

1 Covid-19 : le point sur la 5^e édition de la foire aux questions de la CNCC et du CSOEC

Après la recommandation de l'ANC du 18 mai dernier, c'est au tour de la CNCC et du CSOEC de compléter leur foire aux questions (FAQ) de nouvelles précisions sur les conséquences comptables des effets de l'épidémie de Covid-19 sur les exercices clos au 1^{er} janvier 2020 ou ultérieurement.

« Questions/Réponses relatives aux conséquences de la crise sanitaire et économique liée à l'épidémie de Covid-19 » de la CNCC et du CSOEC, 5^e édition du 5-6-2020 (www.cncc.fr ; www.experts-comptables.fr)

L'ESSENTIEL

- Dans cette nouvelle communication, la CNCC et le CSOEC rassemblent les principes et la doctrine existantes pour répondre aux questions que pose le contexte actuel de la crise économique et financière induite par l'épidémie de Covid-19. Les précisions données concernent les exercices 2020 et plus particulièrement :
 - les événements post-clôture ;
 - la dépréciation des actifs immobilisés ;
 - l'évaluation des stocks ;
 - l'amortissement des immobilisations incorporelles et corporelles ;
 - la question de la provision relative au coût de l'activité partielle des salariés ;
 - la présentation au bilan des passifs financiers faisant l'objet de covenants bancaires ;
 - les contrats qui deviennent déficitaires ;
 - les aménagements de loyers (côté bailleur et côté preneur) ;
 - le traitement comptable des mesures gouvernementales ;
 - la présentation de la crise dans le compte de résultat.
- Nous reprenons ci-après les commentaires de la CNCC et du CSOEC qui complètent utilement la recommandation de l'ANC.

Événements postérieurs à la clôture

Pour rappel, **deux catégories** d'événements postérieurs à la clôture peuvent être distinguées :

– les événements ayant un **lien direct et prépondérant** avec une situation existant à la clôture de l'exercice : ils doivent donner lieu à une modification des montants comptabilisés dans les postes qui sont affectés, voire à un complément d'information dans l'annexe ;

– les événements se rapportant à des situations **n'ayant pas pris naissance avant la clôture de l'exercice** : ils ne doivent pas donner lieu à un ajustement des montants comptabilisés, mais font l'objet d'une information dans l'annexe, dès lors qu'ils ont une importance significative.

Il est fondamental, dans le contexte particulier de la crise sanitaire actuelle, notamment pour les **périodes**

intermédiaires et exercices clos courant 2020, de savoir si les conséquences de la crise sanitaire sont des événements post-clôture ajustant les comptes 2020. Pour ce faire, la CNCC et le CSOEC posent les deux questions suivantes :

Première question : quels sont les exercices/ périodes 2020 pour lesquels l'épidémie de Covid-19 constitue une situation avérée à la clôture ?

Car dès lors que l'épidémie n'est pas une situation avérée à la clôture, ses conséquences ne peuvent en aucun cas avoir un lien direct et prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice et venir modifier les comptes.

La CNCC et le CSOEC répondent en deux temps à cette première question (Communiqué CNCC/CSOEC précité, II. Question 1.1) :

Exercices/périodes clos au 31 mars 2020 ou ultérieurement

Compte tenu de la reconnaissance par l'OMS de la situation pandémique le 11 mars 2020, il est considéré que l'épidémie de Covid-19 constitue une situation qui existait dès les clôtures et les comptes intermédiaires clos à compter du 31 mars 2020.

Exercices/périodes clos en janvier ou en février 2020

Il convient d'exercer un **jugement** pour déterminer si l'épidémie de Covid-19 est une situation qui existait ou non avant la clôture. Ce jugement doit être indiqué en annexe.

Selon l'ANC, ce jugement dépend notamment de la zone géographique et de l'activité dans laquelle l'entité exerce ses affaires. Pour plus de détails sur ce jugement, voir FRC 5/20 inf. 2.

