard de :

– la description des principaux faits ou situations à l'origine de cette incertitude significative ;

– la description des plans d'action engagés par la direction de l'entité pour y faire face ;

– la mention qu'en conséquence l'entité pourrait ne pas être en mesure de réaliser ses actifs et de régler ses dettes dans le cadre normal de son activité [...] ».

Question 1.5 : Que se passe-t-il si la continuité d'exploitation est définitivement compromise⁴ durant la période entre la clôture du 31 décembre 2019 et la date d'arrêté des comptes par l'organe compétent ?

Plan comptable général français		IFRS	
Textes applicables	Réponse	Textes applicables	Réponse
PCG Art. 833-1, 833-2/1/d et 833-2/3	<p>De façon générale, lorsqu'il apparaît, durant la période postérieure à la clôture du 31 décembre 2019 et jusqu'à la date d'arrêté des comptes par l'organe compétent, que la continuité d'exploitation est définitivement compromise, les comptes préparés au 31 décembre 2019 ne sont pas modifiés pour cette conclusion mais une information doit être donnée dans l'annexe.</p> <p>En effet, en l'absence de règle spécifique en cas de continuité d'exploitation définitivement compromise avant la date d'arrêté des comptes par l'organe compétent, c'est le traitement défini par le PCG en cas de survenance d'un événement postérieurement à la clôture de l'exercice qui s'applique (voir question 1.1). Au cas présent, l'épidémie de Covid-19 n'étant pas liée à une situation existant au 31 décembre 2019, les comptes préparés au 31 décembre 2019 ne sont pas modifiés.</p> <p>Lorsqu'il est conclu que la continuité d'exploitation est définitivement compromise pour la préparation des comptes clos au 31 décembre 2019, l'information en annexe pourrait, à notre avis, présenter la nature de l'événement ainsi que, par exemple, des comptes simplifiés établis selon une nouvelle convention comptable qui s'appliquerait en 2020 (par exemple en valeurs liquidatives).</p>	IAS 10.14 à16 IAS 1.25-26	<p>De façon générale, lorsqu'il apparaît, durant la période postérieure à la clôture du 31 décembre 2019 et jusqu'à la date de l'autorisation de publication des comptes par l'organe compétent, que la continuité d'exploitation est définitivement compromise (c'est-à-dire que la direction a l'intention, ou n'a pas d'autre solution réaliste, que de liquider l'entité ou de cesser son activité), les comptes préparés au 31 décembre 2019 doivent être établis selon une convention comptable plus appropriée, même si la raison du problème de continuité d'exploitation est due à des événements postérieurs à la clôture qui ne sont pas de nature à ajuster les montants comptabilisés au 31 décembre 2019 (comme les effets de l'épidémie de Covid-19).</p> <p>Les entités doivent tenir compte de tous les événements postérieurs à la clôture qui sont susceptibles de remettre en cause le principe de continuité d'exploitation. Pour évaluer si l'hypothèse de continuité de l'exploitation est appropriée au 31 décembre 2019, une entité prend en compte toutes les informations dont elle dispose concernant l'avenir, qui s'étale au minimum, sans toutefois s'y limiter, sur douze mois à compter de la date de clôture. Le degré de prise en compte dépend des faits dans chacun des cas.</p> <p>Lorsqu'il est conclu que la continuité d'exploitation est définitivement compromise pour la préparation des états financiers au 31 décembre 2019, des informations doivent être fournies dans les notes aux états financiers relatives à la nouvelle convention comptable retenue (par exemple en valeurs liquidatives) et la raison pour laquelle l'entité n'est plus considérée en situation de continuité d'exploitation.</p>

⁴ Voir également la Note d'Information I – « Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés » de la CNCC (décembre 2018) paragraphe 5.3 :

« CONTINUITÉ D'EXPLOITATION DÉFINITIVEMENT COMPROMISE :

La continuité d'exploitation est définitivement compromise lorsqu'une décision de cessation d'activité a été prise ou a été formellement engagée par les dirigeants, ou lorsqu'une décision judiciaire a été prononcée visant à mettre un terme aux activités de l'entité [...]».

