

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

12 MAI 2020 – Troisième édition

### Sommaire

CHAPITRE I – ASPECTS COMPTABLES .....	7
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 .....	7
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 ? .....	7
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 ? .....	8
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) .....	9
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 ? .....	10
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) .....	11
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 ? .....	12
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 ? .....	13
Conséquences des effets de l'épidémie de Covid-19 sur les comptes des périodes ou exercices clos postérieurement au 31 décembre 2019 .....	14

CHAPITRE II – ASPECTS AUDIT .....	15
1. Questions relatives aux clôtures des comptes au 31 décembre 2019 et antérieures .....	15
1.1. Quels sont les outils mis à la disposition par la CNCC au titre des rapports et des lettres d’affirmation ? .....	15
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 ? .....	16
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 ? .....	17
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 ? .....	18
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 ? .....	18
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 ? .....	18
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 ? .....	19

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 Rapport Complémentaire au Comité d’Audit (RCCA) a été présenté et la date de signature de ce rapport définitif - Comment adapter le RCCA définitif ? .....	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 ?.....	20
1.10. Quels sont les outils mis à disposition par la CNCC au titre de l’attestation du commissaire aux comptes relative au chiffre d’affaires dans le cadre des prêts garantis par l’État (PGE) visés à l’article 4 de la loi n° 2020-289 du 23 mars 2020 de Finances rectificative pour 2020 ?.....	20
1.11. Que faire si les confirmations directes des transactions ou des soldes de compte n'ont pas été reçues et qu'il n'est pas possible de recourir à d'autres procédures ?.....	20
1.12. Quelles peuvent-être les modalités d’envoi des demandes de confirmation et de réception des réponses lorsqu’il est impossible de recourir à l’envoi et/ou la réception par voie postale ? .....	21
1.13. Postérieurement à l’émission du rapport sur les comptes annuels et avant la tenue de l’assemblée générale, le projet de texte des résolutions est modifié, le conseil d’administration ayant décidé de réduire le dividende initialement proposé. Le commissaire aux comptes doit-il établir un nouveau rapport sur les comptes annuels ou un rapport complémentaire (mise à jour de la partie « Vérifications spécifiques ») ?.....	22
1.14. Société dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé - Postérieurement à l’émission du rapport sur les comptes annuels et avant la tenue de l’assemblée générale, le rapport sur le gouvernement d’entreprise du conseil d’administration / de surveillance est modifié, celui-ci ayant décidé de modifier la politique de rémunération des mandataires sociaux soumise au vote ex ante prévu dans le cadre de la procédure de Say on Pay. Le commissaire aux comptes doit-il établir un nouveau rapport sur les comptes annuels ou un rapport complémentaire ?.....	23
1.15. Analyse de la continuité d’exploitation et incidence sur le rapport du commissaire aux comptes - Comptes arrêtés postérieurement à l’annonce des mesures de confinement et à ses effets - Cas où l’information fournie dans les comptes est appropriée. Quelles sont les incidences sur le rapport du commissaire aux comptes dans le cas où les comptes de l’exercice clos le 31 décembre 2019 ont été arrêtés postérieurement à l’annonce des mesures de confinement et à ses effets et où l’information fournie dans les comptes (notamment en annexe), tant au titre des événements postérieurs à la clôture qu’à celui de la continuité d’exploitation, est appropriée ? .....	25
1.16. Analyse de la continuité d’exploitation et incidence sur le rapport du commissaire aux comptes - Comptes arrêtés postérieurement à l’annonce des mesures de confinement et à ses effets- Cas où une incertitude significative liée à la continuité d’exploitation a été identifiée et où l’information figurant dans les comptes au 31 décembre 2019 n’est pas appropriée. Quelles sont les incidences sur le rapport du commissaire aux comptes dans le cas où une incertitude significative liée à la continuité d’exploitation a été identifiée et où l’information figurant dans les comptes au 31 décembre 2019 n’est pas appropriée ? .....	28

1.17. Où trouver des illustrations de formulation du rapport de certification des comptes en cas de problématique de continuité d'exploitation ? .....	29
1.18. Les ajouts "Covid-19" sont-ils à intégrer dans tous les rapports sur les comptes annuels et sur les comptes consolidés de l'exercice clos le 31 décembre 2019 ? .....	29
1.19. Dans le contexte évolutif de crise liée au Covid-19, une communication à l'assemblée générale doit-elle être systématique ? .....	30
1.20. Sociétés cotées sur un marché réglementé (hors Euronext Growth) - Le commissaire aux comptes doit-il signaler une irrégularité à l'AMF (art. L. 621-22 du code monétaire et financier) si l'émetteur ne publie pas son rapport financier annuel/semestriel dans les délais ? .....	31
1.21. Intervention du commissaire aux comptes sur les documents prévisionnels établis par l'entité, en application des articles L. 232-2 ou L. 612-2 du code de commerce, dans le contexte de la crise liée au Covid-19 : quelle est la démarche du commissaire aux comptes relative à la prise en compte des incidences du Covid-19 dans les documents prévisionnels ? .....	32
1.22. Quels sont les outils mis à disposition par la CNCC au titre de l'attestation du commissaire aux comptes portant sur certaines informations relatives aux exercices clos les 31 décembre 2018 et 31 décembre 2019 présentées dans le cadre d'une demande de prêt garanti par l'État (PGE) visé à l'article 6 de la loi n° 2020-289 du 23 mars 2020 de Finances rectificative pour 2020 ? .....	32
2. Questions relatives aux clôtures des comptes postérieures au 31 décembre 2019 (par exemple, clôtures au 31 mars 2020) .....	33
2.1. Que faire si la société n'est pas en mesure de réaliser l'inventaire physique à la date de clôture de l'exercice ? .....	33
2.2. Que faire si la société est en mesure de réaliser l'inventaire physique à la date de clôture de l'exercice mais que le commissaire aux comptes ne peut pas y assister ? .....	34
3. Questions relatives au document d'enregistrement universel (quelle que soit la date de clôture) .....	37
3.1. Quels sont les outils mis à la disposition par la CNCC en relation avec un document d'enregistrement universel ou un amendement du document d'enregistrement universel soumis au contrôle de l'AMF ? .....	37
CHAPITRE III – ASPECTS JURIDIQUES .....	39
1. Modalités de tenue des organes collégiaux d'administration, de surveillance et de direction et des assemblées 2020 .....	39
1.1 Comment les réunions des organes collégiaux d'administration, de surveillance et de direction et des assemblées peuvent-elles se tenir en période de confinement lié à l'épidémie de Covid-19 ? Peuvent-elles se tenir par voie de consultation écrite ou en format dématérialisé, même si les statuts ne le prévoient pas ? .....	39

1.2	Sur quelle période ces mesures de simplification et d'adaptation sont-elles applicables ?.....	39
1.3	Quelles sont les personnes et entités visées par les mesures d'adaptation des règles de tenue des organes dirigeants collégiaux et des assemblées ?...39	39
1.4	Réunions des organes collégiaux d'administration, de surveillance et de direction des personnes morales et des entités dépourvues de la personnalité morale de droit privé.....	40
1.5	Réunions des assemblées des personnes morales et des entités dépourvues de la personnalité morale de droit privé .....	42
2.	En quoi consiste la phase initiale de dialogue dite phase « 0 » de la procédure d'alerte ?.....	46

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. L'AMF a également publié deux autres communiqués le 30 mars 2020 apportant quelques précisions sur les implications comptables sur le calcul des pertes de crédit attendues ainsi que sur le calendrier de publication des comptes annuels et semestriels dans les circonstances exceptionnelles actuelles.

