

AVIS TECHNIQUE RELATIF À L'ATTESTATION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES PRÉVUE À L'ARTICLE 5 – I. A DU DÉCRET N° 2021-310 DU 24 MARS 2021 INSTITUANT UNE AIDE VISANT À COMPENSER LES COÛTS FIXES NON COUVERTS DES ENTREPRISES DONT L'ACTIVITÉ EST PARTICULIÈREMENT AFFECTÉE PAR L'ÉPIDÉMIE DE COVID-19, MODIFIÉ PAR LE DÉCRET N° 2021-625

ATTESTATION RELATIVE AU RÉSULTAT NET¹

Le présent document s'ordonne comme suit :

1	Dispositif.....	2
2	Obligations des entreprises.....	2
3	Intervention du commissaire aux comptes.....	4
3.1	Objectifs de l'intervention.....	4
3.2	Concertation préalable et calendrier d'intervention.....	4
3.3	Travaux du commissaire aux comptes.....	5
3.4	Établissement de l'attestation.....	6
3.5	Exemple d'attestation.....	6

¹ Le présent avis technique traite uniquement de l'attestation du commissaire aux comptes prévue à l'article 5 – I. A du décret n° 2021-310 du 24 mars modifié par le décret n° 2021-625. Pour ce qui concerne l'attestation prévue aux articles 4 III, 10 III et 14 III, se référer à l'avis technique relatif à l'attestation du commissaire aux comptes prévue aux articles 4 III, 10 III et 14 III du décret n° 2021-310 du 24 mars 2021 instituant une aide visant à compenser les coûts fixes non couverts des entreprises dont l'activité est particulièrement affectée par l'épidémie de covid-19, modifié par le décret n° 2021-625 du 20 mai 2021.

1 DISPOSITIF

Le dispositif aide coûts fixes fait l'objet :

- du décret n° 2021-310 du 24 mars 2021² instituant une aide visant à compenser les coûts fixes non couverts des entreprises dont l'activité est particulièrement affectée par l'épidémie de covid-19 ;
- du décret n° 2021-388 du 3 avril 2021³ instituant une aide visant à compenser les coûts fixes non couverts des entreprises dont l'activité est particulièrement affectée par l'épidémie de covid-19 ;
- du décret n° 2021-625⁴ modifiant le décret no 2021-310 du 24 mars 2021 instituant une aide visant à compenser les coûts fixes non couverts des entreprises dont l'activité est particulièrement affectée par l'épidémie de covid-19 et instituant une aide «coûts fixes» saisonnalité et une aide «coûts fixes» groupe ;⁵
- d'une FAQ « Aide dite « coûts fixes » »⁶.

Le décret consolidé comporte trois types d'aides :

- Aide « coûts fixes » pour les entreprises ayant bénéficié du fonds de solidarité, ci-après Aide coûts fixes « originale ».
- Aide « coûts fixes » dite saisonnalité, notamment pour les entreprises domiciliées dans une commune mentionnée à l'annexe 3 du décret n° 2020-371, ci-après Aide coûts fixes « saisonnalité ».
- Aide « coûts fixes » pour les entreprises n'ayant pu bénéficier du fonds de solidarité du seul fait de son plafonnement au niveau du groupe, ci-après Aide coûts fixes « groupe ».

2 OBLIGATIONS DES ENTREPRISES

A) Aide coûts fixes « originale »

L'article 5 – I. A du décret n° 2021-310 modifié par le décret n° 2021-625 précise : « *I.-A.-A la clôture des comptes annuels, s'agissant des entreprises mentionnées à l'article premier qui ont bénéficié de la présente aide pour au moins une période bimensuelle **et dont les comptes sont certifiés par un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes, tiers de confiance indépendant, vérifie, sur l'ensemble de la période au titre de laquelle l'aide a été demandée, le résultat net, tel qu'il est défini à l'article 513-1 du règlement n° 2014-3 du 5 juin 2014 relatif au Plan comptable général, établi par l'entreprise.*** »

L'article 5 – 1. C. du décret précité indique : « *C. - Dans l'hypothèse où sur l'ensemble des périodes éligibles le résultat net précité est supérieur à la somme des excédents bruts d'exploitation coûts fixes mentionnés au deuxième alinéa du 2° du II de l'article 4, l'entreprise transmet l'attestation du*