Au terme de l'analyse :

- si les (ou certaines des) activités de l'entité ont été affectées **dès février 2020** (voire janvier 2020) par le Covid-19, l'épidémie de Covid-19 peut être considérée comme une situation avérée avant la clôture du 29 février (voire du 31 janvier 2020) ;
- si l'épidémie n'a fait ressentir ses effets **qu'à compter de mars 2020**, l'épidémie de Covid-19 ne constitue pas une situation avérée à la clôture du 29 février 2020 (et a fortiori du 31 janvier 2020).

Deuxième question : si l'épidémie constitue une situation avérée à la clôture, ses conséquences avant l'arrêt des comptes constituent-elles des événements post-clôture ajustant les comptes 2020 ?

(Communiqué CNCC/CSOEC précité, II., Question 1.2)

(Par « conséquences de l'épidémie », la CNCC et le CSOEC entendent les décisions prises par les Gouvernements ou par les entreprises en réponse à l'épidémie de Covid-19.

Selon la CNCC et le CSOEC, l'entité doit exercer un jugement et examiner si **elle pouvait raisonnablement s'attendre, à la date de clôture, à ce que ces conséquences surviennent postérieurement à la date de clôture**. Si des éléments probants indiquent que tel est le cas, ces conséquences seront alors considérées comme des événements post-clôture devant être pris en compte pour ajuster les valeurs comptables en date de clôture.

La CNCC et le CSOEC rappellent dans les questions suivantes ces conséquences sur les actifs et pas-

sifs. Sur l'appréciation de la continuité d'exploitation et ses conséquences sur les comptes, voir FRC 5/20 inf. 24.

Tests de dépréciation/perte de valeur des actifs immobilisés (hors actifs financiers)

(Communiqué CNCC/CSOEC précité, II., Questions 2.1 à 2.7)

Voir notre dossier pratique dans le FRC 6/20 inf. 25 « Covid-19 : comment évaluer vos actifs à la clôture 2020 ? » qui répond aux principales questions qui se posent concernant la dépréciation des immobilisations corporelles, incorporelles.

Évaluation des stocks

Comment exclure les coûts liés à la sous-activité dans l'évaluation des stocks ?

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

Comme l'avait déjà indiqué l'ANC dans ses recommandations du 18 mai dernier, la baisse du niveau de production (sous-activité) liée aux conséquences de la crise sanitaire ne doit pas être prise en compte dans l'évaluation du coût de production des stocks (voir FRC 6/20 inf. 1).

La CNCC précise, conformément à ce qu'indique le PCG, qu'il s'agit de déterminer le volume de production attendu pour l'investissement réalisé et l'effectif fixe existant, compte tenu des périodes normales d'arrêt d'activité nécessitées par l'entretien courant de l'outil de production, puis de rapporter les coûts d'investissement et de main-d'œuvre au volume ainsi déterminé pour obtenir le coût unitaire à incorporer dans l'évaluation des stocks. En cas d'activité partielle, les coûts encourus d'amortissement et de main-d'œuvre qui n'auront pu être affectés aux unités produites du fait de la sous-activité restent comptabilisés en charges. Si aucune unité n'est produite en raison de la fermeture du site, aucun coût ne peut être incorporé au coût des stocks.

Amortissement des immobilisations corporelles et incorporelles

Peut-on arrêter d'amortir les immobilisations incorporelles et corporelles pendant les périodes de réduction ou d'arrêt d'activité ?

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

La réponse donnée par la CNCC et le CSOEC est identique en normes IFRS : pour plus de détails, voir ce FRC inf. 9.

Est-il possible de changer le mode d'amortissement des immobilisations corporelles et incorporelles en raison des périodes de réduction ou d'arrêt d'activité ?

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

La réponse donnée par la CNCC et le CSOEC est identique en normes IFRS : pour plus de détails, voir ce FRC inf. 9.