Ces communiqués peuvent être consultés à partir des liens suivants :

<https://www.amf-france.org/fr/actualites-publications/communiques/communiques-de-lamf/lautorite-des-marches-financiers-rappelle-certaines-regles-dinformation-qui-sappliquent-aux-societes>  
<https://www.amf-france.org/fr/actualites-publications/actualites/deposits-des-documents-denregistrement-universels-et-regles-dinformation-permanente-dans-le-contexte>  
<https://www.amf-france.org/fr/actualites-publications/actualites/covid-19-precisions-sur-les-implications-comptables-sur-le-calcul-des-pertes-de-credit-attendues>  
<https://www.amf-france.org/fr/actualites-publications/actualites/continuite-de-linformation-periodique-dans-le-contexte-depidemie-de-coronavirus>

## 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 PCG<sup>1</sup>.**

**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 <b>sauf en cas de continuité d'exploitation définitivement compromise (voir question 1.5).</b>
<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>			

<sup>1</sup> 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><b>CC Art. L123-20</b>  <b>PCG Art. 513-4 et</b>  <b>art. 833-2</b></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><b>IAS 10.10</b>  <b>IAS 10.21</b>  <b>IAS 1.125</b></p>	<p>Les montants comptabilisés au 31 décembre 2019 ne devant pas être ajustés (voir question 1.1) <b>sauf en cas de continuité d'exploitation définitivement compromise (voir question 1.5)</b>, 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
<b>PCG Art. 833-1, 833-2/1/d et 833-2/3</b>	<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>	<b>IAS 10.21</b>	<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, <b>sauf en cas de continuité d'exploitation définitivement compromise (voir question 1.5)</b>. Les notes aux états financiers doivent inclure une <b>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.</b></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 significatives<sup>2</sup> sur sa capacité à poursuivre son exploitation ?**

Plan comptable général français		IFRS	
Textes applicables	Réponse	Textes applicables	Réponse
<b>PCG Art. 833-1, 833-2/1/d et 833-2/3</b>	<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'annexe<sup>3</sup>.</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><b>IAS 10.16(b)</b> <b>IAS 1.25-26</b> <b>IAS 1.122</b></p> <p><b>IFRIC Update juillet 2010 : agenda decision IAS 1 « Going concern disclosure »</b></p> <p><b>IFRIC Update juillet 2014 : agenda decision IAS 1 : « Disclosure requirements relating to assessment of going concern »</b></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 financiers<sup>3</sup>.</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>

<sup>2</sup> 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 ».

<sup>3</sup> 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 compromise<sup>4</sup> 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
<p><b>PCG Art. 833-1, 833-2/1/d et 833-2/3</b></p>	<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>	<p><b>IAS 10.14 à16</b> <b>IAS 1.25-26</b></p>	<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>

<sup>4</sup> 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 [...]».*

**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'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 ?**

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 pertinente<sup>5</sup> 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. »*

**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 Rapport Complémentaire au Comité d'Audit (RCCA) a été présenté et la date de signature de ce rapport définitif - Comment adapter le RCCA définitif ?**

---

<sup>5</sup> Voir NI n° I § 5.22

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

**1.10. Quels sont les outils mis à disposition par la CNCC au titre de l'attestation du commissaire aux comptes relative au chiffre d'affaires dans le cadre des prêts garantis par l'État (PGE) visés à l'article 4 de la loi n° 2020-289 du 23 mars 2020 de Finances rectificative pour 2020 ?**

Dans le cadre du Covid-19, la CNCC met à disposition des commissaires aux comptes un [exemple d'attestation](#) du commissaire aux comptes relative au chiffre d'affaires dans le cadre des prêts garantis par l'État (PGE) visés à l'article 4 de la loi n° 2020-289 du 23 mars 2020 de Finances rectificative pour 2020.

**1.11. Que faire si les confirmations directes des transactions ou des soldes de compte n'ont pas été reçues et qu'il n'est pas possible de recourir à d'autres procédures ?**

Conformément à la NEP 505 §13 à 15, « lorsque le commissaire aux comptes n'obtient pas de réponse à une demande de confirmation, il met en œuvre des procédures d'audit alternatives permettant de collecter les éléments qu'il estime nécessaires pour vérifier les assertions faisant l'objet du contrôle. Lorsque la demande de confirmation des tiers et les procédures alternatives mises en œuvre par le commissaire aux comptes ne lui permettent pas de collecter les éléments suffisants et appropriés pour vérifier une assertion donnée, il met en œuvre des procédures d'audit supplémentaires afin de les obtenir. Le commissaire aux comptes évalue si les résultats des demandes de confirmation des tiers et des procédures d'audit alternatives et supplémentaires mises en œuvre apportent des éléments suffisants et appropriés pour vérifier les assertions faisant l'objet du contrôle. »

En conséquence, si le commissaire aux comptes considère que les résultats des demandes de confirmation des tiers et des procédures d'audit alternatives et supplémentaires mises en œuvre n'apportent pas d'éléments suffisants et appropriés pour vérifier les assertions faisant l'objet du contrôle, il en tire les conséquences sur son opinion, en tenant compte également des autres procédures d'audit qu'il aurait pu mettre en œuvre ou non. Selon l'importance de l'assertion et du solde de compte à vérifier et selon que la formulation de la réserve est ou non suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause, le commissaire aux comptes formule une réserve pour limitation ou une impossibilité de certifier (cf. 4.22 de la NI n° I).

### **1.12. Quelles peuvent-être les modalités d'envoi des demandes de confirmation et de réception des réponses lorsqu'il est impossible de recourir à l'envoi et/ou la réception par voie postale ?**

La NEP 505 indique dans son paragraphe 09 : « *Le commissaire aux comptes a la maîtrise de la sélection des tiers à qui il souhaite adresser les demandes de confirmation, de la rédaction et de l'envoi de ces demandes, ainsi que de la réception des réponses.* ». Néanmoins la NEP ne fournit pas d'indications précises relatives aux modalités d'envoi et de réception des demandes de confirmation.

*Envoi des demandes de confirmation :*

- Les paragraphes 2.5 et 2.6 de la NI VII « Le CAC et les demandes de confirmation des tiers » fournissent uniquement des indications relatives aux expéditions par voie postale. Compte-tenu des circonstances exceptionnelles (par exemple, impossibilité pour le commissaire aux comptes ou pour le personnel du tiers auquel la demande est adressée d'utiliser l'envoi par voie postale), le commissaire aux comptes pourra adresser ses demandes de confirmation par voie électronique (i.e. par email).
- Les demandes de confirmation envoyées par email doivent être préparées de façon suffisamment fiable pour éviter le risque de modification ou d'interférence par l'entité auditée. En présence d'un risque inhérent élevé (tel que défini dans la NEP 315) sur l'une des assertions du compte faisant l'objet de la confirmation, l'envoi de demandes de confirmation par email ne sera généralement pas suffisant.
- Lorsque le commissaire aux comptes envisage cette possibilité, il pourra préparer une lettre de demande de confirmation (voir exemples inclus dans la NI VII « Le commissaire aux comptes et les demandes de confirmation des tiers », dont le contenu peut être adapté à un envoi par email), demander à la direction de signer ces demandes électroniquement sur papier à en-tête de l'entité (par exemple : signature sur un PDF) et de les renvoyer au commissaire aux comptes par email. Le commissaire aux comptes pourra dès lors adresser par email aux tiers sélectionnés ces demandes de confirmations signées,
- De la même manière que pour un envoi postal, des relances peuvent être adressées aux tiers concernés qui n'ont pas répondu dans un délai raisonnable et le commissaire aux comptes peut solliciter l'appui de l'entité afin que celle-ci téléphone ou contacte le tiers concerné et lui rappelle de répondre au commissaire.

*Réception des réponses aux demandes de confirmation :*

- Le commissaire aux comptes pourra se référer aux indications données dans les paragraphes 2.72 et 2.73 de la NI précitée en ce qui concerne les précautions à prendre en cas de réception des réponses par voie électronique.

**1.13. Postérieurement à l'émission du rapport sur les comptes annuels et avant la tenue de l'assemblée générale, le projet de texte des résolutions est modifié, le conseil d'administration ayant décidé de réduire le dividende initialement proposé<sup>6</sup>. Le commissaire aux comptes doit-il établir un nouveau rapport sur les comptes annuels ou un rapport complémentaire (mise à jour de la partie « Vérifications spécifiques ») ?**

Le projet de texte des résolutions proposé par le conseil d'administration fait partie des documents sur la situation financière et les comptes au sens de la NEP 9510, sur lesquels le commissaire aux comptes s'est prononcé dans la partie « Vérifications spécifiques » de son rapport sur les comptes annuels.

En cas de décision de modifier le projet de texte des résolutions pour réduire le dividende, le commissaire aux comptes obtient le nouveau projet de texte des résolutions établi par le conseil d'administration postérieurement à l'émission de son rapport et effectue ses vérifications.

Lorsque la modification d'un tel document n'a pas d'incidence sur la conclusion déjà exprimée par le commissaire aux comptes dans la partie « Vérifications spécifiques » de son rapport sur les comptes annuels, c'est-à-dire n'aurait pas conduit à une conclusion différente si elle avait été obtenue avant l'émission du rapport, le commissaire aux comptes n'a pas l'obligation d'établir un nouveau rapport sur les comptes annuels ou un rapport complémentaire.