² [Décret n° 2021-310 du 24 mars 2021 instituant une aide visant à compenser les coûts fixes non couverts des entreprises dont l'activité est particulièrement affectée par l'épidémie de covid-19](#)

³ [Décret n° 2021-388 du 3 avril 2021 instituant une aide visant à compenser les coûts fixes non couverts des entreprises dont l'activité est particulièrement affectée par l'épidémie de covid-19](#)

⁴ [Décret n° 2021-625 du 20 mai 2021 modifiant le décret n° 2021-310 du 24 mars 2021 instituant une aide visant à compenser les coûts fixes non couverts des entreprises dont l'activité est particulièrement affectée par l'épidémie de covid-19 et instituant une aide «coûts fixes» saisonnalité et une aide «coûts fixes» groupe](#)

⁵ Pour une version consolidée du décret : [décret consolidé](#)

⁶ [Foire aux Questions \(FAQ\) : aide dite « coûts fixes » : aide dite « coûts fixes » instituée par le décret n° 2021-310 du 24 mars 2021 - Mai 2021](#)

commissaire aux comptes mentionnée au I à la direction générale des finances publiques, au plus tard trois mois après sa signature par le commissaire aux comptes. Sur la base de cette attestation, la direction générale des finances publiques constate un indu égal à 70 % de la différence entre le résultat net sur l'ensemble des périodes éligibles d'une part, et la somme des excédents bruts d'exploitation coûts fixes sur l'ensemble des périodes éligibles d'autre part, dans la limite du montant de l'aide versée au titre du présent décret qui est égal à la différence entre, d'une part, la somme des aides perçues au titre des articles 1er, 7 et 12, et, d'autre part, 70 % de l'opposé mathématique du résultat net de la période éligible, si ce résultat net est négatif, ou à la somme des aides coûts fixes perçues par l'entreprise y compris l'aide versée au titre des articles 7 et 12, si ce résultat net est positif. Ce taux est porté à 90 % pour les petites entreprises au sens du règlement (CE) n° 70/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 précité. Cet indu donne lieu à l'émission d'un titre de perception recouvré comme en matière de créances étrangères à l'impôt et au domaine. »

Par ailleurs, l'article 5 – III. du décret précité précise : « *En cas de constatation du non-respect par le bénéficiaire des obligations prévues au présent article, l'entreprise rembourse l'intégralité des sommes perçues sur le fondement du présent décret. »*

B) Aide coûts fixes « saisonnalité »

L'article 11 du décret n° 2021-310 modifié par le décret n° 2021-625 précise :

« I.-A.- A la clôture des comptes annuels, s'agissant des entreprises mentionnées à l'article 7 qui ont bénéficié de la présente aide pour la période semestrielle et dont les comptes sont certifiés par un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes, tiers de confiance indépendant, vérifie, sur la période semestrielle au titre de laquelle l'aide a été demandée, le résultat net, tel qu'il est défini à l'article 513-1 du règlement n° 2014-3 du 5 juin 2014 relatif au Plan comptable général, et retraité de l'aide coûts fixes perçue au titre de l'article 7 du présent décret, établi par l'entreprise. »

L'article 11 – I. C. du décret précité indique : « *Dans l'hypothèse où sur la période semestrielle le résultat net précité est supérieur à la somme des excédents bruts d'exploitation coûts fixes mentionnés au deuxième alinéa du 2° du II de l'article 10, l'entreprise transmet l'attestation du commissaire aux comptes mentionnée au présent B à la direction générale des finances publiques, au plus tard trois mois après sa signature par le commissaire aux comptes.*

Sur la base de cette attestation, la direction générale des finances publiques constate un indu, qui est égal à la différence entre, d'une part, la somme des aides perçues au titre des articles 1er, 7 et 12, et, d'autre part, 70 % de l'opposé mathématique du résultat net de la période semestrielle, si ce résultat net est négatif, ou à la somme des aides coûts fixes perçues par l'entreprise y compris l'aide versée au titre des articles 1er et 12, si ce résultat net est positif. Ce taux est porté à 90 % pour les petites entreprises au sens du règlement (CE) n° 70/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 précité.

