

8 Comptes semestriels IFRS : quelles sont les conséquences du Covid-19 sur le rapport du commissaire aux comptes ?

« Questions/Réponses relatives aux conséquences de la crise sanitaire et économique liée à l'épidémie de Covid-19 » de la CNCC et du CSOEC, 6^e édition du 24-7-2020 (www.cncc.fr ; www.experts-comptables.fr)

RÉPONSE

La CNCC et le CSOEC viennent de publier une 6^e édition de leur foire aux questions sur les conséquences de l'épidémie de Covid-19. Cette édition comprend une nouvelle partie 4 intégrant des exemples de rapports semestriels adaptés au contexte (introduction du rapport et partie « Vérification spécifique »). Elle traite notamment des conséquences pour le commissaire aux comptes :

- de l'application par anticipation au 30 juin 2020 de l'amendement IFRS 16 « Contrats de location » (publié par l'IASB le 28-5-2020) ; elle fournit un exemple de formulation de réserve en cas d'incidence significative sur les comptes semestriels (Question 4.2) ;
- du classement des éléments relatifs à l'événement Covid-19 comme des éléments de résultat non courant dans le compte de résultat IFRS ; elle fournit un exemple de formulation de réserve en cas d'incidence significative sur les comptes semestriels (Question 4.3).

Impacts sur le rapport des CAC

(Communiqué CNCC/CSOEC précité, II. Question 4.1)

Dans le contexte de la crise liée au Covid-19, la CNCC propose des **exemples de rapport sur l'information financière semestrielle** et attire l'attention des commissaires aux comptes sur les points à considérer dans leur examen limité des comptes semestriels.

L'introduction du rapport doit notamment comporter la date à laquelle les comptes intermédiaires ont été établis (les événements postérieurs n'ayant été considérés que jusqu'à cette date) et un rappel du contexte particulier lié au Covid-19 dans lequel ces comptes intermédiaires ont été établis.

En cas d'incertitudes sur la continuité d'exploitation, cette situation doit être décrite dans l'annexe aux comptes intermédiaires et donner lieu à une observation dans le rapport du commissaire aux comptes dans la partie Observations.

Le commissaire aux comptes peut, dans cette même partie, attirer l'attention sur des informations correctement décrites dans l'annexe, comme : l'incidence du Covid-19 sur l'activité de

l'entité, les hypothèses clés sous-tendant certaines estimations comptables et les incertitudes liées à ces hypothèses.

Dans la partie sur les vérifications spécifiques, la date à laquelle le rapport semestriel d'activité a été établi est ajoutée car il est important de préciser, notamment dans un contexte évolutif Covid-19, jusqu'à quelle date les événements postérieurs à la clôture ont été pris en compte pour établir les comptes.

Processus d'approbation de l'amendement à la norme IFRS 16

(Communiqué CNCC/CSOEC précité, II. Question 4.2)

Que prévoit l'amendement à IFRS 16 publié par l'IASB le 28 mai 2020 ?

Cet amendement (« Covid-19 Related Rent Concessions ») offre aux preneurs la possibilité de ne pas analyser si les concessions de loyers octroyées par les bailleurs constituent ou non une modification du contrat. Ainsi, un preneur qui choisit de retenir la mesure de simplification de l'amendement

comptabilisera lesdites concessions comme s'il ne s'agissait pas d'une modification de contrat, c'est-à-dire, en général, comme un **loyer variable négatif** constaté en résultat sur la période au cours de laquelle le fait générateur d'octroi intervient.

Cette **mesure de simplification** n'est possible que pour les aménagements de loyers qui sont une conséquence directe du Covid-19 et si les trois conditions suivantes sont cumulativement remplies :

- la rémunération au titre du contrat de location est substantiellement identique ou inférieure à celle prévue antérieurement à l'aménagement de loyers ;
- toute réduction de loyers ne doit porter que sur les loyers dus jusqu'au 30 juin 2021 au plus tard ;
- les autres termes et conditions du contrat de location ne doivent pas être substantiellement modifiés.

Date d'application de l'amendement à IFRS 16

Cet amendement est applicable, selon l'IASB, aux **exercices ouverts à compter du 1^{er} juin 2020**, de manière rétrospective, sans ajustement des périodes comparatives. Une **application anticipée** est possible, y compris pour les états financiers qui n'auraient pas encore été arrêtés au 28 mai 2020 (date de publication de l'amendement).