Passifs sociaux

Peut-on comptabiliser une provision relative au coût de l'activité partielle des salariés ?

(Communiqué CNCC/CSOEC précité, II., Question 5.1)

Non. Pour plus de détails, voir notre écriture du mois dans le FRC 5/20 inf. 11 « Dispositif d'activité partielle : quel est le traitement comptable ? » qui répond aux principales questions qui se posent concernant ce dispositif.

Passifs financiers

(Communiqué CNCC/CSOEC précité, II., Questions 6.1 et 6.2)

Voir ce FRC inf. 2 « Covid-19 : quels sont les impacts sur les opérations de financement dans les comptes 2020 ? » qui répond aux principales questions qui se posent concernant les emprunts et leur renégociation.

Contrats fermes

(Communiqué CNCC/CSOEC précité, II., Question 7.1)

Quelles conséquences tirer de la crise lorsque des contrats conclus avec les clients ou des engagements fermes d'achats ou de ventes deviennent déficitaires ?

Pour rappel, le montant de la provision pour risques représente la perte globale probable sur les travaux ou prestations restant à exécuter pour l'ensemble d'un contrat, déduction faite des éventuelles dépréciations sur les actifs dédiés au contrat.

Si un contrat devient déficitaire à l'occasion de la crise liée à l'épidémie, il faut en effet comptabiliser au préalable toute perte de valeur survenue sur les actifs dédiés à ce contrat (stocks d'encours...), avant d'établir si une provision doit être comptabilisée.

Selon la CNCC et le CSOEC, les coûts additionnels encourus pour rattraper le retard (recours à du personnel additionnel ou à des heures supplémentaires) sont pris en compte dans la détermination de la provision pour perte à terminaison.

À noter Sont également concernés :

- les surcoûts générés par les mesures de sécurité supplémentaires à prendre (par exemple : distanciation des salariés nécessitant plusieurs véhicules ou matériels au lieu d'un, aménagements des horaires de travail) ;
- les achats ne pouvant pas être annulés/modifiés et ne correspondant plus au besoin ;
- les pénalités de retard ;
- voire les pénalités en cas d'incapacité à exécuter le contrat.

Enfin, il est possible, à notre avis, de tenir compte dans l'évaluation de la provision des décisions (continuation, réorganisation ou arrêt du contrat) post-clôture du management, lorsque celles-ci étaient raisonnablement prévisibles à la clôture. Chaque entité doit donc exercer un jugement (voir ci-avant question 1.2).

L'évaluation des obligations contractuelles, nécessaire à la détermination des coûts liés à l'exécution d'un contrat, doit toutefois tenir compte de l'incidence des **clauses contractuelles (notamment de force majeure) et de la loi** qui pourraient, dans certains cas, neutraliser ou suspendre l'application de pénalités.

En revanche, ne sont pas des éléments à prendre en compte pour évaluer une éventuelle provision pour contrat déficitaire :

- les coûts liés à la sous-activité, s'agissant de pertes d'exploitation futures qu'il est interdit de provisionner (PCG art. 322-12) ;
- les coûts imputables aux contrats en général (frais administratifs...).

À notre avis En outre, il n'est pas possible, à notre avis, de changer les hypothèses statistiques pour évaluer les provisions pour risques et aléas (dépassements des charges probables), ces hypothèses étant basées sur l'expérience de l'entreprise.

Contrats de location

(Communiqué CNCC/CSOEC précité, II., Questions 9.1 et 9.2)

Voir ce FRC inf. 3 « Covid-19 : comment traduire dans les comptes 2020 les négociations entre locataires et bailleurs ? » qui répond aux principales

questions qui se posent concernant les avantages consentis par les bailleurs dans le cadre de la crise sanitaire.

Mesures de soutien aux entreprises

Quel est le traitement comptable applicable aux mesures gouvernementales en faveur des entreprises ?

