

La certification des comptes 2019 - Les questions clés : Covid-19, événements postérieurs, continuité

Camille BOIVIN, Sabrina COHEN, Frédéric GOUVET et Vincent REYNIER,
Experts-Comptables et Commissaires aux Comptes



ECF PARIS-ÎLE-DE-FRANCE

FORMATIONS / WEBINAIRES



Introduction



**Sabrina
COHEN**



**Frédéric
GOUVET**



**Vincent
REYNIER**



**Camille
BOIVIN**

Les prochaines dates

Jeudi
4
JUN
17:00 - 18:30

Un CAC utile et vigilant en cas d'incertitude sur la continuité d'exploitation

Jeudi
9
JUILLET
17:00 - 18:30

Nouveau Code de Déontologie :
révolution ou hold-up ?

Sommaire

1. Traitement comptable - Clôtures 2019
2. Covid-19 et adaptation du droit des sociétés
3. Opinion d'audit et adaptation des rapports
4. Procédure d'alerte
5. Attestations PGE
6. Traitement comptable - Clôtures 2020
7. Documentation CNCC, CRCC, ANC et autres

1. Traitement comptable – Clôtures 2019

Traitement comptable - Clôtures 2019

→ Tant que les comptes n'ont pas été arrêtés par l'organe compétent

- Covid 19 = événement postérieur à la clôture sans « lien direct et prépondérant » avec une situation existante à la date de clôture.

=> les montants comptabilisés au 31/12/2019 ne sont pas ajustés.

- Comptes annuels en normes françaises établis **sans prendre en compte dans le bilan et le compte de résultat** les conséquences de la crise, **même si la continuité est définitivement compromise** (attention : convention différente en normes IFRS pour le cas de continuité d'exploitation définitivement compromise).
- Évaluation des actifs et des passifs reflétant uniquement les conditions existantes à cette date, **sans tenir compte des effets du Covid-19**. Par exemple :
 - pas de dépréciation complémentaire de créances ou de stocks à comptabiliser ;
 - pas de provision pour risques et charges à constater ;
 - les tests de dépréciation doivent être réalisés sur la base d'un BP sans effets du Covid- 19.

Traitement comptable - Clôtures 2019

Deux documents de doctrine essentiels :

- **Communiqué de l'ANC du 2 avril 2020** : « Une information appropriée doit être donnée dans l'annexe des comptes clos au 31 décembre 2019 au titre des événements postérieurs à la clôture »
- **FAQ OEC/CNCC : 1.2/1.3/1.4/1.5** : une information appropriée à la situation doit être donnée dans l'annexe aux comptes au titre des événements postérieurs.
- *La suite est arrivée (ANC 18/05) pour les clôtures post 2020 on en parle plus tard ;-)*

Traitement comptable - Clôtures 2019

Synthèse concernant les informations « appropriée » en annexe aux comptes

Situation	<p>Pas de conséquence significative attendue (Cas 1). <u>ou</u> Conséquences significatives sans impact sur la continuité de l'exploitation (Cas 2).</p>	<p>Apparition durant la période du 31.12.2019 à la date d'arrêté de compte d'une situation d'incertitude significative sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (Cas 3).</p>	<p>Continuité d'exploitation définitivement compromise entre le 31.12.2019 et la date d'arrêté de compte (Cas 4).</p>
Nature de l'information	<p>Information à donner en annexe sur cette absence de conséquence ou sur les conséquences qualitatives ou quantitatives attendues. Postes les plus concernés : stock, créance client, VMP, provision pour contrat déficitaire, Impôt différés.</p>	<p>Information à donner en annexe sur les faits/les plans d'actions, les conséquences.</p>	<p>L'information est communiquée en annexe. Elle pourrait être accompagnée de comptes simplifiés établis selon une nouvelle convention (par exemple en valeur liquidative)</p>
Commentaires autres précisions	<p>Cas 2 : → Description de la nature de l'évènement et des conséquences. → Estimation des impacts ou indication que cette estimation ne peut être faite + qualitatif. Activité : Evolution du CA, Dispositifs gouvernementaux Covid-19 mis en œuvre, Fermetures de sites, Recours au chômage partiel, Recours au télétravail, Mise en place de mesures sanitaires, montant des créances échues non réglées. Bien communiquer avec le client en amont pour que l'annexe contienne une information pertinente et appropriée.</p>	<p>(FAQ OEC/CNCC 09/04/2020) : « 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 » (NEP 570).</p>	

2. Covid-19 et adaptation du droit des sociétés

Covid-19 et adaptation du droit des sociétés

Ordonnance n°2020-318 du 25 mars 2020

- **Objet** : prorogation des délais relatifs à l'arrêté et à l'approbation des comptes annuels (sociaux et consolidés)
 - ❖ **Prorogation des délais d'approbation des comptes annuels et des délais de convocation des AGO**
 - Sociétés concernées : personnes morales et autres entités clôturant leur exercice 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.
 - Exclusion : les sociétés dont les CAC ont émis leur rapport sur les comptes annuels avant le 12 mars 2020.
 - Durée de la prorogation : **3 mois**.
 - ❖ **Date d'expiration de l'Etat d'urgence**
 - Etat d'urgence sanitaire prorogé : passe du 24 mai au **10 juillet 2020** (loi n°2020-546 du 11 mai 2020).
 - Conséquence : sont visés les comptes annuels clos **entre le 30 septembre 2019 et le 10 août 2020** (et non plus le 24 juin).

Covid-19 et adaptation du droit des sociétés

Ordonnance n°2020-318 du 25 mars 2020

- **Objet** : prorogation des délais relatifs à l'arrêté et à l'approbation des comptes annuels (sociaux et consolidés) - Suite
 - ❖ **Prorogation du délai d'établissement des documents de gestion prévisionnelle**
 - Sociétés concernées : les sociétés commerciales employant au moins 300 salariés ou réalisant un CA net d'au moins 18 millions d'euros qui clôturent leur semestre comptable ou leur exercice social entre le 30 novembre 2019 et l'expiration d'un délai d'un mois après la date de cessation de l'état d'urgence sanitaire.
 - Durée de la prorogation : **2 mois**.