La possibilité d'appliquer l'amendement dépend toutefois de **l'approbation par l'Union européenne**. Or ce processus d'approbation est **toujours en cours**. Dès lors, il convient que le commissaire aux comptes vérifie le stade d'avancement de ce processus, afin de pouvoir se prononcer sur la conformité de son utilisation à la date d'arrêtés des comptes.

Conséquences sur l'opinion émise par le commissaire aux comptes

En l'absence d'approbation par l'UE dans des délais compatibles avec le calendrier d'arrêtés des comptes semestriels (le rapport financier semestriel doit être déposé dans les trois mois qui suivent la fin du semestre), l'application de l'amendement IFRS 16 lors de la préparation des comptes constitue une **anomalie** au regard de la conformité avec le référentiel IFRS tel qu'adopté par l'UE (qui n'inclurait donc pas cet amendement).

S'il juge l'**anomalie significative**, le commissaire aux comptes devrait **en tirer les conséquences dans la conclusion du rapport d'examen limité**.

Un **exemple de rédaction de réserve** (désaccord pour anomalie significative non corrigée) est proposé pour le cas où :

- l'application de l'amendement IFRS 16 a une incidence significative sur les comptes, seule ou cumulée aux autres ajustements identifiés ;
- les conditions posées par l'amendement sont respectées ;
- et l'annexe décrit le traitement comptable retenu et précise les montants comptabilisés dans le compte de résultat.

Présentation des impacts du Covid-19 en résultat non courant

(Communiqué CNCC/CSOEC précité, II. Question 4.3)

Présentation des éléments relatifs à l'événement Covid-19 au compte de résultat en IFRS

L'ANC ne recommande pas d'utiliser les rubriques du résultat non courant pour traduire systématiquement les conséquences de l'événement Covid-19. Les entités poursuivent leurs **pratiques antérieures** en n'inscrivant dans les rubriques du résultat non courant que les produits et les charges qui y sont portés de façon usuelle.

En conséquence, les effets du Covid-19 qui seraient présentés au sein des éléments non courants – excepté les éléments de résultat qui ont pu être classés à bon droit par le passé comme non courants (par exemple, certaines dépréciations d'actifs ou les coûts de certaines restructurations ou de certains litiges) –, quand bien même ils seraient liés au Covid-19, constituent des **anomalies**. Ils sont communiqués à la direction de l'entité pour correction et, **à défaut d'être corrigés**, sont à reporter dans **l'état des anomalies non corrigées**, dès lors que le montant concerné est supérieur au seuil de remontée des anomalies ou des ajustements.

À noter Tous les éléments de rémunération du personnel (primes versées aux salariés dans le cadre de la poursuite de l'activité pendant le confinement ou compléments de salaires versés dans le cadre du chômage partiel et non pris en charge par l'État) constituent par nature des charges de personnel classées en résultat courant. Une présentation en résultat non courant conduira à les reporter dans l'état des anomalies non corrigées.

Pour rappel, l'état des anomalies non corrigées est joint à la lettre d'affirmation et celle-ci comprend une déclaration spécifique de la direction sur le fait que les anomalies non corrigées relevées par le commissaire aux comptes ne sont pas, seules ou cumulées, significatives au regard des comptes pris dans leur ensemble. Lorsque le représentant légal considère que certains éléments reportés sur cet état ne constituent pas des anomalies, il le mentionne dans sa déclaration (NEP 580 § 7).

Conséquences pour le commissaire aux comptes

L'évaluation par le commissaire aux comptes de l'incidence des anomalies sur sa conclusion d'examen limité résulte d'abord de l'exercice du **jugement professionnel**. Afin de déterminer si une anomalie de reclassement excédant le seuil de signification est significative, il prend également en compte des **facteurs qualitatifs** (voir NEP 450 § 14).

Lorsque l'anomalie de classement en résultat non courant est **significative**, le commissaire aux comptes **en tire les conséquences sur sa conclusion d'examen limité** (NEP 410 § 31 et 32). Le communiqué précité (II., Question 4.3) propose un **exemple de rédaction de réserve** dans un rapport d'examen limité.