2) Conséquences des effets de l'épidémie de Covid-19 sur les comptes des périodes ou exercices clos postérieurement au 31 décembre 2019

Une communication ultérieure est en cours de préparation.

CHAPITRE II – ASPECTS AUDIT

1) Questions relatives aux clôtures des comptes au 31 décembre 2019 et antérieures

1.1. Quels sont les outils mis à la disposition par la CNCC au titre des rapports et des lettres d'affirmation ?

Dans le contexte du Covid-19, la CNCC met à disposition des commissaires aux comptes des exemples de rapport et de lettre d'affirmation adaptés à ce contexte.

Ces exemples peuvent être utilisés pour les clôtures au 31 décembre 2019 et antérieures.

Il s'agit des exemples suivants :

- E1-1-1 Comptes annuels - Rapport avec certification sans réserve et sans incertitude significative liée à la continuité d'exploitation - NON EIP
- E1-2-1 Comptes consolidés - Rapport avec certification sans réserve et sans incertitude significative liée à la continuité d'exploitation - NON EIP
- E1-1-2 Comptes annuels - Rapport avec certification sans réserve et sans incertitude significative liée à la continuité d'exploitation - EIP - Sociétés
- E1-2-2 Comptes consolidés - Rapport avec certification sans réserve et sans incertitude significative liée à la continuité d'exploitation - EIP - Sociétés
- Exemple de lettre d'affirmation - comptes annuels
- Exemple de lettre d'affirmation - comptes consolidés IFRS
- Exemple de lettre d'affirmation – comptes annuels EIP (document en cours de finalisation)

Les exemples de rapport avec une partie distincte « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation » seront disponibles très prochainement.

Les principaux ajouts aux exemples de rapports concernent :

- Le paragraphe introductif de l'opinion, qui précise la date d'arrêté des comptes par l'organe compétent et intègre le fait que les comptes ont été arrêtés sur la base des éléments disponibles à cette date dans un contexte évolutif de crise sanitaire liée au Covid-19.
- La partie Observation : une note de bas de page rappelle que le choix de formuler ou non une observation sur l'information fournie dans l'annexe des comptes au titre des incidences de la crise Covid-19 (hors les cas d'incertitude significative liée à la continuité d'exploitation) relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes. Il est rappelé également qu'une observation ne saurait se substituer à une information qui doit figurer dans l'annexe des comptes.

- La partie Vérifications spécifiques : il est rajouté la mention de la date d'arrêté du rapport de gestion (pour les entités tenues d'en établir un) et que s'agissant des événements survenus et des éléments connus postérieurement à la date d'arrêté des comptes relatifs aux effets de la crise liée au Covid-19, la direction a indiqué qu'ils feront l'objet d'une communication à l'organe délibérant appelé à statuer sur les comptes. Ce rajout suppose que ce point a fait l'objet d'une déclaration écrite spécifique dans la lettre d'affirmation ou dans un autre document. Si cette déclaration n'a pas été obtenue et que l'entité n'a pas l'intention de communiquer, il appartiendra au commissaire aux comptes de faire mention, dans la partie Vérifications spécifiques de son rapport, des événements qu'il aurait identifiés à la date de signature de son rapport, et de communiquer à l'organe appelé à statuer sur les comptes les événements dont il aurait connaissance entre la date de signature de son rapport et la date d'approbation des comptes (cf. NEP 560 § 14 et 18 - NI II § 3.32 et 3.42).

Les réponses aux questions suivantes visent à traiter des cas les plus communément rencontrés en ce moment. Elles sont à lire en lien avec la partie comptable de la présente FAQ.

1.2. La société a arrêté ses comptes de l'exercice clos au 31 décembre 2019 et son rapport de gestion début mars 2020. A cette date, l'entité n'avait pas identifié d'incidence du Covid-19 sur son activité et n'en mentionne donc pas dans l'annexe ou dans le rapport de gestion. Entre la date d'arrêté des comptes et la date du rapport de certification des comptes, son activité est très significativement impactée par notamment les décisions de confinement et autres mesures gouvernementales, sans pour autant que cela génère une incertitude significative sur la continuité d'exploitation. Comment traiter cette situation dans le rapport de certification des comptes ?