Communiqué CNCC : intervention du CAC sur les documents prévisionnels dans le contexte du COVID-19

Covid-19 et adaptation du droit des sociétés

Ordonnance n° 2020-321 du 25 mars 2020

- **Objet** : assouplissement des règles de réunions (i.) des organes collégiaux d'administration, de surveillance et de direction et (ii.) des AG, tenues à compter du 12 mars 2020 et jusqu'au 31 juillet 2020
 - ❖ **Entités concernées** : sociétés commerciales, sociétés civiles, GIE, associations, fondations, coopératives, mutuelles, etc.
 - ❖ **Réunions des organes d'administration, de surveillance et de direction** :
 - Organes concernés : CA, directoire, conseil de surveillance et tout autre comité de direction, et pour tous types de décisions.
 - Participation : les membres participant aux **conférences téléphoniques ou audiovisuelles** permettant leur identification et garantissant leur participation effectives sont **réputés présents pour le calcul du quorum et de la majorité**.
 - Les décisions peuvent être également prises par **consultation écrite** de leurs membres dans des conditions assurant la collégialité de la délibération.
 - Aucune clause des statuts ou d'un règlement intérieur ne peut s'y opposer.

Covid-19 et adaptation du droit des sociétés

Ordonnance n° 2020-321 du 25 mars 2020

- **Objet** : assouplissement des règles de réunions (i.) des organes collégiaux d'administration, de surveillance et de direction et (ii.) des AG, tenues à compter du 12 mars 2020 et jusqu'au 31 juillet 2020 (suite)

❖ Réunions des assemblées générales

- Tenue des AG : les AGO et AGE peuvent se tenir à « **huis clos** » (sans la présence physique des associés), en particulier **par conférence téléphonique ou audiovisuelle**. Possibilité de **consultation écrite**.

Aucune clause des statuts ou d'un règlement intérieur ne peut s'y opposer.

Convocation des associés **par tous moyens** permettant d'assurer leur information effective sur la date et l'heure de l'AG ainsi que des conditions dans lesquelles ils pourront exercer l'ensemble de leurs droits.

- Participation : les participants sont **réputés présents pour le calcul du quorum et de la majorité**.
- Dans l'hypothèse où les convocations à l'AG auraient été déjà envoyées : les associés doivent être informés des nouvelles modalités de tenue par tous moyens **au moins 3 jours ouvrés avant la date de l'AG**.

Covid-19 et adaptation du droit des sociétés

Autres points d'attention (doctrine)

- **Autres points** : rapport de gestion, communication à l'assemblée et date d'arrêté des comptes
 - ❖ **Rédaction du rapport de gestion**
 - Evènements post clôture : conséquences du Covid-19 sur l'activité 2020 ou l'absence de conséquence.
 - ❖ **Une communication à l'AG doit-elle être systématique ? *FAQ CNCC 3^{ème} version***
 - Communication nécessaire uniquement s'il existe des éléments nouveaux significatifs par rapport à la situation décrite dans les comptes et le rapport de gestion (retards accrus dans l'encaissement des créances clients, financements obtenus ou en cours de discussion, décision de fermetures, horizon de reprise de l'activité, etc.).
 - Aucun texte ne prévoit le formalisme de cette communication.
 - ❖ **La question de la date d'arrêté des comptes**
 - Bien définir la date d'arrêté des comptes avec le client (souvent date d'établissement du rapport de gestion), notamment dans les SAS : incidence sur la rédaction du rapport du CAC.

3. Opinion d'audit et adaptation des rapports

Opinion d'audit et adaptation des rapports

Principaux ajouts aux exemples de rapports et de lettres d'affirmation - FAQ de la CNCC

La **CNCC propose des exemples de rapports et de lettres d'affirmation adaptés au contexte de la crise sanitaire**. Ces exemples peuvent être utilisés **pour les clôtures au 31 décembre 2019 et antérieures**.

- Les **principaux ajouts aux exemples de rapports du CAC** concernent :
 - Le **paragraphe introductif de l'opinion** :
 - (i) doit faire mention de la **date d'arrêté des comptes**
 - (ii) doit indiquer que **les comptes ont été arrêtés dans le contexte de la crise sanitaire liée au Covid-19**
 - **Au niveau des vérifications spécifiques** :
 - (i) la mention de la **date d'arrêté du rapport de gestion doit également être précisée** (pour les entités tenues d'en établir un)
 - (ii) s'agissant des événements postérieure à la date d'arrêté des comptes, s'assurer qu'une **communication liée aux effets du Covid 19 est prévue**

Opinion d'audit et adaptation des rapports

*Principaux ajouts aux exemples de rapports et de lettres d'affirmation - FAQ de la CNCC
(Suite)*

- Les **principaux ajouts** aux exemples de **lettres d'affirmation** concernent :
 - la **date d'arrêté des comptes**
 - **Le fait que la direction doit confirmer la communication** sur les événements **liés aux effets du Covid 19**
 - le **paragraphe obligatoire**, dans le cas où des faits ou événements sont susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation
 - **le paragraphe optionnel**, pour les entreprises qui évoluent dans un environnement incertain, avec une visibilité réduite, sur ses perspectives d'activité

Opinion d'audit et adaptation des rapports

*Principaux ajouts aux exemples de rapports et de lettres d'affirmation -
FAQ de la CNCC 3^{ème} version*

- 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 ?
 - 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 du Covid-19** (fermetures d'établissements, d'usines ou de magasins, plans de restructurations / licenciements économiques et recours au chômage partiel, délais de paiement, financements, etc.) ;
 - les **délais entre la date de convocation et la date des rapports du CAC sont réduits** (SAS ou SASU dans certains cas par exemple).

Opinion d'audit et adaptation des rapports

Rapport du CAC : situations possibles

Plusieurs questions se posent ...

- les comptes ont-ils été arrêtés début mars ou après ?
- le CAC a-t-il déjà remis son rapport ?
- l'impact du Covid 19 se révèle t-il significatif ?
- l'annexe et le rapport de gestion mentionnent-ils l'impact Covid 19 ?
- Comment doit-on analyser la continuité d'exploitation et l'incidence sur le rapport du CAC dans ce contexte Covid ?