Informations en annexe relatives aux impacts du Covid-19 sur les performances de l'entité

(Communiqué CNCC/CSOEC précité, II. Question 4.4)

La publication des comptes intermédiaires est l'occasion pour les entités de commenter la manière dont la crise liée au Covid-19 a affecté leur performance, leurs flux de trésorerie et leurs agrégats bilanciaux, afin de permettre aux parties prenantes d'appréhender au mieux leur performance financière. Ces informations comprennent celles requises dans l'annexe, mais peuvent également comprendre des **informations supplémentaires**.

Elles pourront être communiquées via communiqué de presse, dans le rapport d'activité semestriel, le rapport de gestion ou éventuellement en annexe aux comptes intermédiaires.

Les informations supplémentaires peuvent-elles être exclues de la mission du CAC lorsqu'elles sont présentées dans l'annexe aux comptes ?

Pour l'**audit des comptes**, il n'est **pas possible d'exclure** des informations contenues dans l'annexe du champ de la mission du commissaire aux comptes sous prétexte qu'elles ne sont pas requises par le référentiel comptable.

En effet, la mission du commissaire aux comptes porte sur les comptes tels qu'ils ont été arrêtés en vue de leur approbation par

l'organe délibérant. Ces comptes annuels « comprennent le bilan, le compte de résultat et une annexe qui forme **un tout indissociable** » (C. com. art. L 123-12).

À noter Le même raisonnement s'applique à l'examen limité de comptes intermédiaires ou annuels.

Quid des diligences à mettre en œuvre au titre des informations supplémentaires lorsqu'elles figurent dans l'annexe ?

Les **informations supplémentaires** relatives au Covid-19 figurant dans l'annexe des comptes ne sont **pas prévues par le référentiel comptable**.

Par analogie avec la doctrine relative aux données pro forma figurant dans l'annexe à la suite d'une modification du périmètre de consolidation, la CNCC a considéré que ces informations apportent néanmoins un complément d'information. Intégrées dans l'annexe de comptes consolidés, elles entrent dans le champ de l'audit et **nécessitent la mise en œuvre de procédures d'audit adaptées à leur nature**.

Les informations supplémentaires relatives aux effets de la crise Covid-19, peuvent :

- porter sur des éléments comptabilisés, objectivement rattachables au Covid-19 et directement observables (par exemple, coût d'achat de masques et de gel hydroalcoolique, frais de personnel relatifs à des temps non travaillés des salariés placés en confinement, net des indemnités reçues ou à recevoir, prêts et subventions obtenus dans le cadre des mesures d'accompagnement gouvernementales, ...);
- ou reposer sur des éléments analytiques ou budgétaires non comptabilisés (par exemple, chiffre d'affaires ou marge « retraité hors Covid-19 », « normalisé », « manque à gagner », ...).

Si le commissaire aux comptes n'est pas en mesure, notamment dans le second cas, de collecter des éléments qu'il estime suffisants et appropriés, il tire les **conséquences de cette limitation** sur sa conclusion d'examen limité.

Dans tous les cas, le commissaire aux comptes apprécie si l'information est suffisamment explicite sur la manière dont les informations relatives au Covid-19 ont été établies (sources, conventions, ...). À défaut, il tire les **conséquences de ce désaccord** pour insuffisance d'information en annexe sur sa conclusion d'examen limité.

Incidence de la crise liée au Covid-19 sur le contrôle interne

(Communiqué CNCC/CSOEC précité, II. Question 4.5)

Démarche suggérée pour les comptes intermédiaires au 30 juin 2020

Étape 1 : lors des entretiens avec la direction, le commissaire aux comptes aborde les incidences potentielles du Covid-19, et notamment du confinement (travail à distance), sur le contrôle interne de l'entreprise.

Exemple

Notamment :

- changements dans l'organisation des responsabilités ou du reporting ;
- changements dans l'évaluation des risques par la direction (y compris les risques de fraude) ;
- contrôles n'ayant pas fonctionné sur l'ensemble de la période, en raison de l'absence d'un salarié et de la fermeture d'un site (notamment, contrôles d'existence physique ou comptages) ;
- changements dans les activités de supervision/pilotage (y compris l'audit interne) ;
- évolutions dans la séparation des tâches ;
- risques accrus (risques informatiques, cybersécurité...) sur la pertinence et la fiabilité des informations utilisées pour la mise en œuvre de certains contrôles (« key reports ») ;
- modification de la conception des contrôles liée à leur mise en œuvre à distance (y compris dans les processus externalisés auprès de services bureaux ou au sein de centres de services partagés), etc.