S'agissant du traitement comptable des événements postérieurs à la clôture, il convient de se référer à partie comptable de la FAQ.

Il n'y a pas d'obligation pour une société d'arrêter de nouveaux comptes et un nouveau rapport de gestion si un événement postérieur à l'arrêté des comptes est identifié.

En conséquence, dans un objectif de transparence, l'exemple de rapport de certification des comptes adapté au contexte du Covid-19 intègre la mention de la date d'arrêté des comptes et le fait que les comptes ont été arrêtés « sur la base des éléments disponibles à cette date dans le contexte évolutif de la crise sanitaire liée au Covid-19 ». La date d'arrêté du rapport de gestion figure également dans la partie « Vérifications spécifiques » de l'exemple de rapport de certification des comptes adapté au contexte du Covid-19.

Conformément à la NEP 560 § 14, si un nouvel arrêté de comptes n'est pas réalisé, le commissaire aux comptes s'enquiert auprès de l'organe compétent de son intention de communiquer une information sur cet événement à l'organe appelé à statuer sur les comptes. La confirmation de

l'intention de communiquer cet évènement peut être documentée dans la lettre d'affirmation (voir l'exemple de lettre d'affirmation amendé dans le contexte du Covid-19) ou dans toute autre communication adressée par l'entité au commissaire aux comptes.

Il est fait référence à cette intention de l'entité de communiquer ces évènements identifiés postérieurement à l'arrêté des comptes dans l'exemple de rapport de certification des comptes adapté au contexte du Covid-19 dans la partie relative aux vérifications spécifiques.

Lorsqu'une telle communication n'est pas prévue, le commissaire aux comptes en fait mention dans son rapport dans la partie vérifications spécifiques (voir Note d'information CNCC n° II §3.32).

1.3. La société a arrêté ses comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2019 et son rapport de gestion début mars 2020 et notre rapport a été émis le même jour. A cette date, l'entité n'avait pas identifié d'incidence du COVID-19 sur son activité et n'en mentionne donc pas dans l'annexe ou dans le rapport de gestion. Depuis mi-mars 2020, son activité est très significativement impactée par notamment les décisions de confinement et autres mesures gouvernementales, sans pour autant générer une incertitude significative liée à la continuité d'exploitation. Comment traiter cette situation à l'assemblée générale ?

Il n'y a pas d'obligation pour une société d'arrêter de nouveaux comptes et un nouveau rapport de gestion si un évènement postérieur à l'arrêté des comptes est identifié. Si la société réalise un nouvel arrêté des comptes, le commissaire aux comptes établit un nouveau rapport, par analogie avec la situation décrite au 11.74 de la Note d'information CNCC n° I (voir également Note d'information CNCC n° II §1.221).

Conformément à la NEP 560 §18, lorsque le commissaire aux comptes a connaissance, entre la date de signature de son rapport et la date d'approbation des comptes, d'un évènement postérieur survenu après la date d'arrêté des comptes, il s'enquiert auprès de l'organe compétent de son intention de communiquer une information sur cet évènement à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

La confirmation de l'intention de communiquer dans cette situation peut avoir déjà été documentée dans la lettre d'affirmation (voir l'exemple de lettre d'affirmation amendé dans le contexte du Covid-19) ou peut l'être dans toute autre communication adressée par l'entité au commissaire aux comptes.

Lorsqu'une l'entité ne prévoit pas de communiquer cet évènement à l'organe appelé à statuer sur les comptes, conformément à la NEP 560 §18, le commissaire aux comptes rédige une communication (voir Note d'information CNCC n° II §3.42) dont il est donné lecture lors de la réunion de l'organe appelé à statuer sur les comptes ou qui est portée à sa connaissance.