Opinion d'audit et adaptation des rapports

Rapport du CAC : situations possibles

- **Situation n°1** : les comptes ont été arrêtés début mars et ni l'annexe, ni le rapport de gestion ne mentionnent l'impact du Covid 19, qui se révèle significatif par la suite - avant la remise du rapport du CAC
 - Si l'entité n'arrête pas de nouveau ses comptes (pas d'obligation), elle **doit faire une communication à l'assemblée**
 - **Si la déclaration est non obtenue et si l'entité n'a pas l'intention de communiquer, alors, c'est au CAC :**
 - **de faire mention dans son rapport** des évènements qu'il aurait identifiés (au niveau des vérifications spécifiques) et
 - **communique à l'AG**, les évènements dont il aurait connaissance entre son rapport et la date de l'AG.

Opinion d'audit et adaptation des rapports

Rapport du CAC : situations possibles

- **Situation n°2 : les comptes ont été arrêtés début mars et ni l'annexe, ni le rapport de gestion ne mentionnent l'impact du Covid 19, qui se révèle significatif par la suite - après l'émission du rapport du CAC**
 - Si l'entité n'arrête pas de nouveau ses comptes (pas d'obligation), **s'assurer qu'une communication à l'assemblée est prévue ;**
 - **A défaut, c'est le CAC qui prépare une communication à destination de l'assemblée (NI II § 3.42).**
- **Situation n°3 : les comptes ont été arrêtés après fin mars et l'annexe et le rapport de gestion ne mentionnent pas l'impact du COVID 19 :**
 - Le CAC doit en tirer les conséquences sur la certification et **émettre une réserve ou un refus pour désaccord, y compris, lorsqu'il n'est pas attendu d'impact significatif ;**
 - Utiliser de préférence les nouveaux modèles de rapport et de lettre d'affirmation spécifiques au Covid 19 en insérant une réserve ou un refus

Opinion d'audit et adaptation des rapports

Rapport du CAC : situations possibles

- **Situation n°4 : les comptes ont été arrêtés fin mars (ou plus tard) et l'annexe et le rapport de gestion mentionnent l'impact du Covid 19**
 - Possibilité de **formuler une observation renvoyant à l'information fournie en annexe**
 - L'entité doit faire une **communication à l'assemblée si de nouveaux éléments significatifs se sont produits postérieurement à l'arrêté des comptes**
 - La **rédaction du rapport est adaptée** en fonction de l'analyse de la continuité d'exploitation (cf. ci-après).

Opinion d'audit et adaptation des rapports

Situation 4 : analyse de la continuité d'exploitation et incidence sur le rapport du CAC

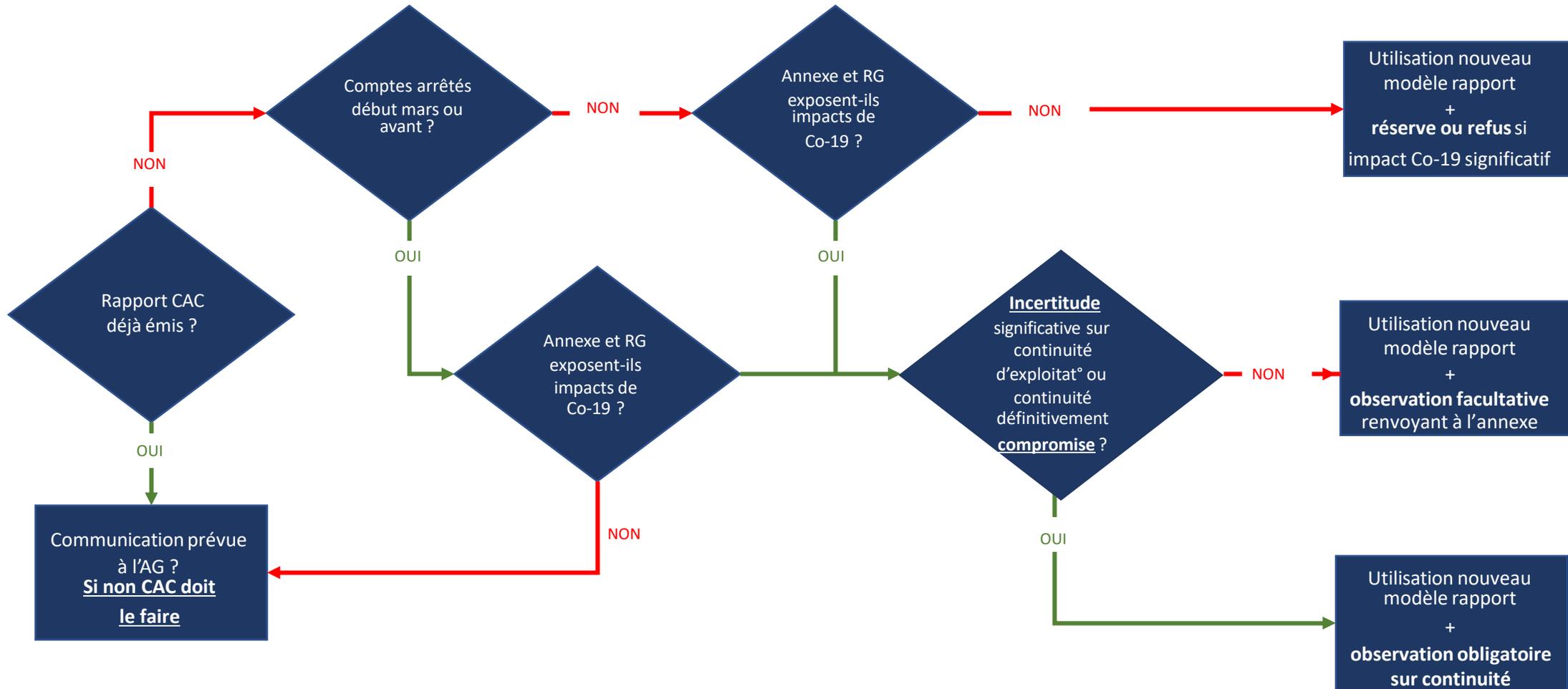
	Analyse prévalant à la date d'arrêté des comptes et à la date du rapport	Incidence sur les comptes, notamment sur la rédaction de l'annexe pour ce qui concerne le principe de continuité d'exploitation	Incidence sur le commissaire aux comptes
1	Absence d'incertitude sur la continuité d'exploitation compte 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. exemples rapports avec mention Covid
2	Circonstances susceptibles de faire peser un doute sur la continuité d'exploitation, mais sans constituer une incertitude significative sur la continuité d'exploitation	Description de la situation et des jugements de la direction	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	Paragraphe spécifique relatif à l'incertitude significative sur la continuité d'exploitation (NEP 570 § 13)

