

Recommandations et observations relatives à la prise en compte des conséquences de l'événement Covid-19 dans les comptes et situations établis à compter du 1er janvier 2020

18 MAI 2020

Synthèse

Synthèse

	Recommandations d'application selon les normes comptables françaises ¹	Observations relatives à l'application des normes comptables internationales ²
1. Quand et comment présenter une information pertinente sur les conséquences des effets de l'événement Covid-19 dans les comptes et situations établis à compter du 1^{er} janvier 2020 ?		
1.1 Célérité de l'information comptable		
A1	Quand informer sur les conséquences de l'événement Covid-19 ?	⇒ Il est recommandé aux entités qui ne sont tenues qu'à une obligation d'établissement de comptes annuels d'établir à titre volontaire des comptes et situations intermédiaires leur permettant de mesurer de façon raisonnable les impacts de l'événement Covid-19, de prendre en compte les mesures de soutien dont elles ont bénéficié et de présenter leur performance et leur situation financière, à une date choisie par elle.
1.2 Information dans les comptes et situations établis à compter du 1^{er} janvier 2020		
<u>Remarque générale</u> : Les recommandations ou observations qui suivent visent à la fois les comptes établis à titre obligatoire (comptes annuels et comptes consolidés pour toutes les entités et, pour certaines d'entre elles, comptes semestriels, le cas échéant consolidés) et les comptes et situations intermédiaires établis à titre volontaire (cf. <i>question A1</i>).		
B1	L'événement Covid-19 doit-il donner lieu à une information spécifique dans les comptes et situations établis à compter du 1 ^{er} janvier 2020 ?	⇒ L'événement Covid-19 et ses conséquences constituent un fait pertinent qui doit être mis en évidence dans les comptes et situations établis à compter du 1 ^{er} janvier 2020.
B2	Dans quel document et selon quels principes généraux présenter cette information dans les comptes et situations établis à compter du 1 ^{er} janvier 2020 ?	⇒ L'information pertinente sur les impacts de l'événement Covid-19 a vocation à figurer dans l'annexe des comptes et des situations intermédiaires. ⇒ L'information donnée doit être complète et dépourvue de biais, refléter fidèlement la situation, permettre une analyse pertinente des impacts bruts et nets et être présentée de façon transparente (notamment sur les répartitions, estimations et incertitudes éventuelles).

¹ Règlement ANC n° 2014-03 relatif au plan comptable général et Règlement CRC n° 99-02 relatif aux comptes consolidés.

² Référentiel IFRS tel qu'adopté par l'Union Européenne.

		Recommandations d'application selon les normes comptables françaises ¹	Observations relatives à l'application des normes comptables internationales ²
B3	Comment s'articulent l'information financière et comptable et le rapport de gestion ?	⇒ L'ANC souligne le caractère complémentaire du rapport de gestion (ou le cas échéant d'autres communications financières) et les comptes et situations établis. L'information pertinente sur les conséquences financières et comptables de l'événement Covid-19 fait partie intégrante des comptes et situations établis et constitue généralement un point de référence pour les commentaires de gestion, souvent plus étendus, présentés par ailleurs.	
B4	Quelles sont les modalités pour établir les informations à fournir dans l'annexe sur les effets de l'événement Covid-19 sur le compte de résultat ?	⇒ L'ANC recommande deux approches alternatives : l'approche ciblée ou l'approche d'ensemble. La première présente les principaux impacts jugés pertinents, la seconde s'attache à présenter l'ensemble des impacts, leurs interactions et leur incidence sur les agrégats usuels.	
B5	Quelles sont les modalités de détermination des impacts de l'événement Covid-19 sur le bilan de l'entité ?	⇒ Les effets de l'événement Covid-19 sur le bilan de l'entité sont reflétés dans l'annexe en suivant soit une approche ciblée soit une approche d'ensemble, selon des modalités détaillées se référant à celles présentées à la question B4 pour le compte de résultat.	
B6.A	Les produits et charges liés à l'événement Covid-19 peuvent-ils être inscrits en résultat exceptionnel (ou non courant) ?	<p>⇒ 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. Il est préférable de privilégier en conséquence la présentation dans l'annexe.</p> <p>⇒ Les entités poursuivent leurs pratiques antérieures en n'inscrivant dans les rubriques du résultat exceptionnel ou du résultat non courant que les produits et les charges qui y sont portés de façon usuelle.</p>	⇒ Les conditions du classement hors du résultat d'exploitation courant dans le cadre de l'application de la recommandation ANC n° 2020-01 ¹ ne sont pas modifiées. Les entités maintiennent leurs pratiques antérieures d'utilisation des rubriques non courantes.
B6.B	Une information relative aux conséquences de l'événement Covid-19 peut-elle être fournie en lecture directe au	⇒ Il n'est pas recommandé aux entités d'indiquer, au-delà de l'information donnée dans l'annexe, les impacts de l'événement Covid-19 en lecture directe dans leur compte de résultat et/ou au bilan.	

