

Communiqué CNCC

Adaptation des exemples de rapports sur les comptes 2020, dans le contexte de la crise liée à la pandémie de Covid-19

Le présent communiqué a pour objectif d'expliciter les diverses adaptations apportées aux formats de rapports sur les comptes annuels et consolidés 2020, notamment au regard de la crise Covid-19.

La situation des comptes des exercices clos en 2020 est très différente de celle des comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2019 :

- Il avait été déterminé que, pour les comptes au 31 décembre 2019, « *Compte tenu des éléments existants au 31 décembre 2019, en l'occurrence la faible propagation du virus et l'absence d'alerte mondiale par l'Organisation Mondiale de la Santé (OMS) à cette date, (...) les informations connues postérieurement au 31 décembre 2019 sont des éléments de la période 2020 qui n'autorisent pas à ajuster les montants comptabilisés au 31 décembre 2019* »¹.
- Les conséquences de la crise Covid-19 sont donc un évènement de l'exercice 2020 qui a eu des incidences sur les comptes de cet exercice.

La CNCC a amendé les exemples de rapport sur les comptes annuels et consolidés pour traiter des particularités de ce contexte. Les formulations sont donc différentes de celles qui avaient été retenues pour l'exercice clos le 31 décembre 2019. Un paragraphe « chapeau » a ainsi été ajouté en introduction du paragraphe sur la Justification des appréciations/Points clé de l'audit qui décrit le contexte d'ensemble. Les particularités propres à l'entité auditée et à l'approche d'audit seront, le cas échéant, mentionnées dans la description des Justifications des appréciations/Points clé de l'audit, en particulier en ce qui concerne les estimations, les risques et les procédures d'audit réalisées.

La CNCC rappelle également ci-après comment le contexte de la crise Covid-19 peut avoir, le cas échéant, une incidence sur d'autres aspects du rapport de certification : opinion, incertitudes sur la continuité d'exploitation, observations, points clé de l'audit et justification des appréciations.

Enfin, les exemples de rapports présentés en annexe au présent communiqué intègrent d'autres aménagements rendus nécessaires par l'évolution du code de commerce et du code de déontologie (cf. point 3).

1- Mentions du contexte de la crise Covid-19 dans les rapports sur les comptes 2020

Dans les comptes au 31 décembre 2019, la crise Covid-19 constituait un événement postérieur à la clôture, compte tenu de sa date de survenance et était par conséquent traité et décrit comme tel dans les notes annexes et dans le rapport de gestion. Cette description prenait en compte la situation connue à la date de l'arrêté des comptes et du rapport de gestion ; ceci avait donc conduit

¹ QUESTIONS / REPONSES RELATIVES AUX CONSEQUENCES DE LA CRISE SANITAIRE ET ECONOMIQUE LIEE A L'EPIDEMIE DE COVID-19, question I, 1.1.

la CNCC à faire figurer dans les rapports sur les comptes annuels et les comptes consolidés la date de l'arrêté des comptes et du rapport de gestion par l'organe compétent, ainsi qu'à compléter la description des responsabilités du commissaire aux comptes en matière de prise en compte des événements postérieurs à la clôture.

Pour les comptes des exercices clos en 2020, la crise Covid-19 et ses conséquences étant des événements de l'exercice la CNCC n'a pas jugé utile de continuer à faire figurer la date d'arrêté des comptes et du rapport de gestion ni de compléter la description des responsabilités du commissaire aux comptes en matière de prise en compte des événements postérieurs à la clôture.

Toutefois, la CNCC a estimé nécessaire de rappeler, dans tous les rapports sur les comptes :

- le contexte général de crise sur les activités et le financement des entreprises (quel que soit l'impact de la crise sur l'entité)
- les incidences des mesures exceptionnelles prises dans le cadre de l'état d'urgence sanitaire sur l'organisation interne des entreprises et la mise en œuvre des audits.

