

# Coronavirus : une information complète à mentionner en annexe des comptes clos au 31 décembre 2019

Par PwC, auteur du *Mémento Comptable*

L'épidémie et ses conséquences sont des événements post-clôture qui ne sont pas de nature à ajuster les comptes clos au 31 décembre 2019, mais ils doivent donner lieu à des informations adaptées en annexe. Au contraire, les comptes clos en décalé en 2020 doivent être ajustés.

Par PwC, auteur du *Mémento Comptable*

L'émergence et l'expansion du coronavirus début 2020 ont affecté les activités économiques et commerciales de la Chine mais aussi, à une échelle plus large, l'environnement économique mondial.

Les sociétés les plus touchées sont celles qui ont un courant d'affaires avec la Chine ou celles qui détiennent des entités chinoises.

Sont présentées ci-après les implications comptables de cette épidémie pour les entités arrêtant leurs comptes au 31 décembre 2019 et postérieurement.

## Les textes applicables

Selon le Code de commerce (art. L 123-20), il doit être tenu compte des passifs qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même s'ils sont connus entre la date de la clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes.

En ce qui concerne les événements postérieurs à la clôture susceptibles de générer des charges, le PCG distingue les deux cas suivants :

- - l'événement est **lié à des conditions existant à la date de clôture** (art. 513-4) : si tel est le cas, les comptes doivent être **ajustés** en fonction de ces événements postérieurs ;

En effet, il procurent des informations permettant de mieux calculer la valeur des éléments de l'actif ou du passif de l'entreprise existant à la clôture de l'exercice (en ce sens, à notre avis, Avis CNC dans Bull. n° 58, 1<sup>er</sup> trimestre 1984).

- - ou l'événement n'est **pas lié à des conditions existant à la date de clôture** (art. 833-2) : si tel est le cas, il n'y a **pas d'incidence** sur le bilan et le compte de résultat, les comptes n'ayant pas à être modifiés.

**A noter** : Selon la CNCC (Note d'information NI. II « Le commissaire aux comptes et les événements postérieurs à la clôture des comptes », février 2010, § 1.3), il est tenu compte de l'importance relative des événements enregistrés (sur cette notion, voir MC 8260) :

- - par l'entreprise pour décider du traitement comptable des événements postérieurs ;
- - et par le commissaire aux comptes lors de la mise en œuvre de ses diligences relatives au contrôle des événements postérieurs (voir MC 52445).

## Entités arrêtant leurs comptes au 31 décembre 2019

**Le coronavirus est-il un événement post-clôture lié à des conditions existant à la date de clôture, de nature à ajuster les comptes ?**

**Non.** Comme rappelé ci-avant, seul un événement lié à des conditions existant à la date de clôture nécessite un ajustement des comptes.

Or, au 31 décembre 2019, l'Organisation mondiale de la santé ne signalait qu'un nombre limité de personnes atteintes d'un virus inconnu. Il n'y avait aucune preuve scientifique de transmission interhumaine à cette date.

La propagation ultérieure du virus et son identification en tant que nouveau coronavirus (« Covid-2019 ») ne fournissent pas d'éléments complémentaires d'appréciation de la situation qui existait au 31 décembre 2019. Ce sont des éléments nouveaux apparus en janvier 2020. Il s'agit donc d'événements non liés à des conditions existant à la date de clôture qui ne sont pas de nature à nécessiter un ajustement des comptes.

### **L'évaluation des actifs et passifs doit-elle refléter les conséquences de cet événement post-clôture ?**

**Non.** Les comptes ne devant pas être ajustés, l'évaluation des actifs et des passifs doit refléter uniquement les conditions qui existaient à la date de clôture, sans tenir compte de l'évolution ultérieure de la situation.

En revanche, une information doit être donnée en annexe sur l'impact post-clôture de l'évolution du coronavirus sur la valeur comptable de ces actifs et passifs (voir ci-après).

**A noter :** Attention, dans certains cas, les événements postérieurs à la clôture apportent des informations complémentaires permettant de lever certaines incertitudes qui existaient à la date de clôture. Une appréciation au cas par cas peut donc s'avérer nécessaire dans certaines situations. Par exemple, la faillite d'un client après la date de clôture peut refléter des problèmes existant déjà avant la propagation du coronavirus et que celle-ci a précipités. Dans ce cas, les comptes au 31 décembre devront bien être impactés.

Il en est de même pour les comptes consolidés établis en normes IFRS (IAS 10.10 ; MIFRS 12794).

#### **Quelle information donner en annexe ?**

S'ils sont **significatifs** (PCG art. 833-1), les événements post-clôture non liés à des conditions existant à la date de clôture et ne donnant donc pas lieu à un ajustement des états financiers nécessitent une information en annexe (PCG art. 833-2/1).

L'information à donner doit être claire et spécifique à l'entité. Elle doit inclure la **nature** de l'événement, ainsi qu'une estimation de son **impact sur les comptes**.

Au cas particulier, les sociétés devraient donc, à notre avis, présenter en annexe l'impact post-clôture de l'évolution du coronavirus, notamment (liste non exhaustive) :

- - sur la valeur comptable des actifs et des passifs ; sont par exemple concernés :
  - les immobilisations corporelles et incorporelles ;
  - les participations ;
  - les stocks ;
  - les créances clients ;
  - les valeurs mobilières de placement ;
  - les impôts différés actifs ;
  - les instruments dérivés évalués à la juste valeur (positions ouvertes isolées) ;
  - dans les comptes consolidés, les actifs et passifs identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises pendant le délai d'affectation ;
- - sur le chiffre d'affaires ;
- - sur les « covenants » bancaires ;
- - sur le coût du chômage partiel, le cas échéant.