¹ Recommandation ANC n° 2020-01 du 6 mars 2020 relative au format des comptes consolidés des entreprises établis selon les normes comptables internationales (hors établissements du secteur bancaire et organismes d'assurance).

		Recommandations d'application selon les normes comptables françaises¹	Observations relatives à l'application des normes comptables internationales²
	bilan et/ou au compte de résultat ?		
B7	Existe-t-il des formats-type pouvant être utilisés pour présenter les informations chiffrées dans l'annexe ?	<p>⇒ Des formats-type s'appuyant sur la nomenclature du PCG et sur les présentations usuelles sont disponibles pour les entités qui le souhaitent, en particulier les petites et moyennes entreprises.</p> <p><i>cf. formats-types proposés aux annexes 1.A (compte de résultat) et 1.B (bilan) de la partie 1.</i></p>	<p>⇒ Les formats-types proposés pour présenter les informations chiffrées dans l'annexe des comptes et situations établis selon les normes comptables françaises peuvent être adaptés pour les comptes et situations établis selon les normes comptables internationales.</p>
B8	Lorsqu'une entité n'est plus en situation de continuité d'exploitation, sur quelle base doit-elle établir ses comptes ?	<p>⇒ Lorsque la continuité d'exploitation est irrémédiablement compromise, l'ensemble des conséquences d'une liquidation ou d'une cessation d'activité est pris en compte. Les comptes sont établis sur la base des valeurs liquidatives. Les modalités d'évaluation et de présentation retenues par l'entité sont indiquées dans l'annexe.</p>	<p>⇒ Une entité qui ne prépare pas les états financiers sur une base de continuité d'exploitation indique la base sur laquelle les états financiers ont été établis et la raison pour laquelle l'entité n'est pas considérée en situation de continuité d'exploitation (IAS 1.25).</p>
B9	Dans quelles circonstances faut-il mentionner dans l'annexe des informations sur la continuité d'exploitation ?	<p>⇒ En cas d'incertitude significative sur la continuité d'exploitation de l'entité, des informations sont données dans l'annexe. Compte tenu du climat d'incertitude général, les informations doivent être équilibrées en ne retenant des hypothèses ni uniquement pessimistes ni uniquement optimistes.</p>	

	Recommandations d'application selon les normes comptables françaises ¹	Observations relatives à l'application des normes comptables internationales ²
2. Quelles sont les conséquences de l'événement Covid-19 sur la reconnaissance et l'évaluation des actifs, passifs, produits et charges ?		
2.1 Conséquences sur l'évaluation des actifs		
<i>2.1.1 Test de dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles</i>		
C1	L'événement Covid-19 est-il à considérer comme un indice de perte de valeur ?	⇒ L'événement Covid-19 ne constitue pas à lui seul un indice de perte de valeur. L'existence d'un indice de perte de valeur n'est confirmée qu'à l'issue d'un examen des caractéristiques propres à l'entité.
C2	Comment déterminer la valeur actuelle d'un actif ou d'un groupe d'actifs, dans les circonstances actuelles, marquées par un haut niveau d'incertitude ?	⇒ L'étendue du test de dépréciation est à mettre en cohérence avec les facteurs de risque identifiés. Compte tenu des circonstances, l'entité s'efforce de fonder sa décision sur les informations fiables dont elle dispose. ⇒ Lorsque le niveau d'incertitude demeure élevé sur les perspectives susceptibles de fonder les scénarii retenus pour les tests de dépréciation, comme cela peut être le cas dans le contexte de l'événement Covid-19, l'entité indiquera clairement les éléments qu'elle retient justifiant une décision fondée de déprécier ou non et, le cas échéant, le montant de la dépréciation comptabilisée. Elle indiquera également les incertitudes qui subsistent et le résultat des analyses de sensibilité dont elle peut disposer.
		⇒ Les dépréciations d'actifs constatées lors d'une situation intermédiaire, et notamment celles constatées sur les fonds commerciaux et écarts d'acquisition ne sont pas définitives, une analyse doit être conduite à la clôture annuelle.
<i>2.1.2 Amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles</i>		
D1	En cas d'arrêt de l'activité, l'amortissement des immobilisations incorporelles et corporelles peut-il être interrompu ?	⇒ En cas d'arrêt de l'activité, sauf à ce que l'amortissement soit fonction d'un nombre d'unités d'œuvre, l'amortissement des immobilisations incorporelles et corporelles ne peut être ni interrompu pendant la non-utilisation des actifs concernés ni amoindri compte tenu d'une utilisation réduite des actifs concernés.
<i>2.1.3 Actifs financiers</i>		