La description de ce contexte et de ses incidences figure dans l'introduction de la partie sur la Justification des Appréciations / Points clé de l'audit :

« La crise mondiale liée à la pandémie de COVID-19 crée des conditions particulières pour la préparation et l'audit des comptes de cet exercice. En effet, cette crise et les mesures exceptionnelles prises dans le cadre de l'état d'urgence sanitaire induisent de multiples conséquences pour les entreprises, particulièrement sur leur activité et leur financement, ainsi que des incertitudes accrues sur leurs perspectives d'avenir. Certaines de ces mesures, telles que les restrictions de déplacement et le travail à distance, ont également eu une incidence sur l'organisation interne des entreprises et sur les modalités de mise en œuvre des audits.

C'est dans ce contexte complexe et évolutif que, en application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 (...)

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes consolidés pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes consolidés pris isolément. »²

² Cette formulation peut être traduite en anglais comme suit :

Due to the global crisis related to the Covid-19 pandemic, the financial statements of this period have been prepared and audited under specific conditions. Indeed, this crisis and the exceptional measures taken in the context of the state of sanitary emergency have had numerous consequences for companies, particularly on their operations and their financing, and have led to greater uncertainties on their future prospects. Those measures, such as travel restrictions and remote working, have also had an impact on the companies' internal organization and the performance of the audits.

It is in this complex and evolving context that, in accordance ...

Il convient de préciser qu'il s'agit d'une description générique portant sur le contexte lié à la crise Covid-19 et que cela ne constitue pas une limitation à l'étendue des travaux du commissaire aux comptes et ne se substitue pas, lorsque cela est nécessaire, à la formulation :

- d'une réserve, d'une impossibilité de certifier ou d'un refus de certifier quand le commissaire aux comptes n'a pas été en mesure de collecter les éléments suffisants et appropriés ou est en désaccord avec les comptes (cf. 2a ci-après),
- d'un paragraphe relatif à une « incertitude significative sur la continuité d'exploitation » (cf. 2b ci-après),
- d'une observation pour attirer l'attention du lecteur sur un paragraphe de l'annexe (cf. 2c ci-après),
- d'une justification des appréciations ou d'un point clé de l'audit si, par exemple, le contexte Covid-19 est une composante du risque d'anomalie significative décrit et a nécessité une adaptation de la réponse d'audit (cf. 2d ci-après).

2- Incidences de la crise Covid-19 sur les rapports relatifs aux comptes annuels et consolidés 2020

2-a Opinion sur les comptes

Comme rappelé dans la NEP 700, *en application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce, le commissaire aux comptes déclare :*

- *soit certifier que les comptes annuels ou consolidés sur lesquels porte le rapport sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité ou de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation à la fin de l'exercice ;*
- *soit assortir la certification de réserves ;*
- *soit refuser la certification des comptes ;*
- *soit être dans l'impossibilité de certifier les comptes.*

Dans le contexte de la crise Covid-19, le commissaire aux comptes pourra rencontrer les situations suivantes :

- **Désaccords**

Si la description ou la prise en compte des conséquences de la crise Covid-19 dans les comptes est erronée, le commissaire aux comptes pourra être conduit à formuler une opinion avec réserve pour désaccord ou un refus de certifier (cf §09-10-12-13 de la NEP 700).

Tel pourrait être le cas :

- d'une estimation comptable erronée,
- d'une présentation comptable erronée, par exemple si des passifs financiers n'ont pas été reclassés en courants à la suite d'un « bris de covenants »,
- lorsque, malgré l'identification d'un indice de perte de valeur, les tests de dépréciation n'ont pas été mis en œuvre ou été mis en œuvre de manière inadéquate,

- d'informations erronées, insuffisantes ou trompeuses présentées dans l'annexe, par exemple :
 - o lorsque, en cas d'incertitude significative sur la continuité d'exploitation, l'information donnée n'est pas pertinente au sens du § 5.22 de la NI I³ ou en cas d'affirmation erronée ou trompeuse sur le bienfondé du maintien de l'hypothèse de continuité d'exploitation,
 - o sur la sensibilité aux variations des hypothèses (tel que prévu dans les § IAS 1.125 et IAS 1.129, à l'article 833-3/3 du Règlement n°2014-03 relatif au PCG et au § 424 du Règlement CRC 99-02).