Cependant, le commissaire aux comptes pourra intervenir en séance lors de l'assemblée générale pour préciser que les conclusions exprimées dans la partie « Vérifications spécifiques » de son rapport ne sont pas affectées par la modification proposée et demander à ce que sa déclaration soit consignée dans le procès-verbal de la réunion de l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes. Si le commissaire aux comptes n'est pas en mesure d'assister à ladite séance, il pourra établir une communication à l'attention de l'assemblée générale.

En revanche, lorsque la modification apportée le conduit à une conclusion différente, le commissaire aux comptes n'a pas à établir un nouveau rapport sur les comptes annuels mais établit un rapport complémentaire dans lequel il fait référence à son rapport précédent. Ce rapport complémentaire a pour seul objet de relater les vérifications effectuées sur le document sur la situation financière et les comptes, i.e. le nouveau projet de texte des résolutions obtenu postérieurement à l'émission du premier rapport. Dans ce cas, le commissaire aux comptes n'a pas de

<sup>6</sup> A noter que cette modification du texte des résolutions peut être réalisée sans procéder à un nouvel arrêté du rapport de gestion.

diligences d'identification complémentaires à effectuer sur les événements postérieurs à la clôture de l'exercice autres que ceux ayant donné lieu à modification du projet de texte des résolutions (cf. 2.25.2 B) a) de la NI n° I).

La modification du texte de la résolution relative à l'affectation du résultat et, le cas échéant, à la fixation du dividende n'a d'incidence sur la conclusion déjà exprimée par le commissaire aux comptes dans la partie « Vérifications spécifiques » de son rapport déjà émis que si :

- la nouvelle affectation proposée n'est pas conforme à la loi ou aux stipulations statutaires (signalement d'une irrégularité dans le rapport), ou
- les montants du résultat de l'exercice, du report à nouveau et des autres postes de capitaux propres figurant dans le nouveau texte de la résolution ne concordent pas avec les comptes audités (observation sur la sincérité et la concordance avec les comptes des documents sur la situation financière et les comptes).

S'agissant des sociétés établissant et publiant un document d'enregistrement universel, lorsque cette modification du texte des résolutions intervient avant le dépôt du document d'enregistrement universel, il conviendra de veiller à ce que l'information liée soit isolée et que la table de concordance du rapport de gestion exclue cette modification ou mentionne explicitement que cette nouvelle information a été établie sous la responsabilité du conseil d'administration postérieurement à l'arrêté du rapport de gestion.

**1.14. Société dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé - Postérieurement à l'émission du rapport sur les comptes annuels et avant la tenue de l'assemblée générale, le rapport sur le gouvernement d'entreprise du conseil d'administration / de surveillance est modifié, celui-ci ayant décidé de modifier la politique de rémunération des mandataires sociaux soumise au vote ex ante prévu dans le cadre de la procédure de Say on Pay. Le commissaire aux comptes doit-il établir un nouveau rapport sur les comptes annuels ou un rapport complémentaire ?**

La politique de rémunération des mandataires sociaux établie par le conseil d'administration / de surveillance et soumise au vote *ex ante* prévu dans le cadre de la procédure de *Say on Pay* doit être présentée dans le rapport sur le gouvernement d'entreprise (RGE) du conseil d'administration / de surveillance (article L.225-37-2, L.225-82-2 et L.226-8-1 du code de commerce). Une modification de cette politique de rémunération implique une décision du conseil d'administration / de surveillance. Un vote de l'assemblée générale sur la politique de rémunération modifiée implique une modification du RGE.

Le RGE donne lieu à des vérifications spécifiques du commissaire aux comptes, qui sont relatées dans une sous-partie dédiée de la partie « Vérifications spécifiques » de son rapport sur les comptes annuels. Ces vérifications portent sur :

- la concordance avec les comptes des informations relatives aux rémunérations et avantages versés ou attribués aux mandataires sociaux au titre de l'exercice clos ainsi qu'aux engagements consentis en leur faveur, sur lesquelles l'assemblée générale est appelée à se prononcer (votes ex post), [NEP 9510.12]
- le cas échéant, les informations relatives aux éléments susceptibles d'avoir une incidence en cas d'offre publique d'achat ou d'échange, [NEP 9510.14]
- l'existence dans le RGE des informations requises par l'article L. 225-37-4 du code de commerce, relatives notamment au fonctionnement des organes d'administration et de direction de l'entité. [NEP 9510.15]

Il appartient également au commissaire aux comptes de vérifier la présence / présentation dans le RGE de la politique de rémunération des mandataires sociaux, qui est soumise au vote *ex ante* de l'assemblée générale prévu dans le cadre de la procédure de *Say on Pay*. Pour autant, il ne lui appartient pas de se prononcer sur la présentation de cette politique de rémunération dans son rapport sur les comptes annuels. Il lui appartient en revanche de signaler les irrégularités résultant de l'omission d'informations. [NEP 9510.13 et 17]

Les principes développés au n° 1.13 de cette même FAQ en cas de modification du projet de texte des résolutions sont transposables à la situation objet de la présente question, et ce, que le RGE prenne la forme d'un document distinct du rapport de gestion ou que les informations relatives au gouvernement d'entreprise soient présentées au sein d'une section spécifique du rapport de gestion (possibilité offerte aux SA à conseil d'administration de ne pas avoir à établir un RGE distinct du rapport de gestion).

En cas de décision de modifier la politique de rémunération des mandataires sociaux soumise au vote *ex ante*, le commissaire aux comptes obtient le RGE modifié établi par le conseil d'administration / de surveillance postérieurement à l'émission de son rapport sur les comptes annuels et effectue ses vérifications.

Lorsque, à l'issue de ses vérifications, la modification de la politique de rémunération n'a pas d'incidence sur la conclusion déjà exprimée par le commissaire aux comptes dans son rapport sur les comptes annuels, c'est-à-dire n'aurait pas conduit à une conclusion différente si la politique de rémunération avait été modifiée avant émission du rapport, le commissaire aux comptes n'a pas l'obligation d'établir un nouveau rapport sur les comptes annuels ou un rapport complémentaire.

En revanche, lorsque la modification apportée le conduit à une conclusion différente, le commissaire aux comptes n'a pas à établir un nouveau rapport sur les comptes annuels mais établit un rapport complémentaire, dans lequel il fait référence à son rapport précédent. Ce rapport complémentaire a pour seul objet de relater les vérifications effectuées sur le RGE modifié, obtenu postérieurement à l'émission du premier rapport.

Dans ce cas, le commissaire aux comptes n'a pas de diligences complémentaires d'identification à effectuer sur les événements postérieurs à la clôture de l'exercice (cf. 2.25.2 B) a) de la NI n° I).

La modification du RGE, effectuée pour refléter uniquement la politique de rémunération modifiée, n'a d'incidence sur la conclusion déjà exprimée par le commissaire aux comptes (dans la sous-partie dédiée au gouvernement d'entreprise de la partie « Vérifications spécifiques » de son rapport sur les comptes annuels déjà émis) que si le contenu du RGE sur ce point n'est pas régulier, i. e. si le RGE ne présente pas les éléments prévus par l'article [R.225-29-1](#) ou [R.225-56-1](#) ou [R.226-1-1](#) du code de commerce (signalement d'une irrégularité dans le rapport complémentaire).

S'agissant des sociétés établissant et publiant un document d'enregistrement universel, lorsque cette modification du RGE intervient avant le dépôt du document d'enregistrement universel, il conviendra de veiller à ce que l'information liée soit isolée et que la table de concordance du rapport de gestion ou du RGE exclue cette modification ou mentionne explicitement que cette nouvelle information a été établie sous la responsabilité du conseil d'administration / de surveillance postérieurement à l'arrêt du rapport de gestion.

**NOUVEAU**

**1.15. Analyse de la continuité d'exploitation et incidence sur le rapport du commissaire aux comptes - Comptes arrêtés postérieurement à l'annonce des mesures de confinement et à ses effets - Cas où l'information fournie dans les comptes est appropriée. Quelles sont les incidences sur le rapport du commissaire aux comptes dans le cas où les comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2019 ont été arrêtés postérieurement à l'annonce des mesures de confinement et à ses effets et où l'information fournie dans les comptes (notamment en annexe), tant au titre des événements postérieurs à la clôture qu'à celui de la continuité d'exploitation, est appropriée ?**

Pour rappel : certains cas où les comptes ont été arrêtés antérieurement à l'annonce des mesures de confinement sont abordés dans le présent document (ci-après dénommé « FAQ ») (chapitre II – aspects audit - 1.2<sup>7</sup> et 1.3<sup>8</sup>).