Cet indu donne lieu à l'émission d'un titre de perception recouvré comme en matière de créances étrangères à l'impôt et au domaine. »

Par ailleurs, l'article 11 – III. du décret précité précise : « *En cas de constatation du non-respect par le bénéficiaire des obligations prévues au présent article, l'entreprise rembourse l'intégralité des sommes perçues sur le fondement du présent décret.* »

C) Aide coûts fixes « groupe »

L'article 15 du décret n° 2021-310 modifié par le décret n° 2021-625 précise :

« Les dispositions de l'article 5 s'appliquent à chacune des entreprises pour lesquelles une demande d'aide au titre de l'article 12 a été déposée. »

3 INTERVENTION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

3.1 OBJECTIFS DE L'INTERVENTION

L'article 5 – I. A. du décret n° 2021-310 modifié par le décret n° 2021-625 précise que dans les entreprises qui ont bénéficié de l'aide coûts fixes pour au moins une période bimestrielle et dont les comptes sont certifiés par un commissaire aux comptes, ce dernier vérifie, **sur l'ensemble de la période au titre de laquelle l'aide a été demandée**, le résultat net, tel qu'il est défini à l'article 513-1⁷ du règlement n° 2014-3 du 5 juin 2014 relatif au Plan comptable général, établi par l'entreprise.

L'article 5 – I. B. du décret précité indique que l'attestation :

- mentionne le résultat net **sur l'ensemble de la période au titre de laquelle l'aide a été demandée** ;
- doit être produite au plus tard dans le mois qui suit la signature par le commissaire aux comptes du rapport sur les comptes annuels et consolidés au titre de l'exercice 2021, ou pour le dernier exercice annuel comprenant au moins une période éligible.

3.2 CONCERTATION PRÉALABLE ET CALENDRIER D'INTERVENTION

Conformément à sa doctrine constante, et le commissaire aux comptes ne pouvant être dispensateur d'informations, il demande que l'organe compétent ou la direction de l'entreprise préparer un document décrivant les modalités d'élaboration du résultat net de la période au titre de laquelle l'aide a été demandée et de le lui communiquer dans des délais compatibles avec la réalisation de ses travaux et l'établissement de son attestation. Ce document sera joint à l'attestation du commissaire aux comptes.

Par ailleurs, le résultat net de la période au titre de laquelle l'aide a été demandée, comparé aux EBE déclarés pour l'obtention de cette aide, sert à la détermination de l'éventuel indu à reverser au Trésor public et à comptabiliser. En conséquence, le commissaire aux comptes se concerta avec l'entreprise aux fins de déterminer un calendrier d'intervention pour l'établissement de l'attestation compatible avec celui de la finalisation de l'audit des comptes de l'exercice 2021.

En outre, le commissaire aux comptes peut notamment rappeler dans sa lettre de mission : « que conformément à l'article 5 – I. C. du décret n° 2021-371 modifié par le décret 2021-625 dans l'hypothèse où sur l'ensemble des périodes éligibles le résultat net précité est supérieur à la somme des excédents bruts d'exploitation coûts fixes mentionnés au deuxième alinéa du 2° du II de l'article 4, l'entreprise transmet l'attestation du commissaire aux comptes mentionnée au I à la direction générale des finances publiques, au plus tard trois mois après sa signature par le commissaire aux comptes. Sur

⁷ Article 513-1 du règlement n° 2014-3 : « Le résultat de l'exercice est égal tant à la différence entre les produits et les charges qu'à la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice sauf s'il s'agit d'opérations affectant directement le montant des capitaux propres. »

la base de cette attestation, la direction générale des finances publiques constate un indu égal à 70 % de la différence entre le résultat net sur l'ensemble des périodes éligibles d'une part, et la somme des excédents bruts d'exploitation coûts fixes sur l'ensemble des périodes éligibles d'autre part, dans la limite du montant de l'aide versée au titre du décret précité qui est égal à la différence entre, d'une part, la somme des aides perçues au titre des articles 1er, 7 et 12, et, d'autre part, 70 % de l'opposé mathématique du résultat net de la période éligible, si ce résultat net est négatif, ou à la somme des aides coûts fixes perçues par l'entreprise y compris l'aide versée au titre des articles 7 et 12, si ce résultat net est positif. Ce taux est porté à 90 % pour les petites entreprises au sens du règlement (CE) n° 70/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 précité. Cet indu donne lieu à l'émission d'un titre de perception recouvré comme en matière de créances étrangères à l'impôt et au domaine. »⁸

3.3 TRAVAUX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Les travaux du commissaire aux comptes peuvent consister à :