1.4. La société a arrêté fin mars 2020 ses comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2019 et son rapport de gestion et a décrit l'incidence du Covid-19 sur ses activités 2020 à cette date dans l'annexe (note de l'annexe sur les événements postérieurs à la clôture de l'exercice). Il n'a pas été identifié d'incertitude significative liée à la continuité d'exploitation à la date d'arrêt des comptes, ni à la date du rapport d'audit. Faut-il faire référence à l'incidence du Covid-19 dans le rapport d'audit du commissaire aux comptes ?

Les mentions rajoutées dans les exemples de rapports adaptés du 1.1 ci-avant restent applicables.

Conformément à la NEP 700, le commissaire aux comptes pourra aussi formuler une observation pour attirer l'attention du lecteur sur la note de l'annexe relative aux événements postérieurs à la clôture de l'exercice qui décrit l'incidence du Covid-19.

A noter que les jugements importants exercés par l'entité pour déterminer qu'il n'existe pas d'incertitude significative sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation doivent également donner lieu à une information en annexe (cf. FAQ partie comptable 1.4).

1.5. La société a arrêté ses comptes de l'exercice clos au 31 décembre 2019 alors que son activité en 2020 était déjà fortement impactée par le Covid-19 (sites de production fermés, salariés au chômage partiel...). Elle n'a toutefois pas mentionné ce point dans l'annexe et le rapport de gestion. Quelle est l'incidence sur le rapport de certification des comptes du commissaire aux comptes ?

Le commissaire aux comptes fait application de la NEP 570 et de la NEP 700 et en tire les conséquences sur la formulation de son opinion ainsi que sur les conclusions relatives à la sincérité du rapport de gestion. En pratique, cela signifie que le rapport comportera une réserve, voire un refus de certifier pour désaccord. Pour plus d'information, se référer à la NI n° I et n° II.

1.6. La société a mentionné une incertitude significative liée à la continuité d'exploitation dans l'annexe. Comment traiter ce point dans le rapport de certification des comptes du commissaire aux comptes ?

Le commissaire aux comptes fait application de la NEP 570.

Une incertitude est significative lorsque l'ampleur de son incidence potentielle et sa probabilité de réalisation sont telles que, selon le jugement du commissaire aux comptes, une information appropriée dans les comptes sur la nature et les implications de cette incertitude est nécessaire pour assurer la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes.

Conformément à la NEP 570 § 12 et § 13, le commissaire aux comptes s'assure qu'une information pertinente⁵ est donnée dans l'annexe et, si tel est le cas, précise dans son rapport l'incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation. Pour cela, il inclut dans son rapport une partie distincte, intitulée "Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation", placée avant la justification de ses appréciations, dans laquelle :

- il attire l'attention de l'utilisateur des comptes sur l'information fournie dans l'annexe au titre de cette incertitude significative et ;
- il précise que, sans remettre en cause son opinion, ces événements ou circonstances indiquent l'existence d'une incertitude significative susceptible de remettre en cause la continuité d'exploitation.

Pour des exemples de rédaction, voir NI n° I § 13.1.

1.7. A la date d'arrêté des comptes, il n'existait pas d'incertitude significative liée à la continuité d'exploitation. L'évolution de la crise sanitaire jusqu'à la date du rapport d'audit fait peser, à cette date, une incertitude significative sur la continuité d'exploitation. Quelles conséquences en tirer sur le rapport d'audit ?

Une partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation » est insérée, ainsi rédigée :

« Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur le point suivant :

Comme indiqué dans la note X de l'annexe, les comptes ont été arrêtés le (date) selon le principe de continuité d'exploitation. A cette date, la direction n'avait pas identifié d'incertitude significative sur la continuité d'exploitation. A la date du présent rapport, les événements survenus et les éléments connus postérieurement à la date d'arrêté des comptes relatifs à l'évolution des effets de la crise liée au Covid-19 font peser une incertitude significative sur la continuité d'exploitation. Ainsi, en cas d'évolution défavorable, la société pourrait ne pas être en mesure de réaliser ses actifs et de régler ses dettes dans le cadre normal de son activité. »

⁵ Voir NI n° I § 5.22

1.8. Délai important entre la date du comité d'audit précédant l'arrêté des comptes par l'organe compétent et auquel le projet de RCCA a été présenté et la date de signature de ce rapport définitif - Comment adapter le RCCA définitif ?