<sup>7</sup> 1.2 La société a arrêté ses comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2019 et son rapport de gestion début mars 2020. À 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'arrêt 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 ?

<sup>8</sup> 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. À 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 ?

Les différents cas suivants sont envisagés :

	Analyse prévalant à la date d'arrêté des comptes et à la date du rapport	Incidence sur les comptes, notamment sur la rédaction de l'annexe pour ce qui concerne le principe de continuité d'exploitation <sup>9</sup>	Incidence sur le rapport du commissaire aux comptes
1	Absence d'incertitude sur la continuité d'exploitation compte tenu des ressources disponibles	Pas d'incidence sur la rédaction de l'annexe au titre de la continuité d'exploitation mais information au titre des événements postérieurs à la clôture (cf. FAQ Ch. I - 1.3)	Cf. FAQ (Ch. II 1.1 et 1.4)
2	Circonstances susceptibles de faire peser un doute sur la continuité d'exploitation, <b>mais sans constituer une incertitude significative sur la continuité d'exploitation</b>	Description de la situation et des jugements de la direction  Cf. troisième paragraphe de la FAQ (Ch. I - 1.4) et troisième paragraphe de la FAQ (Ch. II - 1.4)	Pas de mention obligatoire, mais possibilité, selon le jugement professionnel, d'une justification des appréciations (cf. NI I § 7.8) ou d'une observation
3	Incertitude significative sur la continuité d'exploitation (ISCE)	Description de la situation et des jugements de la direction et paragraphe décrivant l'incertitude significative sur la continuité d'exploitation  Cf. FAQ (Ch. I - 1.4)	Paragraphe spécifique relatif à l'incertitude significative sur la continuité d'exploitation  (NEP 570 § 13)  Cf. NI I § 5.2 et FAQ (ch. II – 1.6)

<sup>9</sup> L'incidence porte uniquement sur l'information à fournir en annexe sauf pour ce qui concerne le cas 5b où il s'agit d'établir les comptes en valeurs liquidatives.

	Analyse prévalant à la date d'arrêté des comptes et à la date du rapport	Incidence sur les comptes, notamment sur la rédaction de l'annexe pour ce qui concerne le principe de continuité d'exploitation <sup>9</sup>	Incidence sur le rapport du commissaire aux comptes
4	Incertitude significative sur la continuité d'exploitation (ISCE) aboutissant à des incertitudes multiples	Description de la situation et des jugements de la direction et paragraphe décrivant l'incertitude significative sur la continuité d'exploitation  Cf. FAQ (Ch. I - 1.4)	Impossibilité de certifier pour incertitudes multiples  Cf. NI I § 3.52, 4.23,4.33 et 5.22
5a	Continuité d'exploitation définitivement compromise  Cf. NI I § 5.3	Information en annexe PCG (cf. FAQ Ch. I - 1.5)	Selon le jugement professionnel, justification des appréciations ou observation  Cf. NI I § 5.3
5b	Continuité d'exploitation définitivement compromise  Cf. NI I § 5.3	Traitement comptable IFRS Cf. FAQ (Ch. I – 1.5)	Observation sur le changement de méthode  Cf. NI I § 5.3  Possibilité, selon le jugement professionnel, d'une justification des appréciations

*NI I : Note d'information de la CNCC - Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés, 3<sup>ème</sup> édition, décembre 2018*

Pour l'établissement du rapport sur les comptes, ainsi que pour la lettre d'affirmation, dans les cas 1, 2, 5a et 5b, le commissaire aux comptes peut utiliser les exemples « Covid-19 » publiés sur le site de la CNCC. Pour les cas 3 et 4 le commissaire aux comptes peut utiliser les exemples de

rapport de la NI I (voir point 1.16 ci-dessous) (comportant un paragraphe d'incertitude significative sur la continuité d'exploitation ou une opinion autre qu'une certification pure et simple) en y ajoutant les mentions spécifiques relatives au Covid-19.

A la date d'établissement de son rapport, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel pour apprécier si l'entité se situe dans les cas 1 à 5 ci-dessus. Il considère notamment :

- la situation économique et financière de l'entité antérieure à la crise Covid-19 ;
- l'impact de la crise Covid-19 sur l'entité ;
- les actions mises en œuvre ;
- les prévisions de trésorerie réactualisées obtenues ainsi que leur horizon temporel ;
- les hypothèses retenues concernant l'évolution future de la situation économique et financière de l'entité ;
- le caractère approprié de ces hypothèses (apprécié notamment au travers : de l'évolution des négociations relatives à l'obtention de prêt(s) garanti(s) par l'État, des mesures prises pendant la période de confinement – chômage partiel, ... -, du niveau de baisse de l'activité durant le confinement, de la date estimée de reprise, de la progressivité envisagée de reprise d'activité, des modalités de financement de la reprise d'activité, ... ) ;
- les perspectives de réalisation des plans d'actions élaborés par l'entité ;
- ...

**NOUVEAU**

**1.16. Analyse de la continuité d'exploitation et incidence sur le rapport du commissaire aux comptes - Comptes arrêtés postérieurement à l'annonce des mesures de confinement et à ses effets- Cas où une incertitude significative liée à la continuité d'exploitation a été identifiée et où l'information figurant dans les comptes au 31 décembre 2019 n'est pas appropriée. Quelles sont les incidences sur le rapport du commissaire aux comptes dans le cas où une incertitude significative liée à la continuité d'exploitation a été identifiée et où l'information figurant dans les comptes au 31 décembre 2019 n'est pas appropriée ?**

Il convient de se référer à la NEP 570 § 14, à la NI I § 5.22 et à la FAQ (Ch. II - 1.5) (Réserve ou refus de certifier pour désaccord).

**NOUVEAU**

### 1.17. Où trouver des illustrations de formulation du rapport de certification des comptes en cas de problématique de continuité d'exploitation ?

Les exemples suivants figurent dans la NI I :

- § 13.1 Continuité d'exploitation incertaine – information appropriée en annexe (partie relative à l'incertitude significative sur la continuité d'exploitation)
- § 13.2 Continuité d'exploitation incertaine – information non donnée en annexe (réserve pour désaccord)
- § 13.3 Continuité d'exploitation incertaine – multiples incertitudes (impossibilité de certifier)
- § 13.4 Continuité d'exploitation définitivement compromise – comptes établis en valeurs liquidatives (observation)
- § 13.5 Continuité d'exploitation définitivement compromise – comptes non établis en valeurs liquidatives (refus pour désaccord)
- § 14.3 Présentation d'ensemble des comptes annuels et consolidés en cas d'incertitude relative à la continuité d'exploitation non jugée significative par le commissaire aux comptes (justification des appréciations)
- § 14.4 Justification des appréciations en cas d'incertitude significative liée à la continuité d'exploitation

**NOUVEAU**

### 1.18. Les ajouts "Covid-19" sont-ils à intégrer dans tous les rapports sur les comptes annuels et sur les comptes consolidés de l'exercice clos le 31 décembre 2019 ?

Dans le contexte du Covid-19, la CNCC a mis à la disposition des commissaires aux comptes le 24 mars 2020 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.

L'un des ajouts faits aux exemples de rapports concerne la partie « Vérifications spécifiques ». La FAQ précise (Ch. II 1.1) : « il est rajouté la mention de la date d'arrêt 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'arrêt 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 ait fait l'objet d'une déclaration écrite spécifique dans la lettre d'affirmation ou dans un autre document<sup>10</sup> ».

<sup>10</sup> 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).

Parallèlement, dans l'exemple de lettre d'affirmation « adapté » qui a été publié par la CNCC, la direction confirme que les événements survenus depuis la date d'arrêté des comptes et du rapport de gestion, en particulier ceux liés au Covid-19, feront l'objet d'une communication sur l'exposition du groupe / de la société aux incidences de cette épidémie à l'organe délibérant appelé à statuer sur les comptes.

**Ces ajouts sont intégrés dans tous les rapports et lettres d'affirmation, quand bien même :**

- les comptes et le rapport de gestion, arrêtés après la mi-mars 2020, donnent une information appropriée sur les conséquences de l'épidémie de Covid-19 (fermetures d'établissements, d'usines ou de magasins, plans de restructurations / licenciements économiques et recours au chômage partiel, retards dans les plans de développement, délais de paiement, financements, ...);
- les délais entre la date d'arrêté des comptes, la date de convocation et la date des rapports du commissaire aux comptes sont réduits, comme cela peut être le cas dans certaines SAS ou SASU par exemple.

**NOUVEAU**

### 1.19. Dans le contexte évolutif de crise liée au Covid-19, une communication à l'assemblée générale doit-elle être systématique ?