Opinion d'audit et adaptation des rapports

Situation 4 : analyse de la continuité d'exploitation et incidence sur le rapport du CAC

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	Impossibilité de certifier pour incertitudes multiples
5a	Continuité d'exploitation définitivement compromise	Information en annexe PCG	Selon le jugement professionnel, justification des appréciations ou observation
5b	Continuité d'exploitation définitivement compromise	Traitement comptable IFRS	Observation sur le changement de méthode Cf. NI I § 5.3 Possibilité, selon le jugement professionnel, d'une justification des appréciations

Synthèse



4. Procédure d'alerte

Procédure d'alerte

PROROGATION DES DELAIS D'ALERTE

- Instauration d'une « **période juridiquement protégée** » (ord. 2020-306 du 25/03/20) :
du 12 mars 2020 à l'expiration d'un délai d'un mois suivant la cessation de l'état d'urgence sanitaire, (**soit jusqu'au 10 aout**), durant laquelle « *tout acte (...) prescrit par la loi à peine de nullité, sanction (...) sera réputé avoir été fait à temps s'il a été effectué dans un délai qui ne peut excéder, à compter de la fin de cette période, le délai légalement imparti pour agir, dans la limite de 2 mois* ».
- **Cette disposition est applicable à la procédure d'alerte**

(Note CNCC 15/04/2020).

Procédure d'alerte

PROROGATION DES DELAIS D'ALERTE

- *« Dès lors, les CAC doivent utiliser leur jugement professionnel pour :*
 - *prendre en compte la situation exceptionnelle actuelle et*
 - *proposer une approche adaptée de la prévention des difficultés en temps de crise sanitaire et économique mondiale. »*
- *« Ils doivent notamment garder à l'esprit l'utilité majeure de cette procédure qui est destinée à faire réagir le dirigeant le plus rapidement possible pour trouver une solution ou, en l'absence de réaction, à informer le plus rapidement possible le tribunal (...) »*

(Note CNCC 15/04/2020)

Procédure d'alerte

DELAIS D'ALERTE : le communiqué de presse du H3C du 19/03 encourage à prendre le temps de la phase zéro

- *« Compte tenu des circonstances actuelles, le H3C incite les commissaires aux comptes appelés à mettre en œuvre cette procédure à privilégier une phase initiale de dialogue avec le chef d'entreprise dite « phase zéro », qu'il documentera dans son dossier. »*
- **PROROGATION DES DELAIS D'ALERTE : Attention aux abus conformément à la note de la CNCC du 15/04**
- *« Il convient néanmoins de réserver le pouvoir, pour les juridictions éventuellement saisies, de qualifier les faits ou d'apprécier l'existence d'un manquement, puisque l'exercice d'une faculté n'est pas nécessairement exclusif de toute faute, notamment dans l'hypothèse d'une utilisation abusive ou excessive du délai pour agir. » (**attention particulière sur les réactions des représentants du personnel**)*

Procédure d'alerte

DATE DE CESSATION DES PAIEMENTS

- *« Jusqu'à l'expiration d'un délai de 3 mois après la cessation de l'état d'urgence sanitaire (10 octobre)(...) l'état de cessation des paiements est apprécié en considération de la situation du débiteur à la date du 12 mars 2020 »* (Ord. 2020-341 du 27/03/2020)
- Si cet état survient ultérieurement au 12 mars 2020, **l'entité pourra au choix demander l'ouverture d'une procédure de sauvegarde ou d'une procédure collective.**

Procédure d'alerte

PHASE 0 (« Diagnostic Covid 19 »)

« ... Déjà pertinente en temps normal, **elle devient particulièrement essentielle et incontournable dans la situation de la crise sanitaire** » (Note CNCC 15/04/2020).

Il s'agit d'établir un diagnostic de la situation de l'entité dans le cadre d'un « dialogue de confiance » avec le dirigeant :

- Etat des lieux des activités, évolutions et difficultés anticipées,
 - Situation financière, évolution de la trésorerie, échéances particulières,
 - Mesures prises (notamment gouvernementales).
- ✓ Être vigilant quand la confiance n'est pas forcément établie.
- ✓ Diagnostic documenté notamment en matière de prévision de trésorerie et partagé avec le dirigeant.

Procédure d'alerte

1^{er} cas : une procédure d'alerte était en cours le 12 mars 2020

Le CAC poursuit la procédure en principe dans le respect des délais légaux mais à chaque phase il réexamine la situation au regard :

- De la capacité de l'entité à maintenir son activité,
- De sa capacité à avoir accès aux mesures gouvernementales.

En toute hypothèse, il peut, « si la situation le justifie, appliquer avec souplesse les délais (légaux) », en application de l'ordonnance 2020-306.

Procédure d'alerte

2^{ème} cas : une procédure d'alerte était envisagée

Le CAC reconsidère son analyse et la partage avec le dirigeant.

En toute logique, le déclenchement de la procédure d'alerte pourra être annulé ou reporté si l'utilisation des mesures gouvernementales d'aide aux entreprises permet d'invalider le diagnostic initial.

- ➔ Attention notamment au suivi de la bonne obtention des fonds des PGE.
- ➔ Bien mesurer l'impact en trésorerie des remboursements de charges sociales à partir de juillet après une période de sous activité.

Procédure d'alerte

3^{ème} cas : l'entité a *à priori* la capacité de passer la crise économique engendrée par le Covid-19

(Que ce soit en raison de sa solidité financière ou du recours aux mesures gouvernementales)

1. Le CAC documente son analyse ;
2. Il suit l'évolution de l'entreprise sur les 6 mois à venir ;
3. Il déclenche une procédure d'alerte si l'entité présente des signes avérés de non continuité d'exploitation sur cette période.