- **Limitations**

Le commissaire aux comptes peut, en raison de la crise Covid-19, ne pas avoir été en mesure de mettre en œuvre son audit de façon satisfaisante, par exemple :

- du fait des restrictions de déplacement (en France et/ou à l'étranger),
- du fait de l'impossibilité de collecter certains éléments probants ou de réaliser des procédures alternatives satisfaisantes, (par exemple s'il n'a pu assister à l'inventaire physique),
- s'il n'est pas en mesure, d'apprécier la pertinence des hypothèses qui ont été retenues pour certaines estimations comptables par exemple, en raison d'une insuffisance de documentation fournie par l'entreprise,
- ou en cas d'insuffisance du contrôle interne, plus particulièrement à la suite d'une dégradation de ce dernier compte tenu du contexte Covid-19.

Dans ces cas, en fonction des circonstances, le commissaire aux comptes pourra être amené à formuler une réserve pour limitation ou une impossibilité de certifier (§11 et 14 de la NEP 700).

- **Incertitudes multiples**

Le commissaire aux comptes formule une impossibilité de conclure lorsqu'il existe de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites (§14 de la NEP 700).

2-b Incertitudes sur la continuité d'exploitation

Le commissaire aux comptes fait application de la NEP 570 et

- *apprécie si l'établissement des comptes dans une perspective de continuité d'exploitation est approprié ; et*
- *détermine s'il existe une incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation.*

³ Le caractère pertinent de l'information donnée dans l'annexe sur la nature et les implications de cette incertitude significative, prévue par le paragraphe 4 de la NEP 570, est apprécié par le commissaire aux comptes au regard de :

- la description des principaux faits ou situations à l'origine de cette incertitude significative ;
- la description des plans d'action engagés par la direction de l'entité pour y faire face ;
- la mention qu'en conséquence l'entité pourrait ne pas être en mesure de réaliser ses actifs et de régler ses dettes dans le cadre normal de son activité.

Une incertitude est significative lorsque l'ampleur de son incidence potentielle et sa probabilité de réalisation sont telles que, selon le jugement du commissaire aux comptes, une information appropriée dans les comptes sur la nature et les implications de cette incertitude est nécessaire pour assurer la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes.

Conformément à la NEP 570 § 12 et § 13, le commissaire aux comptes s'assure qu'une information pertinente est donnée dans l'annexe et, si tel est le cas, précise dans son rapport l'incertitude significative liée à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation. Pour cela, il inclut dans son rapport une partie distincte, intitulée "Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation", placée avant la justification de ses appréciations, dans laquelle :

- il attire l'attention de l'utilisateur des comptes sur l'information fournie dans l'annexe au titre de cette incertitude significative et ;
- il précise que, sans remettre en cause son opinion, ces événements ou circonstances indiquent l'existence d'une incertitude significative susceptible de remettre en cause la continuité d'exploitation.

Pour des exemples de rédaction, voir NI n° I § 13.1.

La continuité d'exploitation est un principe utilisé par les dirigeants ainsi que par le commissaire aux comptes pour la certification des comptes et l'appréciation de ses obligations en matière de procédure d'alerte. Les mêmes faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation peuvent ainsi aboutir à mettre en œuvre la procédure d'alerte et à mentionner une incertitude significative dans le rapport de certification des comptes (voir NI n° I § 5.4). Ces deux conséquences découlant d'une même analyse de la continuité d'exploitation, il ne peut y avoir de contradictions entre elles.

2-c Observations

Conformément à la NEP 700, § 7, le commissaire aux comptes peut, s'il l'estime nécessaire, formuler une observation pour attirer l'attention du lecteur sur une note de l'annexe qui décrit de façon appropriée les incidences de la crise Covid-19 sur les activités et/ou sur les comptes de l'exercice.

Il convient de rappeler que,

- conformément à la NEP 701, § 17, « *Lorsque le commissaire aux comptes détermine qu'un risque d'anomalies significatives est un point clé de l'audit, ce point n'est pas mentionné dans la partie du rapport relative aux observations, à l'exception des cas où des dispositions légales et réglementaires le prévoient.* »
- Si la note de l'annexe relative à la crise Covid-19 décrit une incertitude significative sur la continuité d'exploitation, conformément à la NEP 570, le commissaire aux comptes ne formule pas une observation mais insère dans son rapport un paragraphe spécifique relatif à l'incertitude significative sur la continuité d'exploitation (cf. 2b ci-dessus).