Une communication de l'organe compétent à l'organe délibérant appelé à statuer sur les comptes ne sera nécessaire que si, dans le contexte évolutif de crise liée au Covid-19, des éléments nouveaux significatifs viennent apporter un éclairage supplémentaire sur la situation décrite dans les comptes et le rapport de gestion tels qu'ils ont été arrêtés (retards accrus dans l'encaissement des créances clients, financements obtenus ou en cours de discussion, décision de fermetures, horizon de reprise de l'activité, ...). Elle ne sera donc pas systématique, notamment si rien de notable ne s'est passé depuis l'arrêté des comptes et du rapport de gestion.

Aucun texte ne prévoit le formalisme de cette communication.

Conformément au §18 NEP 560 lorsque le commissaire aux comptes a connaissance d'éléments nouveaux significatifs venant apporter un éclairage supplémentaire sur la situation décrite dans les comptes et le rapport de gestion tels qu'ils ont été arrêtés, il s'enquiert auprès de l'organe compétent de son intention de communiquer une information sur ces éléments nouveaux à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

Lorsqu'une telle communication n'est pas prévue, le commissaire aux comptes rédige une communication 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.

**NOUVEAU**

**1.20. Sociétés cotées sur un marché réglementé (hors Euronext Growth) - Le commissaire aux comptes doit-il signaler une irrégularité à l'AMF (art. L. 621-22 du code monétaire et financier) si l'émetteur ne publie pas son rapport financier annuel/semestriel dans les délais ?**

La directive européenne Transparence impose aux sociétés cotées sur un marché réglementé de publier leurs rapports financiers annuels dans les quatre mois suivant la clôture de l'exercice. Les rapports financiers semestriels sont publiés dans les trois mois qui suivent la clôture du premier semestre. Dans le contexte actuel de crise sanitaire et compte tenu des mesures décidées pour limiter la diffusion de l'épidémie de Covid-19, l'ESMA et les régulateurs nationaux dont l'AMF, ont conscience des difficultés rencontrées par les émetteurs qui pourraient compromettre leur capacité à publier leurs rapports financiers dans les délais rappelés ci-dessus.

Conformément à l'annonce de l'ESMA, l'AMF, dans un communiqué du 30 mars 2020, a apporté des précisions sur le calendrier de publication des comptes annuels et semestriels. Dans ce contexte, il est attendu des émetteurs qui ne pourraient pas publier leur rapport financier dans les délais qu'ils communiquent à l'AMF et au marché toute anticipation d'un éventuel retard de publication sur le calendrier, les raisons de ce retard et une date prévisionnelle de publication. L'AMF a annoncé qu'elle décalerait sa politique de relance des émetteurs en défaut de publication :

- durant une période de deux mois au-delà de la date butoir pour les rapports financiers annuels portant sur un exercice arrêté entre le 31 décembre 2019 et le 31 mars 2020 ;
- durant une période d'un mois au-delà de la date butoir pour des rapports financiers semestriels arrêtés durant cette même période.

Quand bien même l'AMF ferait preuve de tolérance sur les délais de publication des rapports financiers annuels /semestriels, les dispositions du code monétaire et financier n'ayant pas été modifiées, le délai reste respectivement de 4 mois et de trois mois pour la publication des rapports financiers annuels et semestriels.

Le non-respect par la société de ces délais devrait donc conduire les commissaires aux comptes à signaler l'irrégularité à l'AMF.

**NOUVEAU**

**1.21. Intervention du commissaire aux comptes sur les documents prévisionnels établis par l'entité, en application des articles L. 232-2 ou L. 612-2 du code de commerce, dans le contexte de la crise liée au Covid-19 : quelle est la démarche du commissaire aux comptes relative à la prise en compte des incidences du Covid-19 dans les documents prévisionnels ?**

La CNCC a publié un [communiqué](#) sur l'intervention du commissaire aux comptes sur les documents prévisionnels établis par l'entité, en application des articles L. 232-2 ou L. 612-2 du code de commerce, dans le contexte de la crise liée au Covid-19.

**NOUVEAU**

**1.22. Quels sont les outils mis à disposition par la CNCC au titre de l'attestation du commissaire aux comptes portant sur certaines informations relatives aux exercices clos les 31 décembre 2018 et 31 décembre 2019 présentées dans le cadre d'une demande de prêt garanti par l'État (PGE) visé à l'article 6 de la loi n° 2020-289 du 23 mars 2020 de Finances rectificative pour 2020 ?**

La CNCC a publié un [exemple d'attestation](#) du commissaire aux comptes portant sur certaines informations relatives aux exercices clos les 31 décembre 2018 et 31 décembre 2019 présentées dans le cadre d'une demande de prêt garanti par l'État (PGE) visé à l'article 6 de la loi n° 2020-289 du 23 mars 2020 de finances rectificative pour 2020.

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

### **2.1. Que faire si la société n'est pas en mesure de réaliser l'inventaire physique à la date de clôture de l'exercice ?**

Rappelons tout d'abord que l'article L.123.12 alinéa 2 du code de commerce dispose que toute personne morale « *doit contrôler par inventaire, au moins une fois tous les douze mois, l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine de l'entreprise.* »

Toutefois, il convient de distinguer selon que la société dispose ou non d'un inventaire permanent et si cet inventaire permanent est fiable.

- Inventaire permanent fiable

S'il existe un inventaire permanent fiable<sup>11</sup>, c'est-à-dire s'il permet notamment :

- d'une part, de s'assurer de l'existence et de l'appartenance des stocks,
- d'autre part, de détecter leur qualité et leur degré de rotation,

la société peut alors choisir d'effectuer :

- un inventaire physique annuel complet, au choix, à la date de clôture ou à une date antérieure ;
- des inventaires physiques tournants de manière à ce que chaque type d'articles soit contrôlé au moins une fois par an.

En cas d'absence d'inventaire physique à la date de clôture de l'exercice, dans l'hypothèse où une société dispose d'un inventaire permanent fiable, le commissaire aux comptes détermine les procédures alternatives qu'il sera en mesure de mettre en œuvre (cf. réponse à la question 2.2).

- Absence d'inventaire permanent ou inventaire permanent non fiable.

---

<sup>11</sup> Cf. Bull. CNCC n° 83, septembre 1991, CD 91-03, p. 395 s

La situation où l'inventaire permanent n'est pas fiable équivaut à celle d'une absence d'inventaire permanent.

Lorsque la société ne dispose pas d'un inventaire permanent, l'inventaire physique annuel doit impérativement être réalisé à la date de clôture de l'exercice. Dans la pratique, il est admis que l'inventaire puisse être fait quelques jours avant ou après, dans la mesure où l'inventaire à la date de clôture peut être reconstitué à partir de celui qui a été effectué. Il pourrait être admis que l'inventaire ait lieu à une date ultérieure dans la mesure où il est possible de reconstituer l'inventaire à la date de clôture (roll-back) notamment s'il n'y a plus ou peu de mouvements.

Pour les clôtures au 30 avril 2020 et postérieures, le commissaire aux comptes se rapprochera au plus vite de la direction de la société afin de connaître les modalités envisagées pour la prise d'inventaire, au regard notamment de la difficulté à mobiliser des collaborateurs pour celle-ci.

Dans l'hypothèse où une société qui ne dispose pas d'un inventaire permanent fiable n'est pas en mesure de procéder à un inventaire physique de ses stocks à la date de clôture de l'exercice ou à une date ultérieure avec reconstitution de l'inventaire à la date de clôture (roll-back), le commissaire aux comptes considère les procédures d'audit alternatives susceptibles d'être mises en œuvre (cf. réponse à la question 2.2). Lorsque le commissaire aux comptes considère que ces procédures n'apportent pas des éléments suffisants et appropriés pour vérifier les assertions faisant l'objet du contrôle, il en tire les conséquences sur son opinion.

Selon l'importance de l'assertion et du solde de compte à vérifier et selon que la formulation de la réserve est ou non suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause, le commissaire aux comptes formule une réserve pour limitation ou une impossibilité de certifier (cf. 4.22 de la NI n° 1).