Procédure d'alerte

4^{ème} cas : si le CAC estime que la continuité d'exploitation est gravement compromise

(que l'entité ait ou non pu recourir aux mesures gouvernementales)

1. Le CAC documente son analyse ;
2. Il informe le dirigeant des mesures de protection judiciaire sous lesquelles il peut placer l'entité ;
3. Il déclenche la procédure d'alerte et informe le Président du Tribunal de commerce le cas échéant.

Procédure d'alerte

Phases suivantes

« Le CAC détermine, au regard de l'analyse de la situation et de son jugement professionnel, s'il est opportun de déclencher les phases suivantes et à quel moment »

*Il fait une « **application souple des différentes phases de la procédure**, sous réserve de l'appréciation des juridictions, notamment en cas de faute » en application de l'ordonnance 2020-306.*

5. Attestations PGE

Attestations PGE

- CNCC : mise à disposition d'un exemple d'attestation relative au **chiffre d'affaires** dans le cadre des prêts garantis par l'État (PGE)

<https://doc.cncc.fr/docs/communique-attestation-du-commis/attachments/exemple-attestation-chiffre-daffaires-2020-04-03-sidoni>

- Si absence de projet de comptes 2019 : le CAC atteste des chiffres 2018
- Si comptes 2019 arrêtés/non arrêtés mais travaux avancés et non finalisés du CAC sur le CA 2019 : le CAC peut attester que le PGE demandé est <25% du CA 2019 ou attestation du CAC sur les chiffres 2018
- Dans les autres cas, attestation de concordance du CAC avec les comptes 2019.

Attestations PGE

- CNCC : attestation du commissaire aux comptes portant sur **certaines informations (ratios, etc.)** relatives aux exercices clos les 31 décembre 2018 et 31 décembre 2019 présentées dans le cadre d'une demande de PGE

<https://doc.cncc.fr/docs/attestation-du-commissaire-aux-c2/attachments/attestation-ratios-calculés-pour-les-tests-des-entreprises-en-difficultés-2020-05-07>

- **Cas 1** : les comptes annuels ne sont pas arrêtés, les travaux de clôture ont été effectués par l'entité qui dispose d'un bilan et d'un compte de résultat et pas nécessairement de l'annexe et l'audit du bilan et du compte de résultat est terminé.
- **Cas 2** : les comptes annuels sont arrêtés, l'audit des comptes est terminé mais le rapport de certification des comptes n'est pas encore établi.
- **Cas 3** : les comptes annuels sont arrêtés et le rapport de certification des comptes est établi.

6. Traitement comptable - Clôtures 2020

Traitement comptable - Clôtures 2020

- Conformément à la communication du collège l'ANC du 2 avril 2020 avant la communication du 18 mai 2020 :

Entités clôturant leurs comptes entre le 1er janvier 2020 et le 11 mars 2020 (date de classification de l'épidémie en pandémie mondiale)	Comptes clos postérieurement au 11 mars 2020
Une analyse doit être conduite, par chaque entité, au regard de ses activités pour déterminer si cet évènement a pris naissance au cours de cette période et pour en tirer, le cas échéant, les conséquences sur l'évaluation de ses actifs, passifs, charges et produits ;	Les comptes doivent tenir compte de cet évènement et de ses conséquences.

Traitement comptable - Clôtures 2020

- Communication de l'ANC du 18/05/2020 (deux documents) :
<http://www.anc.gouv.fr/cms/news/covid-19--recommandations-et-observations---comptes-et-situations-etab>
- Reco_Obs_Covid_synthese_1805 : un document de synthèse qui présente les réponses aux questions recensées par l'ANC.
- COVID-19_Recommandations_et_observations : un document détaillé qui suit la même chronologie et permet de comprendre le cheminement vers les réponses aux questions recensés par l'ANC.

Traitement comptable - Clôtures 2020

- Nous allons vous présenter certaines réponses choisies au regard de la Communication de l'ANC du 18/05/2020.
- Nous aborderons essentiellement les éléments de réponses pour les comptes en normes française sachant que l'ANC a prévu des réponses également concernant les IFRS (cf. FAQ OEC/CNCC 4^{ème} édition du 20 mai).
- Le document détaillé est essentiel pour mieux comprendre les réponses du document synthétique notamment sur les points concernant l'information à présenter en annexe. Nous vous encourageons à vous y reporter pour faire la meilleure utilisation possible des réponses du document de synthèse.

==> Rappel de la règle comptable et de la réflexion menée.

Traitement comptable - Clôtures 2020

- « Répondre de façon adaptée et proportionnée à ces deux objectifs de gestion et d'information est de nature à contribuer aux conditions d'une reprise économique la plus rapide et la plus importante possible. »
- « Recommandations et observations visent les comptes annuels, consolidés et intermédiaires dont l'arrêté est requis par la réglementation tout comme les situations intermédiaires préparées volontairement. Les dispositions spécifiques aux situations intermédiaires obligatoires continuent de s'appliquer par ailleurs. »
- En en tête du document détaillé :

Avertissement général : le présent document ne crée aucune règle ou obligation nouvelle, il vise seulement à aider les entreprises à tirer le meilleur parti de leur comptabilité pour gérer efficacement les conséquences économiques de l'événement Covid-19 et communiquer de façon transparente dans cette circonstance inhabituelle avec leurs parties prenantes.

Traitement comptable - Clôtures 2020

1.1 Célérité de l'information comptable

Entités tenues qu'aux comptes annuels :

- Etablir à titre volontaire des comptes et situations intermédiaires leur permettant de mesurer de façon raisonnable les impacts de l'événement Covid-19,
- Prendre en compte **les mesures de soutien** dont elles ont bénéficié et présenter leur performance et leur situation financière, **à une date choisie par elle.** »

1.2 Information dans les comptes et situations établis à compter du 1^{er} janvier 2020

L'événement Covid-19 et ses conséquences constituent « **un fait pertinent** » qui doit être mis en évidence dans les comptes et situations établis à compter du 1^{er} janvier 2020.

- Où : dans l'annexe des comptes et des situations intermédiaires.