2-d Points clé de l'audit et justification des appréciations

- Dans les entités d'intérêt public, le commissaire aux comptes formule des points clé de l'audit conformément à la NEP 701 :

§9. Le commissaire aux comptes sélectionne, parmi les éléments communiqués au comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19-I du code de commerce ou à l'organe qui en exerce les fonctions, ceux ayant nécessité une attention particulière de sa part au cours de l'audit. Pour les besoins de cette sélection, le commissaire aux comptes prend notamment en considération les éléments suivants :

- les domaines qu'il considère comme présentant des risques élevés d'anomalies significatives ou des risques inhérents élevés nécessitant une démarche d'audit particulière. Ces risques ont été identifiés conformément à la norme relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ;
- les appréciations qu'il a portées sur des éléments des comptes ayant nécessité des jugements importants de la direction, tels que les estimations comptables présentant un degré élevé d'incertitude ;
- les incidences sur l'audit d'opérations ou d'événements importants intervenus au cours de l'exercice.

§10. Parmi les éléments ainsi sélectionnés, le commissaire aux comptes retient ceux qu'il juge avoir été les plus importants pour l'audit des comptes de l'exercice et qui constituent de ce fait les points clés de l'audit.

§11. A titre d'exemple, le commissaire aux comptes peut estimer pertinent de considérer :

- le contenu et l'étendue des échanges avec le comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19-I du code de commerce ou à l'organe qui en exerce les fonctions ;
- l'importance des éléments pour la compréhension des comptes dans leur ensemble et en particulier leur caractère significatif par rapport aux comptes annuels ou consolidés ;
- la complexité ou la subjectivité qu'implique le choix par la direction d'une méthode comptable, notamment en comparaison d'autres entités dans le même secteur ;
- la nature et l'étendue de l'effort d'audit mis en œuvre en réponse aux risques d'anomalies significatives, notamment la nécessité de compétences spécifiques et de consultations d'experts ;
- la nature et l'importance des difficultés rencontrées dans l'application des procédures d'audit, dans l'évaluation de leurs résultats et dans l'obtention d'éléments suffisants et appropriés pour conclure ;
- l'importance des faiblesses de contrôle interne identifiées.

La CNCC estime que, compte tenu de l'ampleur et des conséquences de la crise Covid-19, cette dernière devrait être un élément de contexte qu'il conviendra de prendre systématiquement en considération pour la détermination des points clés de l'audit. En effet, par exemple :

- La crise pourra avoir rendu plus difficile les appréciations portées par le commissaire aux comptes sur des éléments des comptes ayant nécessité des jugements importants de la direction, tels que les estimations comptables présentant un degré élevé d'incertitude ;
- De nouveaux points clés de l'audit peuvent être mis en évidence, comme par exemple, l'appréciation du risque de liquidité ;
- Le commissaire aux comptes aura pu juger nécessaire de faire intervenir des experts ;
- Le commissaire aux comptes aura pu relever de nouvelles faiblesses de contrôle interne.

Dès lors, le commissaire aux comptes peut, dans les points clés de l'audit formulés dans son rapport, faire référence à la crise comme un élément de contexte particulier dans la description du risque d'anomalie significative ou dans la réponse apportée aux risques identifiés :

- C'est par exemple le cas lorsque le commissaire aux comptes décide de formuler un point clé de l'audit sur une estimation comptable significative dont la détermination a été rendue plus complexe du fait des incertitudes liées à la crise, ou encore sur un sujet lié à la continuité d'exploitation (risque / situation de liquidité, financement, ...) sans pour autant avoir conclu à l'existence d'une incertitude significative liée à la continuité d'exploitation (cf. 2b ci-dessus)
 - Il pourrait également, dans sa réponse aux risques, le cas échéant, décrire les procédures d'audit alternatives mises en œuvre dans le contexte des restrictions de déplacement.
- Dans les entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public, le commissaire aux comptes justifie de ses appréciations conformément à la NEP 702 qui indique dans son paragraphe 5 que « *Ces appréciations sont celles, qui, selon le jugement professionnel du commissaire aux comptes et au vu des diligences effectuées tout au long de sa mission, lui sont apparues les plus importantes* ». Par ailleurs, il est précisé au paragraphe 9 :
« *Sans préjudice d'autres appréciations que le commissaire aux comptes jugerait nécessaire de justifier pour répondre à l'obligation posée par la loi, les appréciations de nature à faire l'objet d'une justification se rapportent généralement à des éléments déterminants pour la compréhension des comptes. Entrent dans ce cadre, notamment, les appréciations portant sur :*
 - *les options retenues dans le choix des méthodes comptables ou dans leurs modalités de mise en œuvre lorsqu'elles ont des incidences majeures sur le résultat, la situation financière ou la présentation d'ensemble des comptes de l'entité ;*
 - **les estimations comptables importantes, notamment celles manquant de données objectives et impliquant un jugement professionnel dans leur appréciation ;**
 - *la présentation d'ensemble des comptes annuels et consolidés, qu'il s'agisse du contenu de l'annexe ou de la présentation des états de synthèse.*