## **2.2. Que faire si la société est en mesure de réaliser l'inventaire physique à la date de clôture de l'exercice mais que le commissaire aux comptes ne peut pas y assister ?**

La NEP 501 paragraphe 3 indique : « *Lorsque le commissaire aux comptes estime que les stocks sont significatifs, il assiste à la prise d'inventaire physique afin de collecter des éléments suffisants et appropriés sur l'existence et sur l'état physique de ceux-ci.*

*La présence à la prise d'inventaire permet au commissaire aux comptes de vérifier que les procédures définies par la direction pour l'enregistrement et le contrôle des résultats des comptes sont appliquées et d'en apprécier la fiabilité.»*

Toutefois, les paragraphes 5 et 6 de la NEP 501 précisent respectivement :

« 5. Si, en raison de circonstances imprévues, le commissaire aux comptes ne peut être présent à la date prévue pour la prise d'inventaire physique, et dans la mesure où il existe un inventaire permanent, il intervient à une autre date :

- soit en procédant lui-même à des comptages physiques ;
- soit en assistant à de tels comptages.
- Il effectue également, s'il le juge nécessaire, des contrôles sur les mouvements intercalaires. »

« 6. Lorsque sa présence à la prise d'inventaire physique est impossible, notamment en raison de la nature et du lieu de cet inventaire, le commissaire aux comptes détermine s'il peut mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives fournissant des éléments présentant un caractère probant équivalent. »

À titre exceptionnel compte tenu des circonstances, le commissaire aux comptes peut envisager d'assister à l'inventaire physique à distance par le biais de solutions technologiques vidéo de type « Teams® » ou « Skype® », à condition que l'utilisation de ces solutions permette au commissaire aux comptes de documenter ses diligences telles qu'il les aurait mises en œuvre s'il avait été physiquement présent sur le site de la société.

Une connaissance approfondie du processus d'inventaire de la société est donc nécessaire pour mettre en œuvre ces diligences de façon suffisamment fiable. La conduite des diligences à distance par vidéo devra donc être mise en œuvre par un membre expérimenté de l'équipe d'audit, en mesure d'exercer son esprit critique sur la réalisation de l'inventaire par la société.

De plus, s'il existe un risque inhérent élevé (d'erreur ou de fraude) sur l'une des assertions du compte « stocks » et que l'une des réponses mises en œuvre par le commissaire aux comptes est l'inventaire physique, l'assistance à l'inventaire physique à distance par vidéo ne sera généralement pas suffisante pour couvrir les risques.

Dans tous les cas, le commissaire aux comptes reste vigilant sur le caractère suffisant de cette procédure réalisée à distance car il est probable que, dans certains cas, cette procédure ne puisse pas être aussi fiable que l'assistance à l'inventaire physique telle qu'elle se déroule habituellement sur site. Le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel pour compléter cette procédure par d'autres travaux de façon à couvrir les risques sur les assertions.

À titre d'illustration, pour fiabiliser l'assistance à l'inventaire physique à distance par vidéo, le commissaire aux comptes peut adopter la démarche suivante :

- rappeler aux personnes appropriées au sein de la société l'objectif et les étapes de cette procédure d'assistance à l'inventaire physique ;

- commencer par une visite du site au cours de laquelle la personne au sein de la société qui tient la caméra présente au commissaire aux comptes les caractéristiques du site (exemple : zones de réception de la marchandise...), demander à ce que cette personne dirige la caméra de façon à ce que le commissaire aux comptes puisse apprécier les conditions de mise en œuvre de l'inventaire, et notamment les modalités d'identification des stocks à rotation lente. L'interaction avec cette personne est particulièrement importante : à tout instant, le commissaire aux comptes doit être en mesure de diriger la procédure et de vérifier que toute la zone sera balayée par la caméra ;
- dans le cadre de sa procédure de contrôles, observer via la caméra les personnes au sein de la société lorsqu'elles réalisent les comptages et évaluer si ces comptages sont réalisés conformément aux procédures d'inventaire en place ;
- demander à réaliser le recomptage d'une sélection d'éléments que le commissaire aux comptes communique à la société (i.e. le commissaire aux comptes réalise lui-même la sélection). Cela peut amener la société à ouvrir certains emballages, vérifier que le produit existe, valider les quantités. Le commissaire aux comptes ne doit pas hésiter à procéder à une sélection d'éléments localisés en différents lieux du site ;
- avant de terminer le contrôle par vidéo, le commissaire aux comptes s'assure que les diligences qu'il aurait mises en œuvre s'il avait été physiquement présent sur site ont pu être réalisées (tour complet du site, vérification que la procédure d'inventaire a été respectée par la société, comparaison de ses comptages avec ceux de la société, etc.).

Lorsque le commissaire aux comptes ne peut pas assister à l'inventaire physique, y compris à distance par vidéo, il apprécie s'il existe un inventaire permanent fiable et, dans l'affirmative, détermine les procédures alternatives qu'il sera en mesure de mettre en œuvre. Ces procédures alternatives peuvent notamment consister à assister ultérieurement à un inventaire (cf. § 5 et 6 de la NEP 501 mentionnés ci-dessus) ou à mettre en œuvre ultérieurement des contrôles de substance sur l'inventaire physique réalisé par la société permettant d'obtenir des éléments probants sur l'existence des stocks à la date d'inventaire physique (le commissaire aux comptes pourra, par exemple, procéder à ses propres comptages afin de reconstituer le stock à la date d'inventaire physique en remontant, pour une sélection d'articles, aux justificatifs des mouvements intervenus tels que les factures d'achats et de ventes).

Pour déterminer la nature et l'étendue des procédures alternatives à mettre en œuvre, le commissaire aux comptes prend notamment en compte les facteurs suivants :

- le montant du solde du compte « stocks » par rapport au seuil de planification,
- la nature et les caractéristiques des stocks : matières premières/encours/produits finis, nombre de références, produits plus ou moins faciles à dénombrer, fréquence et volume des mouvements de stocks,....,
- les résultats des comptages effectués par la société,
- le cas échéant, le résultat des inventaires tournants réalisés par la société au cours de l'exercice,
- si des ventes post-clôture d'éléments présents en stock à la clôture ont eu lieu,
- si des mouvements de stocks post clôture ont eu lieu,

- les contrôles réalisés par la société sur les mouvements de stocks et l'efficacité de ces contrôles,
- la date de la dernière assistance à l'inventaire physique par le commissaire aux comptes et s'il peut réaliser des procédures de retraçage des mouvements de stocks (rollforward) à la suite de cet inventaire,
- la qualité des inventaires physiques réalisés sur les exercices précédents (lorsqu'il a pu y assister), notamment les procédures mises en place pour leur organisation, la nature et les montants des écarts d'inventaire ainsi que leur processus de comptabilisation,
- l'origine des écarts identifiés en N-1 et les mesures correctives effectivement apportées dans le processus.

Si l'entité ne dispose pas d'inventaire permanent fiable et en l'absence de procédures alternatives possibles, le commissaire aux comptes, en fonction de l'importance de l'assertion et du solde de compte à vérifier, appréciera si la formulation d'une réserve pour limitation est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause, ou s'il y a lieu de formuler une impossibilité de certifier (cf. 4.22 de la NI n° I).

### **3. Questions relatives au document d'enregistrement universel (quelle que soit la date de clôture)**

**NOUVEAU**

#### **3.1. Quels sont les outils mis à la disposition par la CNCC en relation avec un document d'enregistrement universel ou un amendement du document d'enregistrement universel soumis au contrôle de l'AMF ?**

##### **3.1.1 Exemple de lettre d'affirmation**

Dans le contexte du Covid-19, la CNCC met à disposition des commissaires aux comptes un [exemple de lettre d'affirmation](#) adapté à ce contexte.

A titre de rappel, la CNCC recommande de se référer à la Note d'Information XVII – *Les interventions du commissaire aux comptes relatives au prospectus*, Sections 8 « *Lecture d'ensemble du prospectus* » et 9 « *Evènements postérieurs* ».

##### **3.1.2 Exemple de lettre de fin de travaux**

La CNCC recommande l'ajout en gras ci-dessous pour tous les paragraphes introductifs de lettres de fin de travaux :

Exemple pour un amendement du document d'enregistrement universel :

« En notre qualité de commissaires aux comptes de la société ABC, nous vous informons que nous avons mis en œuvre sur l'amendement [A0X] du document d'enregistrement universel de la société ABC **établi dans un contexte évolutif de crise liée au Covid-19**, les diligences que nous avons estimé nécessaires au regard de la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à cette mission. »

## CHAPITRE III – ASPECTS JURIDIQUES

### 1. Modalités de tenue des organes collégiaux d'administration, de surveillance et de direction et des assemblées 2020

#### 1.1 Comment les réunions des organes collégiaux d'administration, de surveillance et de direction et des assemblées peuvent-elles se tenir en période de confinement lié à l'épidémie de Covid-19 ? Peuvent-elles se tenir par voie de consultation écrite ou en format dématérialisé, même si les statuts ne le prévoient pas ?