(Communiqué CNCC/CSOEC précité, II., Questions 10.1 et 10.2)

Les mesures peuvent concerner :

- une extension des délais de paiement d'échéances sociales et fiscales ;
- des remises d'impôts directs (IS, CET par exemple) ;
- des garanties accordées par l'État pour faciliter l'obtention de crédits bancaires ;
- la reconnaissance par l'État d'un cas de force majeure entraînant la non-application de pénalités de retard sur les marchés publics ;
- le bénéfice du dispositif d'aide en cas d'activité partielle (voir ci-après).

Pour plus de détails, se connecter à l'adresse suivante : <https://www.economie.gouv.fr/coronavirus-soutien-entreprises>.

Comme l'a rappelé l'ANC dans ses recommandations du 18 mai dernier, les simples **reports de paiement d'impôts ou taxes** ne peuvent donner lieu à la constatation d'un produit.

Seules les **annulations de dettes** donnent lieu à la constatation d'un produit. Ce produit est constaté uniquement lorsqu'il est certain, c'est-à-dire, lorsque l'annulation est acquise de droit, en application de la réglementation existante à la clôture et des conditions de l'entreprise à cette date, ou lorsque l'annulation a été confirmée à l'entreprise à la clôture.

Sur les mesures d'indemnisation de l'activité partielle, voir notre écriture du mois dans le FRC 5/20 inf. 11 « Dispositif d'activité partielle : quel est le traitement comptable ? » qui répond aux principales questions qui se posent concernant ce dispositif.

Compte de résultat

Les effets liés à l'épidémie de Covid-19 sont très nombreux et peuvent impacter toutes les lignes du compte de résultat. La question se pose donc de leur présentation dans le compte de résultat et le bilan.

La CNCC et le CSOEC renvoient aux recommandations de l'ANC du 18 mai dernier (Question B6A, voir FRC 6/20 inf. 1) : **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. **Les impacts des crises sanitaire et économique liées à l'épidémie de Covid-19 sont présentés dans l'annexe** aux comptes annuels et/ou comptes consolidés.

La CNCC et le CSOEC confirment donc que :

- il n'est pas possible de présenter dans le compte de résultat une colonne proforma qui ne tienne pas compte des effets de la crise liée à l'épidémie de Covid-19 (Communiqué CNCC/CSOEC précité, II., Question 11.1) ;
- il n'est pas possible de regrouper sur une seule ligne l'ensemble des conséquences de la crise liée à l'épidémie de Covid-19 dans le compte de résultat (Communiqué CNCC/CSOEC précité, II., Question 11.2).

L'ANC n'ayant pas interdit un classement en résultat exceptionnel de certains effets de la crise sanitaire, la question se pose de savoir si une partie des dépenses opérationnelles (dépenses de personnel ou d'amortissement) pourrait être classée en dehors des éléments récurrents afin de mettre en évidence la partie de ces dépenses qui n'a pas généré de revenus. La CNCC et le CSOEC tentent de répondre à cette question en reprenant leur doctrine (Communiqué CNCC/CSOEC précité, II., Questions 11.3 et 11.5).

Dans un contexte réglementaire insuffisamment explicite, la doctrine de la CNCC conduit à considérer que les entreprises ont la possibilité d'adopter :

- **soit une approche reposant sur le plan de comptes du PCG**, le classement résultant alors du plan de comptes établi par le PCG et des choix opérés par l'entreprise (notamment lorsqu'une nature de charge ou de produit apparaît, dans le plan de compte du PCG, à la fois dans les éléments exceptionnels et dans les éléments d'exploitation, comme c'est le cas des dotations aux dépréciations et provisions, des dons et des pertes sur créances) ;

À noter Notons d'ailleurs que la doctrine de la CNCC (Bull. n° 61 mars 1986, EC 85-80 p. 111) a déjà eu l'occasion de préciser qu'il est possible de comptabiliser une dépréciation pour créances douteuses en résultat courant à hauteur d'un montant comparable aux dotations des trois dernières années et en résultat exceptionnel pour le complément.