Étape 2 : ces entretiens permettent au commissaire aux comptes de dresser un **état des lieux** du dispositif de contrôle interne, et plus particulièrement de la période affectée par le travail à distance.

Étape 3 : à l'issue de cet état des lieux, il exerce son **jugement professionnel** pour identifier les risques les plus importants de faiblesse de contrôle interne pouvant entraîner un risque d'anomalie significative dans les comptes intermédiaires.

Étape 4 : il s'enquiert auprès de la direction de la modification des contrôles existants, de la mise en œuvre de contrôles transverses à plusieurs cycles (analyse de marge, bouclage de stock...) ou de la mise en place de contrôles compensatoires ou alternatifs permettant de couvrir les risques d'anomalies significatives.

Étape 5 : l'évaluation de la conception et de la mise en œuvre du contrôle interne n'est pas expressément

prévue par la NEP 2410. Le commissaire aux comptes peut procéder à cette évaluation lorsqu'il estime que cela est nécessaire pour obtenir l'assurance modérée que les comptes intermédiaires ne comportent pas d'anomalies significatives.

Exemple

Tel peut être le cas lorsque les risques de faiblesse de contrôle interne affectent des comptes pour lesquels il existe un risque significatif de fraude ou d'erreur, notamment :

- les estimations comptables significatives, y compris la sélection des hypothèses et la fiabilité des données utilisées pour l'établissement de ces estimations ;
- les stocks (existence) ;
- etc.

Étape 6 : si ces contrôles sont inexistants, mal conçus ou non appliqués, le commissaire aux comptes met en œuvre, lorsque c'est possible, d'autres procédures pour collecter des éléments suffisants et appropriés pour fonder sa conclusion.

Étape 7 : le commissaire aux comptes demande à obtenir une **déclaration spécifique dans la lettre d'affirmation** sur le fait que tout changement significatif effectué dans les process, contrôles, politiques et procédures pour répondre aux impacts du Covid-19 sur le système de contrôle interne lui a été communiqué.

Exemple

Si les rapprochements bancaires n'ont pas été réalisés à fin mars, à fin avril et à fin mai compte tenu du confinement, le commissaire aux comptes pourra juger nécessaire d'inspecter les rapprochements bancaires à fin juin.

Incidences sur la conclusion d'examen limité

Lorsque les résultats de ses travaux ne lui permettent pas d'obtenir l'assurance modérée que les comptes intermédiaires ne comportent pas d'anomalies significatives, le commissaire aux comptes en tire les conséquences sur sa conclusion.

Si l'incidence sur les comptes est clairement circonscrite et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause, il formule une **conclusion avec réserve**. Sinon, il formule une **impossibilité de conclure**.

Pour des exemples de structure de rapports d'examen limité avec réserve, conclusion défavorable ou impossibilité de conclure, voir communiqué précité, II. Question 4.1.

Par ailleurs, le commissaire aux comptes signale les faiblesses de contrôle interne identifiées aux organes de gouvernance (C. com. art. L 823-16 et NEP 265).

Estimations en période de fortes incertitudes ?

Le commissaire aux comptes veille à prendre du recul pour apprécier les éléments probants obtenus quant aux estimations comptables et pour déterminer si les informations fournies en annexe sont appropriées. LAMF a notamment rappelé que ces informations doivent être **fiables, aussi spécifiques et détaillées que possible**.

Le commissaire aux comptes échange sur l'ensemble des estimations dans le cadre de la communication avec les responsables de la gouvernance. Lorsqu'il constate que, malgré l'identification d'un indice de perte de valeur, les tests de dépréciation n'ont pas été mis en œuvre ou ont été mis en œuvre de manière inadéquate (prévisionnels de trésorerie non mis à jour des incidences du Covid-19) ou que les autres estimations comptables ne sont pas raisonnables ou ne font pas l'objet d'une information appropriée dans l'annexe, **il tire les conséquences de ce désaccord sur sa conclusion d'examen limité**.