L'**ordonnance n° 2020-321** du 25 mars 2020, portant adaptation des règles de réunion et de délibération des assemblées et organes dirigeants des personnes morales et entités dépourvues de personnalité morale de droit privé en raison de l'épidémie de covid-19, publiée au J.O du 26 mars 2020, simplifie et adapte les conditions dans lesquelles les assemblées et les organes collégiaux d'administration, de surveillance et de direction des personnes morales de droit privé et autres entités de droit privé se réunissent et délibèrent.

#### 1.2 Sur quelle période ces mesures de simplification et d'adaptation sont-elles applicables ?

Les dispositions dérogatoires, exceptionnelles et temporaires de l'ordonnance n° 2020-321 sont applicables aux organes collégiaux d'administration, de surveillance, de direction **et assemblées tenus à compter rétroactivement du 12 mars 2020 et jusqu'au 31 juillet 2020.**

L'ordonnance prévoit une possibilité de prorogation jusqu'à une date fixée par décret et au plus tard le 30 novembre 2020.

#### 1.3 Quelles sont les personnes et entités visées par les mesures d'adaptation des règles de tenue des organes dirigeants collégiaux et des assemblées ?

Les mesures d'adaptation des règles de tenue des organes collégiaux d'administration, de surveillance et de direction et des assemblées prévues par l'ordonnance n° 2020-321 s'appliquent à **l'ensemble des personnes morales et entités dépourvues de personnalité morale de droit privé**, notamment et sans que cette liste soit limitative, aux :

- sociétés commerciales
- sociétés civiles

- sociétés en participation
- groupements d'intérêt économique (GIE)
- groupements européens d'intérêt économique (GEIE)
- coopératives
- mutuelles
- unions de mutuelles et fédérations de mutuelles
- sociétés d'assurance mutuelle
- sociétés de groupe d'assurance mutuelle
- instituts de prévoyance
- sociétés de groupe assurantiel de protection sociale
- caisses de crédit municipal
- caisses de crédit agricole mutuel
- fonds de dotation et de pérennité
- associations
- fondations
- masses de porteurs de valeurs mobilières ou de titres financiers
- Comités Sociaux et Economiques (CSE)

#### 1.4 Réunions des organes collégiaux d'administration, de surveillance et de direction des personnes morales et des entités dépourvues de la personnalité morale de droit privé

##### 1.4.1 Les organes collégiaux d'administration, de surveillance et de direction peuvent-ils se tenir à distance, même si les statuts ne prévoient rien en ce sens ?

**OUI.** Les organes collégiaux d'administration, de surveillance et de direction (par exemple : conseil d'administration, directoire, conseil de surveillance des SA ; organes collégiaux des SAS institués le cas échéant par les statuts) peuvent avoir recours aux moyens de conférence téléphonique, audiovisuelle pour la tenue de leurs réunions **sans qu'une clause des statuts ou du règlement intérieur soit nécessaire à cet effet ni ne puisse s'y opposer.**

Les membres qui participent aux réunions des organes collégiaux d'administration, de surveillance ou de direction au moyen d'une conférence téléphonique ou audiovisuelle permettant leur identification et garantissant leur participation effective sont réputés présents pour le calcul du quorum et de la majorité, sans qu'une clause des statuts ou du règlement intérieur ne soit nécessaire à cet effet ni ne puisse s'y opposer.

#### **1.4.2 La dématérialisation des organes collégiaux d'administration, de surveillance et de direction est-elle encadrée par des modalités particulières ?**

**OUI.** Les moyens de visioconférence ou de télécommunication doivent permettre l'identification des membres des organes collégiaux d'administration, de surveillance et de direction et garantir leur participation effective.

Ces moyens transmettent au moins le son de la voix des participants et satisfont à des caractéristiques techniques permettant la retransmission continue et simultanée des délibérations.

#### **1.4.3 Les organes collégiaux d'administration, de surveillance et de direction peuvent-ils se tenir par consultation écrite, même si les statuts ne prévoient rien en ce sens ?**

**OUI.** Les organes collégiaux d'administration, de surveillance et de direction (par exemple : conseil d'administration, directoire, conseil de surveillance des SA, organes collégiaux des SAS institués le cas échéant par les statuts) peuvent avoir recours aux consultations écrites pour la tenue de leurs réunions **sans qu'une clause des statuts ou du règlement intérieur soit nécessaire à cet effet ni ne puisse s'y opposer.**

La consultation écrite doit être réalisée dans des conditions assurant la collégialité de la délibération.

#### **1.4.4 Quelles sont les décisions que les organes collégiaux d'administration, de surveillance et de direction peuvent prendre à distance ?**

**TOUTES.** Les organes collégiaux d'administration, de surveillance et de direction peuvent se tenir à distance quel que soit l'objet de la décision sur laquelle ils sont appelés à statuer.

Ainsi, le recours à ces moyens est autorisé pour l'ensemble des réunions de ces organes, y compris celles relatives à l'arrêté ou à l'examen des comptes annuels ou consolidés et des rapports de gestion (et rapport sur le gouvernement d'entreprise le cas échéant).

Le recours à ces moyens est également possible pour les réunions du conseil de surveillance des SA aux fins de vérification et de contrôle des comptes et rapports de gestion qui lui sont présentés par le directoire dans les trois mois (1) de la clôture de l'exercice.

- (1) L'ordonnance n° 2020-318 a prorogé ce délai de 3 mois pour les SA clôturant leurs comptes entre le 31 décembre 2019 et l'expiration d'un délai d'un mois après la date de cessation de l'état d'urgence sanitaire. Cette prorogation de 3 mois ne s'applique pas lorsque le commissaire aux comptes a émis son rapport sur les comptes avant le 12 mars 2020.

## **1.5 Réunions des assemblées des personnes morales et des entités dépourvues de la personnalité morale de droit privé**

### **1.5.1 Les assemblées peuvent-elles se tenir sans la présence physique des associés, actionnaires ou membres (« huis clos ») ?**

**OUI.** Sur décision de l'organe compétent pour les convoquer ou du représentant légal de cet organe agissant sur délégation, **les assemblées peuvent se tenir hors la présence physique de leurs associés, actionnaires ou membres <sup>(1)</sup>, sans qu'aucune clause des statuts ne soit nécessaire à cet effet ni ne puisse s'y opposer et ce, quel que soit l'objet de l'assemblée.**

Cette mesure emporte dérogation exceptionnelle et temporaire au droit des membres des assemblées d'assister aux séances ainsi qu'aux autres droits dont l'exercice suppose d'assister à la séance (tels que, par exemple, le droit de poser des questions orales ou de modifier les projets de résolutions en séance dans les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions).

Elle est sans effet sur les autres droits des membres (tels que, par exemple, le droit de voter, le droit de poser des questions écrites et le droit de proposer l'inscription de points ou de projets à l'ordre du jour dans les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions).

(1) Concerne aussi les autres personnes ayant le droit d'assister à l'assemblée : commissaire aux comptes, représentants des instances représentatives du personnel.

### **1.5.2 Quels sont les modes de tenue des assemblées hors la présence physique de leurs membres ?**

Sur décision de l'organe compétent pour les convoquer ou du représentant légal de cet organe agissant sur délégation, les assemblées peuvent se tenir hors la présence physique de leurs associés, actionnaires ou membres selon les modes suivants, sans qu'aucune clause des statuts ne soit nécessaire à cet effet ni ne puisse s'y opposer :

- consultation écrite (lorsque les textes qui régissent la personne morale ou la personne dépourvue de personnalité morale le prévoient, ce qui est le cas par exemple pour les sociétés en nom collectif, sociétés en commandite par actions, sociétés à responsabilité limitée)
- visioconférence\*
- tout moyen de communication (par exemple en conférence téléphonique)\*

\*Ces moyens transmettent au moins la voix des participants et satisfont à des caractéristiques techniques permettant la retransmission continue et simultanée des délibérations.

Les associés, actionnaires ou membres qui participent à l'assemblée par conférence téléphonique ou audiovisuelle permettant de garantir leur identification et leur participation effective sont réputés présents et sont pris en compte pour le calcul du quorum et de la majorité.

### **1.5.3 Comment sont convoquées les assemblées lorsque l'envoi postal est impossible ?**

**Les membres de l'assemblée <sup>(1)</sup> sont avisés par tout moyen permettant d'assurer leur information effective de la date et de l'heure de l'assemblée** ainsi que des conditions dans lesquelles ils pourront exercer l'ensemble des droits attachés à leur qualité de membre ou de personne ayant le droit d'y assister.