L'information donnée doit être **complète et dépourvue de biais**, refléter fidèlement la situation, permettre une analyse pertinente **des impacts bruts et nets** et être présentée de façon transparente (notamment sur les répartitions, estimations et incertitudes éventuelles)

Traitement comptable - Clôtures 2020

1.2 Information dans les comptes et situations établis à compter du 1^{er} janvier 2020 : place du rapport de gestion, modalités d'information en annexe sur les impacts au bilan et au compte de résultat

Complémentarité entre les états financiers et situations établies et le rapport de gestion.

→ L'information dans les comptes et situations constitue généralement un point de référence pour les commentaires de gestion, souvent plus étendus, présentés par ailleurs.

Modalités pour communiquer dans l'annexe sur les impacts sur le résultat et le bilan du Covid :

→ deux approches alternatives

Approche ciblée

=

Principaux impacts
jugés pertinents

Approche d'ensemble

=

Présentation de l'ensemble des
impacts, leurs interactions et leur
incidence sur les agrégats usuels

Commentaire:

« Approche d'ensemble » complexe à mettre en œuvre notamment par manque de recul.

Traitement comptable - Clôtures 2020

1.2 Information dans les comptes et situations établis à compter du 1^{er} janvier 2020 : le sujet de l'exceptionnel et d'une éventuelle information directe au compte de résultat

L'exceptionnel :

Il n'est pas recommandé d'utiliser les rubriques du résultat exceptionnel (comptes annuels) ou non courant (comptes consolidés) pour traduire systématiquement les conséquences de l'événement Covid-19.

→ Il est préférable de privilégier en conséquence la présentation dans l'annexe.

Les entités poursuivent leurs pratiques antérieures en n'inscrivant dans les rubriques du résultat exceptionnel ou du résultat non courant que les produits et les charges qui y sont portés de façon usuelle.

Il n'est pas recommandé aux entités d'indiquer, au-delà de l'information donnée dans l'annexe, les impacts de l'événement Covid-19 en lecture directe dans leur compte de résultat et/ou au bilan.

Traitement comptable - Clôtures 2020

1.2 Information dans les comptes et situations établis à compter du 1^{er} janvier 2020 : formats types de présentation des éléments quantitatifs en annexe

Existence de formats type :

Des formats-type s'appuyant sur la nomenclature du PCG et sur les présentations usuelles sont disponibles pour les entités qui le souhaitent, en particulier les petites et moyennes entreprises.

annexes 1.A (compte de résultat) et 1.B (bilan) de la partie 1

Présentés dans deux slides suivants

Traitement comptable - Clôtures 2020

1.2 Information dans les comptes et situations établis à compter du 1^{er} janvier 2020 : format type résultat (1/2)

N° de comptes	Exercice 2020 réel	Impact événement Covid-19			Exercice 2020 retraité de l'impact COVID
		Impact brut	Impact soutien	Impact net	
707 - 7097 607+6087+/-6037-6097	Ventes de marchandises Coût direct d'achat	Évolution du chiffre d'affaires Évolution des achats consommés			
Solde	1 Marge commerciale				
701 à 703 704 + 705 + 706 + 708 - 709 +/-713 72	Ventes de produits Production vendue Production stockée Production immobilisée	Évolution de la vente de produits Évolution de la production vendue Évolution de la production stockée			
Solde	2 Production de l'exercice				
Solde	1 Marge commerciale				
Solde	2 Production de l'exercice				
601 à 609 61/62 net 619 et 629	Achats d'approvisionnements Autres charges externes	Évolution des approvisionnements Évolution des charges externes	Réductions/remises/annulations		
Solde	3 Valeur ajoutée				
Solde	3 Valeur ajoutée				
74 63 64	Subvention d'exploitation Impôts taxes et versements assimilés Charges de personnel	Évolution des taxes basées sur le CA	Fonds de solidarité Indemnisation activité partielle		
Solde	4 Excédent Brut d'Exploitation				

Traitement comptable - Clôtures 2020

1.2 Information dans les comptes et situations établis à compter du 1^{er} janvier 2020 : format type résultat 2/2

N° de comptes	Exercice 2020 réel	Impact événement Covid-19			Exercice 2020 retraité de l'impact COVID
		Impact brut	Impact soutien	Impact net	
Solde	4	Excédent Brut d'Exploitation			
781					
681					
75					
65					
791					
Solde	5	Résultat d'exploitation			
Solde	5	Résultat d'exploitation			
755/655					
76/786/796					
66/686					
Solde	6	Résultat courant avant impôts			
77/787/797					
67/687					
Solde	7	Résultat exceptionnel			
Solde	6	Résultat courant avant impôts			
Solde	7	Résultat exceptionnel			
Solde	8	Résultat net comptable			

Traitement comptable - Clôtures 2020

1.2 Information dans les comptes et situations établis à compter du 1^{er} janvier 2020 : format type Bilan (1/2)

		Actif			
N° de comptes	Postes	Exercice 2020 réel	Dont impact événement Covid-19		
			Impact brut	Mesures de soutien	Impact net
206-207	Immobilisations incorporelles				
21-23	Immobilisations corporelles				
27	Immobilisations financières				
31-32-33-34-35	Stocks				
410	Créances clients				
	Créances sociales				
	Créances fiscales				
50	VMP				
51 - 53	Trésorerie active				
	Total Actif				

Traitement comptable - Clôtures 2020

1.2 Information dans les comptes et situations établis à compter du 1^{er} janvier 2020 : format type Bilan (2/2)

Annexe 1B - Approche Bilan - suite -					
Passif					
N° de comptes	Postes	Exercice 2020 réel	Dont impact événement Covid-19		
			Impact brut	Mesures de soutien	Impact net
101/108	Capital				
105/106	Réserves				
110/119	Report à nouveau				
120/129	Résultat				
15	Provisions				
16	Dettes financières				
400	Dettes commerciales				
42	Dettes sociales				
43	Dettes fiscales				
519	Trésorerie passive				
	Total Passif				

Traitement comptable - Clôtures 2020

1.2 Information dans les comptes et situations établis à compter du 1^{er} janvier 2020 : Continuité d'exploitation

Pas de grande nouveauté !

Si elle est irrémédiablement compromise :

« Lorsque la continuité d'exploitation est irrémédiablement compromise, l'ensemble des conséquences d'une liquidation ou d'une cessation d'activité est pris en compte .