Il en est de même pour les comptes consolidés établis en normes IFRS (IAS 10.21 ; MIFRS 12794).

Si l'événement remet en cause la continuité de l'exploitation, voir ci-après.

### **Quelle information donner dans le rapport de gestion ?**

Selon l'article L 232-1 du Code de commerce, le rapport de gestion expose les événements importants entre la date de la clôture de l'exercice et la date à laquelle il est établi.

Cet article concerne tous les événements post-clôture, qu'ils aient ou non un lien direct avec les conditions existant à la date de clôture (en ce sens Bull. CNCC n° 157, mars 2010, EC 2009-58, p. 225 s.).

Pour plus de détails sur l'information financière à fournir par les sociétés cotées au titre de l'information permanente et périodique, voir ce FRC, inf. 5.

### **Si la continuité d'exploitation est compromise du fait du coronavirus, les comptes doivent-ils être établis en valeurs liquidatives ?**

#### **Non, en règles françaises**

En l'absence de règle spécifique en cas de remise en cause de la continuité d'exploitation avant la date d'arrêté des comptes, c'est le traitement défini par le PCG en cas de survenance d'un événement postérieurement à la clôture de l'exercice (voir ci-avant) qui s'applique. En conséquence, les incidences diffèrent selon que l'événement postérieur a ou non un lien direct prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice (en ce sens, Bull. CNCC n° 172, décembre 2013, EC 2013-45, p. 664 s.).

Ainsi, si le coronavirus n'a aucun lien direct avec la situation existant à la clôture de l'exercice (parce que la continuité d'exploitation n'était pas déjà compromise à la clôture 2019), les comptes n'ont pas à être modifiés et une **information en annexe est obligatoire**.

Cette information doit à notre avis, outre la nature de l'événement, présenter des **comptes simplifiés établis en valeurs liquidatives**.

Si la direction n'estime qu'après la date d'arrêté des comptes que la continuité d'exploitation est compromise, la CNCC a déjà indiqué que, sauf à procéder à un nouvel arrêté, l'entreprise doit faire une communication appropriée à l'organe appelé à statuer sur les comptes (Note d'information CNCC NI. II « Le commissaire aux comptes et les événements postérieurs à la clôture des comptes », février 2010, § 1.221). Aucun texte ne précise toutefois quel est l'organe compétent en charge de cette communication, ni la forme qu'elle doit prendre, écrite ou orale (Bull. n° 163, septembre 2011, CNP 2010-19, p. 585).

#### **Oui, dans les comptes consolidés établis en normes IFRS**

Au contraire, selon la norme IAS 10, les états financiers ne doivent pas être préparés selon le principe de continuité d'exploitation lorsque des événements post-clôture indiquent que la continuité d'exploitation est compromise.

Cette recommandation s'applique **même si ces événements ne seraient pas de nature à ajuster les comptes**.

Ainsi, même si le coronavirus n'a aucun lien direct avec la situation existant à la clôture de l'exercice, les sociétés doivent, dans le cadre de leurs arrêtés comptables 2019, tenir compte de ses conséquences lorsqu'elles remettent en cause le principe de continuité de l'exploitation.

Les états financiers doivent alors être établis selon une autre convention plus appropriée (par exemple, en valeurs liquidatives). Des informations doivent être fournies en annexe, conformément à la norme IAS 1 (IAS 10.16 et IAS 1.25 s.).

#### **Comment justifier cette divergence entre les référentiels français et IFRS ?**

Comme indiqué ci-avant, les normes IFRS prévoient expressément le cas de la remise en cause de la continuité d'exploitation en créant une règle spécifique dérogatoire au principe général des non « adjusting events », en l'absence de lien direct avec une situation existant à la clôture de l'exercice.

À l'inverse, les textes législatifs et comptables français ne définissent pas les situations dans lesquelles les états financiers d'une entité ne peuvent plus être établis selon le principe de continuité de l'exploitation. Ainsi, ce sont les règles générales en cas de survenance d'un événement postérieur à la clôture de l'exercice qui s'appliquent. Il n'y a pas de traitement dérogatoire en cas de remise en cause de la continuité d'exploitation.

Est-ce que l'absence de texte spécifique dans le PCG suffit à expliquer la divergence entre les référentiels ? Oui. Cette divergence est-elle justifiée du point de vue de la bonne information des tiers ? Sans doute pas. D'ailleurs, l'ANC a été saisie par la CNCC en 2009 d'une question sur les conséquences de l'abandon du principe de continuité de l'exploitation sur les états financiers établis selon les principes comptables français (comptes individuels et consolidés). Pour plus de détails, voir ce FRC, inf. 7.

## **Entités arrêtant leurs comptes postérieurement au 31 décembre 2019**

Les entités clôturant leurs comptes à compter de janvier 2020 devront prendre en considération les conséquences de cette épidémie dans le cadre de leurs arrêtés comptables (évaluation des actifs financiers et des impôts différés, dépréciation d'actifs corporels et incorporels, valorisation des stocks...).

Sont concernées les clôtures **postérieures au 30 janvier**.

En effet, dans un premier temps, l'OMS n'a pas déclaré l'état d'urgence de santé publique de portée internationale, mais a simplement alerté la Chine et les autres membres de l'OMS sur la situation et les mesures qui étaient à prendre. L'OMS a ensuite confirmé la transmission interhumaine du virus le 23 janvier 2020, puis prononcé l'état d'urgence sanitaire le 30 janvier 2020.