Incertitudes liées aux tests de perte de valeur des actifs non financiers

Dans le contexte actuel, les commissaires aux comptes devront être particulièrement vigilants face aux informations contradictoires susceptibles d'être plus nombreuses sur les **estimations comptables** :

– lorsque l'entité n'a **pas identifié d'indice de perte de valeur**, le commissaire aux comptes exerce son esprit critique pour apprécier cette absence d'indice de perte de valeur (par exemple, en se référant aux informations sectorielles disponibles), et le documente ;

– lorsque l'entité a **identifié un indice de perte de valeur**, elle met en œuvre des tests de dépréciation adaptés aux facteurs de risque identifiés.

a. Lorsque le risque de perte de valeur est faible, le commissaire aux comptes pourrait rechercher si l'entité :

– **étape 1** : a évalué la marge entre la valeur recouvrable et la valeur comptable (« headroom ») au

regard notamment du résultat des tests de sensibilité à la dernière clôture, en tenant compte des éléments survenus depuis cette date ayant pu affecter la valeur comptable (éléments de BFR, nouveaux investissements ou droits d'utilisation d'actifs...) ;

– **étape 2** : a réalisé une nouvelle analyse de sensibilité sur la valeur recouvrable, y compris la composante relative à la valeur terminale, en adaptant aux circonstances Covid-19 la fourchette des variations raisonnablement possibles des hypothèses clés opérationnelles et financières ;

– a déterminé, sur cette base, s'il existe un risque de perte de valeur des actifs et s'il est donc nécessaire de réaliser un test de dépréciation.

Dans un contexte d'incertitude plus élevé et de difficultés pour les entreprises à se projeter, une telle approche n'est possible que s'il est très peu probable qu'il y ait une perte de valeur.

b. Lorsque le risque de perte de valeur n'est pas faible

Ce cas devrait concerner un grand nombre d'entités, qui devront effectuer des tests de dépréciation pour les comptes intermédiaires avec une profondeur du test adaptée au niveau de risque, en précisant en annexe les hypothèses clés et leurs variations (effets à long terme de la crise, horizon de temps prévu pour le retour à des flux pré-épidémie, effets de mesures de soutien...) et en procédant à de nouvelles analyses de sensibilité (élargissement de la fourchette des variations des hypothèses et prise en compte d'hypothèses clés qui ne l'étaient pas jusque-là).

Si le test de dépréciation est réalisé sur la base de la **valeur d'utilité**, de nouvelles projections des flux de trésorerie devront alors être établies par l'entité ; le commissaire aux comptes peut, par exemple, considérer :

– le caractère raisonnable et cohérent des hypothèses entre elles mais également avec les informations communiquées par l'entité, les prévisions de trésorerie... ;

– la mise à jour des prévisions de trésorerie avec le bon niveau d'approbation par la gouvernance ;

– les meilleures estimations de la direction de l'ensemble des conditions d'utilisation de l'actif ou de l'UGT ;

– les risques spécifiques aux actifs intégrés dans les flux ou via le taux d'actualisation (hausse de la prime de risque) ;

- le cas échéant, l'utilisation de plusieurs scénarii probabilisés ;
- les incertitudes qui subsistent et le résultat des analyses de sensibilité ainsi que les informations communiquées en annexe.

Autres estimations comptables

Dans le cadre de son examen limité, le commissaire aux comptes adopte également une **démarche proportionnée** sur les **autres estimations comptables**, en tenant compte de facteurs de risque tels que :

- la complexité de l'estimation (complexité des méthodes, des données et des hypothèses) ;
- l'incertitude liée à certaines estimations ;
- la subjectivité de certaines estimations ;
- la possibilité pour le management de biaiser certaines estimations ;
- les changements de méthodes ou d'hypothèses par rapport aux exercices précédents ;
- la revue a posteriori du processus d'estimation par la direction ;
- et dans le contexte de la crise liée au Covid-19 :
 - le fait que les contrôles mis en place sur certaines estimations n'ont pas pu fonctionner pendant le confinement ;
 - le fait que l'expert n'ait pas pu intervenir ;
 - etc.