➔ Les comptes sont établis sur la base des valeurs liquidatives. Les modalités d'évaluation et de présentation retenues par l'entité sont indiquées dans l'annexe. »

Si elle est incertaine :

Des informations sont données dans l'annexe.

Compte tenu du climat d'incertitude général, les informations doivent être équilibrées en ne retenant des hypothèses ni uniquement pessimistes ni uniquement optimistes.

Traitement comptable - Clôtures 2020

2.1 Conséquences sur l'évaluation des actifs : test de dépréciation et amortissement des immobilisations incorporelles et corporelles

Test de dépréciation :

L'événement Covid-19 ne constitue pas à lui seul un indice de perte de valeur. L'existence d'un indice de perte de valeur n'est confirmée qu'à l'issue d'un examen des caractéristiques propres à l'entité.

- L'étendue du test de dépréciation est à mettre en cohérence avec les facteurs de risque identifiés. Compte tenu des circonstances, l'entité s'efforce de fonder sa décision **sur les informations fiables dont elle dispose**.
- Bien documenter les dépréciation ou non. Indiquer également les incertitudes qui subsistent et le résultat des **analyses de sensibilité** dont elle peut disposer.

→ Les dépréciations d'actifs constatées lors d'une situation intermédiaire, et notamment celles constatées sur les fonds commerciaux et écarts d'acquisition **ne sont pas définitives**, une analyse doit être conduite à la clôture annuelle.

Amortissement

En cas d'arrêt de l'activité, sauf à ce que l'amortissement soit fonction d'un nombre d'unités d'œuvre, l'amortissement des immobilisations incorporelles et corporelles ne peut être ni interrompu pendant la non-utilisation des actifs concernés ni amoindri compte tenu d'une utilisation réduite des actifs concernés.

Traitement comptable - Clôtures 2020

2.1 Conséquences sur l'évaluation des actifs : valorisation des actifs financiers

Dépréciation des actifs financiers :

Lorsque la valeur d'inventaire des actifs financiers est évaluée sur la base des projections de flux de trésorerie, ces flux sont construits sur des hypothèses raisonnables et cohérentes.

Rien de novateur comme annoncé !

Traitement comptable - Clôtures 2020

2.1 Conséquences sur l'évaluation des actifs : les stocks

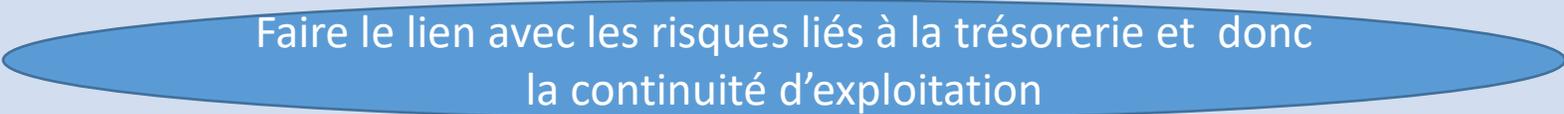
Règles et recommandations concernant la valorisation des stocks:

- Une baisse du niveau de production (sous-activité) → pas prise en compte dans l'évaluation du coût de production des stocks.
- L'étendue des travaux d'analyse de la valeur des stocks est à mettre en cohérence avec les facteurs de risque identifiés. Compte tenu des circonstances, l'entité s'efforce de fonder sa décision sur les informations **fiables** dont elle dispose.
- L'entité indiquera clairement les éléments qu'elle retient justifiant une décision fondée de déprécier ou non et, le cas échéant, le montant de la dépréciation comptabilisée. Elle indiquera également les incertitudes qui subsistent et le résultat des **analyses de sensibilité** dont elle peut disposer.

Traitement comptable - Clôtures 2020

2.1 Conséquences sur l'évaluation des actifs : les créances commerciales / d'impôt différé

Règles et recommandations concernant la valorisation les créances :

- Un retard de paiement, lié aux circonstances générales prévalant dans le cadre de l'événement Covid-19, **ne constitue pas à lui seul un critère de déclassement**, celui-ci étant fondé sur les caractéristiques propres aux débiteurs concernés.


Faire le lien avec les risques liés à la trésorerie et donc la continuité d'exploitation
- L'événement Covid-19 peut amener à reconsidérer le périmètre de l'ensemble des événements (notamment mesures de soutien et perspectives à moyen terme) constituant le fait générateur d'une dégradation de la solvabilité d'un client.

Rappel actif impôt différé :

Les créances d'impôts différés dont la récupération dépend des résultats futurs ne seront inscrites à l'actif que s'il est probable que l'entité pourra les récupérer grâce à l'existence d'un bénéfice attendu. Comme le règlement CRC 99-02 le prévoit, il est présumé qu'un tel bénéfice n'existera pas lorsque l'entité a supporté des pertes au cours des deux derniers exercices.

Traitement comptable - Clôtures 2020

2.2 Conséquences sur la reconnaissance et l'évaluation des passifs

PGE	<p>Comptabilisation en 164 Emprunts auprès des EC, mentionné à plus d'un an sauf si l'entité a décidé de ne pas demander l'amortissement sur une période additionnelle.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Seul le coût de la garantie pour un prêt de 12 mois est initialement inscrit en charges. • Le coût additionnel éventuel de la garantie sera inscrit en charges lors de l'exercice par l'emprunteur de la clause lui permettant de rembourser le prêt sur une période additionnelle.
Dettes fiscales, sociales, commerciale.	<p>Le rééchelonnement ou le report de règlement d'une dette ne modifie pas la nature de la dette et n'a donc d'effet ni sur sa comptabilisation initiale ni sur son montant.</p>
Annulation de dette	<ul style="list-style-type: none"> • Une dette annulée est sortie du bilan de l'entité. • Lorsqu'une dette est annulée mais avec une clause dite de « retour à meilleure fortune », l'entité constate le retour à meilleure fortune lors de la survenance du fait générateur prévu par les clauses contractuelles.

Traitement comptable - Clôtures 2020

2.2 Conséquences sur la reconnaissance et l'évaluation des passifs : dettes financières devenues exigibles du fait de l'application de covenant

Traitement comptable des dettes financières devenues exigibles du fait de l'application de covenants bancaires ?