Lorsqu'une **société dont des actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé ou un système multilatéral de négociation d'un Etat membre de l'Union européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen ou sur un marché considéré comme équivalent à un marché réglementé par la Commission européenne** est tenue de procéder à la convocation d'une assemblée d'actionnaires par voie postale, aucune nullité de l'assemblée n'est encourue du seul fait qu'une convocation n'a pas pu être réalisée par voie postale en raison de circonstances extérieures à la société.

<sup>(1)</sup> Concerne aussi les autres personnes ayant le droit d'assister à l'assemblée : commissaires aux comptes, représentants des instances représentatives du personnel.

### **1.5.4 Que faire si la convocation de l'assemblée a été réalisée mais que celle-ci ne pourra pas se tenir physiquement compte tenu des mesures de confinement liées au Covid-19 ?**

**Dans les sociétés dont les actions ou les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou un système multilatéral de négociation d'un Etat membre de l'Union européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen ou sur un marché considéré comme équivalent à un marché réglementé par la Commission européenne, lorsque l'organe compétent pour convoquer l'assemblée ou le**

représentant légal agissant sur délégation de cet organe décide de faire usage de la faculté de tenir l'assemblée à distance et que tout ou partie des formalités de convocation ont été accomplies préalablement à la date de cette décision, les actionnaires en sont informés **dès que possible** par voie de communiqué dont la diffusion effective et intégrale est assurée par la société, sans préjudice des formalités qui restent à accomplir à la date de cette décision. Dans ce cas, la modification du lieu de l'assemblée ou des modes de participation ne donne pas lieu au renouvellement des formalités de convocation et ne constitue pas une irrégularité.

**Dans les autres personnes morales ou entités dépourvues de personnalité morale**, l'organe compétent pour convoquer l'assemblée ou le représentant légal agissant sur délégation de cet organe décide de faire usage de la faculté de tenir l'assemblée à distance, les membres de l'assemblée en sont informés par tous moyens permettant d'assurer leur information effective **trois jours ouvrés au moins avant la date de l'assemblée**, sans préjudice des formalités qui restent à accomplir à la date de cette décision. Dans ce cas, la modification du lieu de l'assemblée ou des modes de participation ne donne pas lieu au renouvellement des formalités de convocation et ne constitue pas une irrégularité de convocation.

#### 1.5.5 Par quel moyen les associés, actionnaires ou membres sont-ils prévenus du changement de mode de tenue de l'assemblée générale ?

Les membres de l'assemblée et les autres personnes ayant le droit d'y assister sont avisés par tout moyen permettant d'assurer leur information effective de la date et de l'heure de l'assemblée ainsi que des conditions dans lesquelles ils pourront exercer l'ensemble des droits attachés à leur qualité de membre ou de personne ayant le droit d'y assister.

#### 1.5.6 Par quel moyen sont adressés les documents qui doivent être communiqués aux associés, actionnaires ou membres avant la tenue de l'assemblée générale ?

Lorsqu'une personne morale ou une entité dépourvue de personnalité morale est tenue de faire droit à une demande de communication d'un document ou d'une information à un membre d'une assemblée préalablement à la tenue de celle-ci en vertu des dispositions qui lui sont applicables, cette communication peut être valablement effectuée par message électronique, sous réserve que le membre indique dans sa demande l'adresse électronique à laquelle elle peut être faite.

#### 1.5.7 Comment les associés, actionnaires ou membres participent-ils et votent-ils à l'assemblée générale ?

Les membres participent et votent à l'assemblée selon les modalités prévues par les textes qui régissent le mode de tenue de l'assemblée choisi (telles que, par exemple, l'envoi d'un pouvoir, le vote à distance, la consultation écrite ou, si l'organe compétent pour convoquer l'assemblée ou son délégataire le décide, la visioconférence ou les moyens de télécommunication).

### 1.5.8 Les délais pour tenir les assemblées dans les six mois de la clôture de l'exercice social sont-ils maintenus ?

L'article 3 de l'ordonnance n° 2020-318 du 25 mars 2020, portant adaptation des règles relatives à l'établissement, l'arrêté, l'audit, la revue, l'approbation et la publication des comptes et des autres documents et informations que les personnes morales et entités dépourvues de personnalité morale de droit privé sont tenues de déposer ou publier dans le contexte de l'épidémie de covid-19, proroge de trois mois les délais d'approbation des comptes des personnes morales ou entités dépourvues de la personnalité morale de droit privé lorsque les comptes n'ont pas été approuvés au 12 mars 2020.

Cette prorogation est applicable aux délais imposés par des textes législatifs ou réglementaires ou par les statuts d'une personne morale ou d'une entité dépourvue de personnalité morale de droit privé pour approuver les comptes et les documents qui y sont joints le cas échéant, ou pour convoquer l'assemblée chargée de procéder à cette approbation.



Cette prorogation ne s'applique pas aux personnes morales et entités de droit privé qui ont désigné un commissaire aux comptes lorsque celui-ci a émis son rapport sur les comptes avant le 12 mars 2020.

Ces dispositions ont pour but de prendre en compte la situation des sociétés et entités pour lesquelles les travaux d'établissement des comptes et/ou d'audit étaient en cours au moment de l'entrée en vigueur des mesures de confinement et qui ne pourraient pas être achevés dans des délais compatibles avec la tenue de l'assemblée. Ce faisant, ces mesures permettent le report de l'approbation des comptes par les actionnaires, associés ou membres dès lors que le commissaire aux comptes a été empêché de mener à bien sa mission d'audit des comptes dans le contexte de l'épidémie.

Ces dispositions sont applicables aux personnes morales et entités dépourvues de personnalité morale de droit privé **clôturent leurs comptes entre le 30 septembre 2019 et l'expiration d'un délai d'un mois après la date de cessation de l'état d'urgence sanitaire.**

⇒ Sur ce sujet voir également la [FAQ du Ministère de l'économie et des finances : Tenir son AG et respecter les délais comptables dans le contexte de la crise du Covid-19.](#)

**NOUVEAU**

## **2. En quoi consiste la phase initiale de dialogue dite phase « 0 » de la procédure d'alerte ?**

Compte tenu de l'ampleur de la crise Covid-19, le commissaire aux comptes engage un dialogue avec le dirigeant afin de s'assurer que ce dernier a connaissance des outils mis à sa disposition par l'Etat et des dispositifs spécifiques qui ont été aménagés par les textes d'urgence, et s'il a mis en œuvre ces moyens spécifiques.

Cette démarche souple, non réglementée par les textes légaux et réglementaires, mais souvent décrite comme la « phase zéro » de la procédure d'alerte, déjà pertinente en temps normal, devient particulièrement essentielle et incontournable dans la situation de la crise sanitaire. Elle consiste à établir un diagnostic documenté « mesures Covid-19 » avec l'entreprise pour :

- effectuer un état des lieux des activités et de la situation notamment financière de l'entreprise,
- l'interroger sur les difficultés qu'elle anticipe,
- s'enquérir de l'évolution de son activité et de sa trésorerie,
- connaître ou confirmer les échéances des engagements qu'elle a contractés,
- s'enquérir des risques sur la chaîne de financement inter-entreprises : l'entité peut respecter ses échéances de paiement de ses fournisseurs mais voir ses clients ne pas respecter les échéances de leurs engagements financiers, de manière significative et répétée.

Il s'agit d'une démarche d'écoute et de dialogue sur les constats opérés qui conduit à apprécier la capacité de l'entreprise à faire face à cette crise exceptionnelle. Elle s'effectue en confiance réciproque entre le dirigeant et le commissaire aux comptes.

Elle peut être également l'occasion d'expliquer au dirigeant les procédures de protection sous lesquelles il peut placer l'entreprise, notamment le mandat *ad hoc* et la conciliation, dans l'esprit de l'ordonnance adaptant les procédures collectives.

À l'issue du diagnostic, le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel qu'il documente et partage ses conclusions avec le dirigeant.

Afin d'aider les professionnels à identifier les points de vigilance et les particularités dans l'analyse de la situation, qui doivent les orienter dans la mise en œuvre de la procédure d'alerte, dans le respect des textes applicables et afin de les aider à documenter leur jugement, la CNCC a publié une note sur la « [Mise en œuvre de la procédure d'alerte par le commissaire aux comptes dans le contexte particulier de la crise sanitaire Covid-19 et des mesures d'urgence prises par ordonnance](#) » à laquelle il est recommandé de se référer.

**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.**