*Le commissaire aux comptes peut également estimer nécessaire de justifier d'appréciations portant sur les **procédures de contrôle interne** concourant à l'élaboration des comptes, qu'il est conduit à apprécier dans le cadre de la mise en œuvre de sa démarche d'audit. »*

Pour les mêmes raisons que celle évoquées ci-avant concernant les entités d'intérêt public, le commissaire aux comptes prendra en compte les éventuelles incidences de la crise Covid-19 dans la détermination et la formulation des appréciations qu'il jugerait nécessaire de faire figurer dans son rapport.

3- Autres modifications dans les rapports sur les comptes 2020

3-a Indépendance

La sous-partie « Indépendance » dans la partie « Fondement de l'opinion » ne fait plus référence aux missions interdites par le code de déontologie, puisque la loi PACTE a, pour les EIP, supprimé les interdictions non prévues par le règlement EIP et, pour les non EIP, supprimé la notion même de services interdits qui figuraient jusque-là dans le code.

Il y est en revanche affirmé que la mission d'audit a été réalisée dans le respect des règles d'indépendance prévues par le code de commerce et par le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

3-b Ordonnance n°2020-1142 du 16 septembre 2020 portant création, au sein du code de commerce, d'un chapitre relatif aux sociétés cotées

Le regroupement des règles propres aux sociétés cotées (sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou sur un système multilatéral de négociation) dans un chapitre dédié du code de commerce entraîne des modifications de certaines références à ce code⁴. Ces modifications sont applicables pour les rapports émis à compter du 1^{er} janvier 2021.

3-c ESEF – Format électronique des comptes annuels et consolidés

L'article R.823-7 du code de commerce prévoit que, dans le rapport de certification des comptes, les commissaires aux comptes formulent leur conclusion sur le respect, dans la présentation des comptes inclus dans le rapport financier annuel mentionné au I de l'article L. 451-1-2 du code monétaire et financier, du format d'information électronique unique défini par le règlement européen délégué n° 2019/815 du 17 décembre 2018, dit « règlement ESEF ».

Cette obligation concerne le rapport sur les comptes annuels et le rapport sur les comptes consolidés des entités soumises à l'obligation d'établir le Rapport Financier Annuel prévu à l'article L.451-1-2 du Code monétaire et financier, et ce, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020.

La rédaction de cette partie des rapports est encore en discussion et fera l'objet d'une publication ultérieure. Elle sera différente selon que l'entité utilise ou non la possibilité de report prévu par le III. de l'article 222-3 du règlement Général de l' AMF.

Dans l'attente d'une mise à jour des différents exemples de rapports sur les comptes quatre exemples reprenant les évolutions mentionnées ci-avant sont annexés au présent communiqué :

- [Annexe 1.](#) Rapport sur les comptes annuels – SANS RESERVE – Non EIP
- [Annexe 2.](#) Rapport sur les comptes consolidés – SANS RESERVE – Non EIP
- [Annexe 3.](#) Rapport sur les comptes annuels – SANS RESERVE – EIP – Société dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé
- [Annexe 4.](#) Rapport sur les comptes consolidés – SANS RESERVE – EIP – Société dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé

⁴ Cf. Communiqué CNCC sur l'ordonnance n° 2020-1142 du 16 septembre 2020 portant création, au sein du code de commerce, d'un chapitre relatif aux sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou sur un système multilatéral de négociation publié le 19 janvier 2021.