- En cas de **rupture de covenant à la date de clôture**, la dette est reclassée en totalité à court terme dans l'état des échéances des dettes.
- En cas de **rupture de covenant à la date de clôture** rendant la dette exigible à cette date, mais ayant donné lieu à une renégociation antérieure à la date de clôture, il n'y a pas lieu de reclasser la dette.
- En cas de rupture de covenant entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes, il s'agit d'un événement postérieur à la clôture devant faire l'objet d'une information dans l'annexe.

Traitement comptable - Clôtures 2020

2.2 Conséquences sur les provisions

Pertes d'exploitation futures

- Les pertes d'exploitation futures ne peuvent pas être provisionnées.

Quelles informations doivent être fournies en l'absence d'évaluation fiable d'un passif ?

- Dans le cas exceptionnel (en normes comptables françaises) ou extrêmement rare (en normes comptables internationales), où aucune évaluation fiable du montant de l'obligation ne peut être réalisée, le passif n'est pas comptabilisé.
- L'annexe fournit des informations sur ce passif éventuel.

Traitement comptable - Clôtures 2020

2.3 Conséquences sur la reconnaissance et l'évaluation des produits

Allocations partielles d'activité	<ul style="list-style-type: none"> L'ANC recommande d'inscrire cette allocation au crédit d'un compte de charges de personnel.
Fonds de solidarité pour les TPE	<ul style="list-style-type: none"> L'ANC recommande d'inscrire cette aide en subvention d'exploitation (compte 74).
Modifications de contrats : <ul style="list-style-type: none"> annulation totale ou partielle, réduction de prix, remise 	<ul style="list-style-type: none"> Lorsque le rabais est porté sur la facture, le produit est comptabilisé pour le montant net, rabais déduit. Lorsque le rabais n'est pas porté sur la facture, le rabais est enregistré au débit du compte 709 R,R,R.
Engendrées par l'évènement Covid-19 chez le vendeur	<ul style="list-style-type: none"> Ces modifications de contrat sont à rattacher à la période comptable afférente à la remise consentie.

Traitement comptable - Clôtures 2020

2.3 Conséquences sur la reconnaissance et l'évaluation des produits

Réduction de loyers	<ul style="list-style-type: none"> • Lorsque la réduction de loyer concerne un produit déjà enregistré, la réduction est comptabilisée au débit du compte 709. • Lorsque la réduction de loyer est portée sur la facture de loyer, le produit est comptabilisé pour le montant net, réduction déduite. • Ces réductions de loyers sont à rattacher à la période comptable appropriée.
Abandon de créance	<ul style="list-style-type: none"> • <u>Cas de l'annulation d'une créance d'exploitation :</u> <ul style="list-style-type: none"> • Lorsqu'une facture d'avoir a été émise, la contrepartie de l'annulation de la créance est inscrite au débit du compte 709. • Lorsque l'abandon de créance s'est matérialisé par une convention, la contrepartie de l'annulation de la créance est inscrite au débit du compte 658. • <u>Cas de l'annulation d'une dette financière :</u> L'abandon de créances est inscrit au débit du compte 668 « Autres charges financières ».

Traitement comptable - Clôtures 2020

2.3 Conséquences sur la reconnaissance et l'évaluation des produits

Annulation d'une dette d'exploitation

Cas de l'annulation d'une dette d'exploitation

- Lorsqu'une facture d'avoir a été émise, la contrepartie de l'annulation de la créance est inscrite selon le cas aux comptes 609, 619, ou 629.
- Lorsque l'abandon de créance s'est matérialisé par une convention, la contrepartie de l'annulation de la créance est inscrite au crédit du compte 758.

Cas de l'annulation d'une dette financière

- L'ANC recommande d'inscrire ces abandons de créances au crédit du compte 768.

7. Extraits de la documentation CNCC, CRCC, ANC et autres

Documentation

*Extrait récapitulatif publié sur le site de la CRCC de Paris
Exercice de la mission de CAC*

Date	Publication
20/05/2020	FAQ de la CNCC sur les conséquences du Covid-19 (quatrième édition)
20/05/2020	Communiqué CNCC – Intervention du commissaire aux comptes sur les documents prévisionnels établis par l'entité
14/05/2020	Attestation du commissaire aux comptes dans le cadre d'une demande de prêt garanti par l'État (PGE)
04/05/2020	Application des dispositions transitoires prévues par le règlement européen concernant la rotation des cabinets dans le cadre du covid-19
15/04/2020	Mise en œuvre de la procédure d'alerte COVID-19
06/04/2020	Mesure d'urgence : une signature électronique pour les CAC
03/04/2020	Attestation du CAC relative au CA dans le cadre des prêts garantis par l'Etat (PGE)
25/03/2020	Exemple de rapport de certification sur les comptes et de lettres d'affirmation

<https://www.crcc-paris.fr/informations-covid-19/>

Documentation

Extrait récapitulatif publié sur le site de la CRCC de Paris
Actualités juridiques et normatives

Date	Publication
18/05/2020	Recommandations et observations de l'ANC relatives à la prise en compte des conséquences de l'événement Covid-19 dans les comptes et situations établis à compter du 1er janvier 2020
18/05/2020	Conséquences de la prorogation de l'état d'urgence sanitaire sur les comptes clos entre le 30 septembre 2019 et le 10 août 2020
17/04/2020	Communiqué de l'AMF visant à accompagner les sociétés cotées dans le cadre de leurs communications trimestrielles
10/04/2020	Décret 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
02/04/2020	Communiqué de l'ANC s'agissant des conséquences comptables du COVID-19
27/03/2020	Recommandations de l'AMF relatives à la tenue des assemblées générales des sociétés cotées
26/03/2020	Ordonnances relatives à l'urgence sanitaire
24/03/2020	Publication de la loi d'urgence pour faire face à l'épidémie
19/03/2020	Projet de loi d'urgence pour faire face à l'épidémie

<https://www.crcc-paris.fr/informations-covid-19/>



ECF PARIS-ÎLE-DE-FRANCE
FORMATIONS / WEBINAIRES

Prochaines dates !

Jeudi 4 JUIN
17:00 - 18:30

Un CAC utile et vigilant en cas d'incertitude sur la continuité d'exploitation

Jeudi 9 JUILLET
17:00 - 18:30

Nouveau Code de Déontologie : révolution ou hold-up ?