- prendre connaissance des procédures spécifiques mises en place par l'entreprise pour déterminer le résultat net de la période concernée figurant dans le document établi par elle, en particulier les procédures visant à déterminer le résultat net incluant le traitement du rattachement des charges et des produits à cette période ;
- effectuer, en fonction du jugement professionnel, des tests sur ces procédures ou mettre en œuvre des procédures complémentaires estimées nécessaires en fonction notamment de l'activité de l'entreprise et de son contrôle interne ;
- vérifier la concordance de ce résultat net pour la période concernée avec la comptabilité ou les données sous-tendant la comptabilité ou internes à l'entreprise en lien avec la comptabilité, par exemple : telles que notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion ;
- vérifier la conformité de ce résultat net pour la période concernée avec les dispositions de l'article 513-1 du règlement n° 2014-03 du 5 juin 2014 relatif au Plan comptable général ainsi qu'avec les modalités de détermination de ce résultat net appliquées par l'entreprise décrites dans le document destiné à être joint à l'attestation.

Lorsque le commissaire aux comptes identifie un changement de méthode, d'estimation ou de modalités d'application des méthodes, il apprécie l'incidence éventuelle de ce changement sur la détermination du résultat net de la période concernée ainsi que sa justification.

En fonction du contexte (type d'attestation, secteur d'activité, contrôle interne de l'entreprise), le commissaire aux comptes accordera une attention particulière aux points suivants :

- prise en compte exhaustive des aides publiques dont l'entreprise a pu bénéficier qu'elles aient été comptabilisées sous la forme d'un produit ou d'une réduction de charges, dès lorsqu'elles se rattachent à l'exploitation de l'entreprise ;
- rattachement des charges et produits à la période concernée ;
- proratisation des charges annuelles telles qu'un impôt de production ;
- détermination de la variation de stocks en l'absence soit d'un inventaire permanent fiable soit

⁸ A adapter lorsque l'aide est accordée en vertu des articles 10 ou 14 du décret n° 2021-371 modifié par le décret n° 2021-625

- d'une observation physique des stocks à l'ouverture et à la clôture de la période concernée ;
- prise en compte d'une éventuelle charge de dépréciation des stocks ;
- les évolutions récentes et anormales de salaire compte tenu du niveau d'activité de l'entreprise.

Notamment, le commissaire aux comptes accordera une attention particulière à la manière dont ces sujets sont traités dans les modalités de détermination du résultat net appliquées et décrites par l'entreprise.

Le commissaire aux comptes peut également effectuer une comparaison des excédents bruts d'exploitation coûts fixes cumulés figurant dans les demandes d'aides coûts fixes avec le résultat net de la même période et s'enquérir des variations significatives.

3.4 ÉTABLISSEMENT DE L'ATTESTATION

L'attestation délivrée prend la forme d'un document daté et signé par le commissaire aux comptes, auquel est joint un document mentionnant le résultat net de la période au titre de laquelle l'aide a été demandée, établi par l'entreprise conformément à l'article 513-1 du règlement n° 2014-03 du 5 juin 2014 relatif au Plan comptable général ainsi que la description des modalités retenues par l'entreprise pour l'établir.

Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) ou ont fait l'objet d'un refus ou d'une impossibilité de certifier, le commissaire aux comptes apprécie si la (ou les) réserve(s) ou le refus ou l'impossibilité de certifier a (ont) une incidence sur le résultat net de l'ensemble de la période au titre de laquelle l'aide a été demandée à attester et, le cas échéant, formule une impossibilité de conclure.

L'attestation est adressée à l'entreprise, charge à celle-ci de la communiquer, le cas échéant, à la direction générale des finances publiques.

3.5 EXEMPLE D'ATTESTATION

Attestation du (des) commissaire(s) aux comptes sur le résultat net pour la période du ... au ...⁹ établie dans le cadre de l'article 5 – I. A du décret n° 2021-310

Au ... [Représentant légal]¹⁰,

En notre qualité de commissaire(s) aux comptes de votre ... [entité] et en application de l'article 5 – I. A du décret n° 2021-310 « instituant une aide visant à compenser les coûts fixes non couverts des entreprises dont l'activité est particulièrement affectée par l'épidémie de covid-19 », nous avons établi la présente attestation sur le résultat net pour la période du ... au ... figurant dans le document ci-joint.