E1	Comment apprécier la valeur d'inventaire des actifs financiers ?	<p>⇒ En matière de dépréciation des actifs financiers, les modalités de dépréciation diffèrent selon les catégories comptables. Les conséquences de l'évènement Covid-19 sont, le cas échéant, prises en compte pour déterminer le montant des éventuelles dépréciations.</p> <p>⇒ Lorsque la valeur d'inventaire des actifs financiers est évaluée sur la base des projections de flux de trésorerie, ces flux sont construits sur des hypothèses raisonnables et cohérentes.</p>	⇒ Sauf cas exceptionnel d'un changement de modèle de gestion, le mode d'évaluation des instruments financiers n'est pas modifié.
<i>2.1.4 Stocks (évaluation et dépréciation)</i>			
F1	Quelles sont les conséquences d'une baisse du niveau de production sur l'évaluation du coût de production des stocks ?	⇒ Une baisse du niveau de production (sous-activité) n'est pas prise en compte dans l'évaluation du coût de production des stocks.	
F2	Comment évaluer la valeur actuelle des stocks en présence d'incertitudes sur les prix et perspectives de vente à court terme ?	<p>⇒ L'étendue des travaux d'analyse de la valeur des stocks est à mettre en cohérence avec les facteurs de risque identifiés. Compte tenu des circonstances, l'entité s'efforce de fonder sa décision sur les informations fiables dont elle dispose.</p> <p>⇒ L'entité indiquera clairement les éléments qu'elle retient justifiant une décision fondée de déprécier ou non et, le cas échéant, le montant de la dépréciation comptabilisée. Elle indiquera également les incertitudes qui subsistent et le résultat des analyses de sensibilité dont elle peut disposer.</p>	⇒ L'éventualité de ne pas être en mesure de déterminer la valeur nette de réalisation des stocks n'est pas prévue.

¹ Règlement ANC n° 2014-03 relatif au plan comptable général et Règlement CRC n° 99-02 relatif aux comptes consolidés.

² Référentiel IFRS tel qu'adopté par l'Union Européenne.

2.1.5 Créances			
G1	Quelles créances sont à considérer comme des créances douteuses ?	⇒ Un retard de paiement, lié aux circonstances générales prévalant dans le cadre de l'événement Covid-19, ne constitue pas à lui seul un critère de déclassement, celui-ci étant fondé sur les caractéristiques propres aux débiteurs concernés.	⇒ La dégradation du risque de crédit fondée sur des retards de paiement peut être réfutée au vu des caractéristiques propres aux débiteurs concernés.
G2	Comment évaluer les dépréciations sur créances clients à la clôture des comptes ?	⇒ L'événement Covid-19 peut amener à reconsidérer le périmètre de l'ensemble des événements (notamment mesures de soutien et perspectives à moyen terme) constituant le fait générateur d'une dégradation de la solvabilité d'un client.	⇒ Compte tenu notamment de l'existence de mesures de soutien, les suspensions ou reports de paiement ou l'octroi de crédits complémentaires ne constituent pas à eux seuls un indicateur de dépréciation des créances commerciales.
G3	Comment apprécier les créances liées aux impôts différés ?	⇒ Les créances d'impôts différés dont la récupération dépend des résultats futurs ne seront inscrites à l'actif que s'il est probable que l'entité pourra les récupérer grâce à l'existence d'un bénéfice attendu. Comme le règlement CRC 99-02 le prévoit, il est présumé qu'un tel bénéfice n'existera pas lorsque l'entité a supporté des pertes au cours des deux derniers exercices.	⇒ Pour les actifs d'impôts différés non imputés sur des différences imposables, l'entité doit s'assurer, qu'ils remplissent toujours les conditions fixées par IAS 12.29.
2.2 Conséquences sur la reconnaissance et l'évaluation des passifs			
2.2.1 Conséquences sur les dettes			
H1	Dans quelle catégorie comptable le prêt garanti par l'État (PGE) doit-il être classé ?	⇒ À la souscription, le prêt garanti par l'État est enregistré comme un emprunt auprès des établissements de crédit (compte 164). ⇒ Il est mentionné dans l'annexe dans les dettes à échéance de plus d'un an sauf si l'entité a décidé de ne pas demander l'amortissement sur une période additionnelle.	⇒ À la souscription, le prêt garanti par l'État est classé en passif non courant. ⇒ À la clôture, si l'entité a décidé de ne pas demander l'amortissement sur une période additionnelle, elle classe la part exigible de ce prêt en passif courant.
H2	Quel est le traitement comptable du coût de la garantie du prêt garanti par l'État ?	⇒ Seul le coût de la garantie pour un prêt de 12 mois est initialement inscrit en charges. Le coût additionnel éventuel de la garantie sera inscrit en charges lors de l'exercice par l'emprunteur de la clause lui permettant de rembourser le prêt sur une période additionnelle. ⇒ Ces coûts sont affectés comptablement à chaque exercice.	⇒ En cours de traitement.
H3		⇒ Le rééchelonnement ou le report de règlement d'une dette fiscale ou sociale ne modifie pas la nature de la dette et n'a donc d'effet ni sur sa comptabilisation initiale ni sur son montant.	