– soit une approche résultant d'une analyse des éléments entrant ou non dans le cadre de l'exploitation et des activités courantes de l'entité, justifiant leur classement comptable au regard de leur caractère courant et normal ou exceptionnel.

À noter L'ANC, dans sa recommandation, cite un certain nombre de natures de charges et produits susceptibles d'être classés en résultat non courant s'ils sont par ailleurs peu nombreux, inhabituels, significatifs, anormaux et peu fréquents au niveau de la performance, et notamment :

- certaines dépréciations d'immobilisations corporelles ou incorporelles ;
- certaines charges de restructuration.

Pour plus de détails sur ce choix de méthode, voir MC 52030 s.

Ainsi, selon la CNCC et le CSOEC, comme l'a rappelé l'ANC dans ses recommandations précitées (Question B6, voir FRC 6/20 inf. 1), les entreprises peuvent continuer à inscrire en résultat exceptionnel certains produits et charges qui y figuraient de façon usuelle, ce qui pourra les conduire, le cas échéant, à y inscrire certaines des conséquences liées à la crise sanitaire et économique (par exemple, **dépréciation exceptionnelle**).

La CNCC et le CSOEC précisent également que les dépenses opérationnelles courantes, telles que les frais de personnel et charges de loyers ne devraient jamais être incluses dans le résultat exceptionnel. Elles ajoutent d'ailleurs que les **charges de sous-activité** ne devraient pas être constatées en résultat exceptionnel (Communiqué CNCC/CSOEC précité, II., Question 11.5).

À noter Notons toutefois qu'une doctrine CNCC de 2014 (Bull. CNCC n° 174 juin 2014, EC 2014-05 p. 270) précise que la répartition des charges de sous-activité entre résultat courant et résultat exceptionnel dépend de la nature des causes de la sous-activité, selon qu'elle est en liaison ou non avec les activités ordinaires de l'entreprise.

Cette doctrine repose sur une ancienne étude du CNC sur l'évolution de la comptabilité et son utilisation comme moyen d'information de l'entreprise (« La mise en œuvre du nouveau Plan comptable général : explications – propositions – orientations établies par le Conseil national de la comptabilité » juin 1989, document n° 77). Le CNC y propose que puisse trouver sa place dans les produits et charges exceptionnels toute opération :

- liée à des causes extraordinaires, indépendantes de l'exploitation ou de l'activité (sinistres, catastrophes naturelles, perturbations entraînées par des événements extérieurs dont l'entreprise n'a pas la maîtrise...);
- consécutive à des changements de stratégie dans l'organisation structurelle des activités : activités abandonnées ou cédées, restructuration de groupes, activités nouvelles en cours de création ;
- faisant suite à des changements de législation.

Cette ancienne étude du CNC, reprise encore récemment par la CNCC (mais pas dans sa FAQ sur les conséquences comptables des effets de l'épidémie de Covid-19), pourrait laisser ouverte la porte vers un classement en résultat exceptionnel de certaines charges de sous-activité lorsqu'elles sont dues à une perturbation dont l'entreprise n'a pas la maîtrise, comme un arrêt d'activité imposée par la loi.

La Directive comptable européenne, qui fixe les grands principes en matière de comptabilisation et de présentation, a toutefois supprimé depuis 2013 la notion de résultat exceptionnel.

Donc attention, des discussions de place sont encore en cours et l'ANC pourrait normaliser sur ce sujet. Nous reviendrons sur la notion de résultat exceptionnel dans un prochain FRC. Dans l'attente de ces travaux, **une information pertinente dans l'annexe devrait permettre de donner toute l'information utile.**



Mémento

Comptable n°s 11625, 21150, 52030 et 52310 s.