⁹ À adapter, dans l'ensemble de l'attestation, en fonction des périodes concernées.

¹⁰ Le destinataire de l'attestation est généralement le président directeur général ou le directeur général (en cas de dissociation des fonctions dans la société anonyme), le président de la SAS (ou le directeur général ou le directeur général délégué désigné par les statuts et ayant les mêmes pouvoirs que le président), le gérant de la société à responsabilité limitée ... ou un membre de la direction dûment habilité ou bien l'organe (compétent ou délibérant) de l'entité auquel l'attestation est destinée. Il est identifié par sa fonction au sein de l'entité (par exemple : « Au directeur général », « Au collège de gérance », ...) ou bien en indiquant : « Aux ... préciser les membres de l'organe délibérant : Actionnaires, Associés, ... » ou « Au ... organe compétent ».

Ce document fait ressortir un montant de résultat net pour la période du ... au ... de ... [*montant exact*].

Ce résultat net pour la période du ... au ... a été établi sous la responsabilité de votre ... [*préciser l'organe ou le membre de la direction ayant produit les informations concernées ou sous votre responsabilité*]. Les méthodes et les principales hypothèses utilisées pour établir ce résultat net sont précisées dans le document ci-joint.

Il nous appartient d'attester le résultat net pour la période du ... au

Dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes, nous avons effectué un audit des comptes [annuels *et* consolidés] de votre ... [*entité*] pour l'exercice clos le ... [*date de clôture*]¹¹. Notre audit, effectué selon les normes d'exercice professionnel applicables en France, avait pour objectif d'exprimer une opinion sur les comptes annuels pris dans leur ensemble, et non pas sur des éléments spécifiques de ces comptes utilisés pour la détermination du résultat net pour la période du ... au Par conséquent, nous n'avons pas effectué nos tests d'audit et nos sondages dans cet objectif et nous n'exprimons aucune opinion sur ces éléments pris isolément.

Nous avons mis en œuvre 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. Ces diligences, qui ne constituent ni un audit ni un examen limité, ont consisté, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, à :

- prendre connaissance des procédures spécifiques mises en place par l'[*entité*] pour déterminer le résultat net pour la période du ... au ... figurant dans le document établi par elle, en particulier les procédures visant à déterminer ce résultat net incluant le traitement du rattachement des charges et des produits à cette période ;
- effectuer, en fonction du jugement professionnel, des tests sur ces procédures ou mettre en œuvre des procédures complémentaires estimées nécessaires en fonction notamment de l'activité de l'[*entité*] et de son contrôle interne ;
- vérifier la concordance du résultat net pour la période du ... au ... figurant dans le document ci-joint avec la comptabilité *ou* les données [sous-tendant la comptabilité *ou* internes à votre ... [*entité*] en lien avec la comptabilité, *par exemple* : telles que notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion] ;
- vérifier la conformité du résultat net pour la période du ... au ... figurant dans le document ci-joint avec les dispositions de l'article 513-1 du règlement n° 2014-03 du 5 juin 2014 relatif au Plan comptable général ainsi qu'avec les modalités de détermination de ce résultat net appliquées par votre ... [*entité*] décrites dans le document joint.

Conclusion sans observation

¹¹ 31 décembre 2021, ou à modifier lorsque l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile.

Sur la base de nos travaux¹², nous n'avons pas d'observation à formuler sur le résultat net pour la période du ... au ... figurant dans le document ci-joint.

Conclusion avec observation(s)

Sur la base de nos travaux, le résultat net pour la période du ... au ... figurant dans le document ci-joint appelle de notre part les observations suivantes : ...

[À préciser].

Impossibilité de conclure

En raison [*par exemple*, de la (ou des) réserve(s) [*ou* du refus de certifier] exprimé(e)(es) dans notre rapport sur les comptes [annuels *ou* consolidés],] nous ne sommes pas en mesure d'attester le résultat net pour la période du ... au ... figurant dans le document ci-joint.

[Lieu, date et signature]

¹² Lorsque les comptes ont été certifiés avec réserve(s) et que la (les) réserve(s) exprimée(s) dans le rapport sur les comptes est (sont) sans incidence, avérée ou potentielle, sur les informations objet de l'attestation, insérer « et nonobstant, la (les) réserve(s) exprimée(s) dans notre rapport sur les comptes, nous n'avons pas ... ».