Dans ces circonstances, la précision suivante peut être insérée dans le RCCA signé, juste avant la phrase indiquant que le RCCA est destiné au seul comité d'audit :

« Ce rapport a été établi sur la base des éléments disponibles pour l'arrêté des comptes, dans un contexte évolutif de crise sanitaire liée au Covid-19. Par conséquent, les sujets présentés dans ce rapport ne tiennent pas compte des événements survenus et des éléments connus postérieurement à la date d'arrêté des comptes relatifs aux effets de l'évolution de la crise liée au Covid-19 ».

1.9. Que faire si le commissaire aux comptes signataire n'est pas en mesure de signer pour des raisons matérielles compte tenu des mesures de confinement liées au Covid-19 ? Qui peut signer ?

En cours de finalisation

2) Questions relatives aux clôtures des comptes postérieures au 31 décembre 2019 (par exemple, clôtures au 31 mars 2020)

2.1. Que faire si l'auditeur ne peut pas assister à l'inventaire physique ?

En cours de finalisation

CHAPITRE III – ASPECTS JURIDIQUES

1) Que faire si le conseil d'administration, de surveillance ou le directoire a été convoqué mais ne pourra pas se tenir compte tenue des mesures de confinement liées au Covid-19 ?

La loi n° 2020-290 du 23 mars 2020 d'urgence pour faire face à l'épidémie de covid-19, publiée au J.O du 24 mars 2020, prévoit notamment en son article 11 que le Gouvernement est autorisé à prendre par ordonnances, toute mesure pouvant entrer en vigueur, si nécessaire, à compter du 12 mars 2020 :

- Simplifiant et adaptant les conditions dans lesquelles les organes dirigeants collégiaux des personnes morales de droit privé et autres entités se réunissent et délibèrent ;
- Simplifiant, précisant et adaptant les règles relatives à l'établissement, l'arrêté, l'audit, la revue, l'approbation et la publication des comptes et des autres documents que les personnes morales de droit privé et autres entités sont tenues de déposer ou de publier, notamment celles relatives aux délais, ainsi qu'adaptant les règles relatives à l'affectation des bénéfices et au paiement des dividendes ; (...) ».

⇒ La CNCC communiquera sur ces mesures dès qu'elles seront publiées.

2) Que faire si l'assemblée générale a été convoquée mais ne pourra pas se tenir compte tenue des mesures de confinement liées au Covid-19 ?

La loi d'urgence prévoit également en son article 11 que le Gouvernement est autorisé à prendre par ordonnances, toute mesure pouvant entrer en vigueur, si nécessaire, à compter du 12 mars 2020 afin de simplifier et d'adapter les conditions dans lesquelles les assemblées se réunissent et délibèrent.

⇒ La CNCC communiquera sur ces mesures dès qu'elles seront publiées.

L'AMF, dans son communiqué du 6 mars 2020, rappelle aux actionnaires des sociétés cotées que, dans le contexte évolutif d'épidémie de coronavirus (covid-19) et de lutte contre sa propagation, et connaissance prise de l'arrêté du Ministre des Solidarités et de la Santé du 4 mars 2020 qui indique notamment que les rassemblements publics favorisent la transmission rapide du virus, il leur est possible de voter aux assemblées générales sans y être physiquement présent. Tout actionnaire peut également poser des questions écrites sur les sujets qui relèvent de l'assemblée générale en application de l'article L. 225-108 du code de commerce.

3) En quoi consiste la phase « 0 » de la phase d'alerte ?

En cours de finalisation

Cette note fera l'objet d'une mise à jour régulière afin de répondre aux nouvelles problématiques pouvant résulter de l'évolution de la crise sanitaire, économique et financière.