	Quel est le traitement comptable des rééchelonnements et reports des dettes fiscales et sociales ?		⇒ Selon la nature de la dette, son rééchelonnement ou report de règlement pourrait donner lieu à l'actualisation de la somme due si l'effet est significatif
H4	Quel est le traitement comptable des rééchelonnements et reports des dettes commerciales ?	⇒ Le rééchelonnement ou le report de règlement d'une dette commerciale ne modifie pas la nature de la dette et n'a donc d'effet ni sur sa comptabilisation initiale ni sur son montant.	⇒ Le rééchelonnement ou le report de règlement d'une dette commerciale pourrait donner lieu à l'actualisation de la somme due si l'effet est significatif.
H5	Quel est le traitement comptable des annulations de dettes ?	⇒ Une dette annulée est sortie du bilan de l'entité. ⇒ Lorsqu'une dette est annulée mais avec une clause dite de « retour à meilleure fortune », l'entité constate le retour à meilleure fortune lors de la survenance du fait générateur prévu par les clauses contractuelles.	⇒ Lorsqu'une dette est annulée mais avec une clause dite de « retour à meilleure fortune », une nouvelle dette est inscrite au bilan de l'entité pour sa juste valeur tenant compte du caractère aléatoire de son remboursement.
H6	Quel est le traitement comptable des reports de remboursement des dettes financières ?	⇒ La mesure décidée par les établissements bancaires visant à permettre le report jusqu'à 6 mois des remboursements de dettes est sans effet sur la présentation des dettes concernées au bilan de l'entité.	⇒ Dans le cadre du simple report jusqu'à six mois des remboursements de dettes, dans la majorité des cas, cette opération sera considérée comme une modification de la dette n'entraînant pas sa décomptabilisation.
H7	Quel est le traitement comptable des dettes financières devenues exigibles du fait de l'application de covenants bancaires ?	⇒ En cas de rupture de covenant à la date de clôture, la dette est reclassée en totalité à court terme dans l'état des échéances des dettes ⇒ En cas de rupture de covenant à la date de clôture rendant la dette exigible à cette date, mais ayant donné lieu à une renégociation antérieure à la date de clôture, il n'y a pas lieu de reclasser la dette. ⇒ En cas de rupture de covenant entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes, il s'agit d'un événement postérieur à la clôture devant faire l'objet d'une information dans l'annexe.	⇒ En cas de rupture de covenant à la date de clôture, la dette de passif non courant est déclassée en passif courant. ⇒ Si la rupture du covenant intervient entre la date de clôture et l'arrêté des comptes, il s'agit d'un événement postérieur à la clôture devant faire l'objet d'une information dans l'annexe.
<i>2.2.2 Conséquences sur les provisions</i>			
I1	Les pertes d'exploitation futures peuvent-elles être provisionnées ?	⇒ Les pertes d'exploitation futures ne peuvent pas être provisionnées.	

I2	Sous quelles conditions une provision pour perte sur contrat est-elle reconnue ?	⇒ Une provision doit être constituée au titre d'une perte sur un contrat lorsque les conditions de reconnaissance d'un passif sont remplies.	⇒ L'événement Covid-19 ne modifie pas les conditions de reconnaissance ni les modalités d'évaluation des provisions pour contrats onéreux.
I3	Sous quelles conditions une provision pour restructuration est-elle reconnue ?	⇒ Une provision pour restructuration est à constater lorsqu'il existe une obligation de l'entité vis-à-vis de tiers, ayant pour origine la décision prise par l'organe compétent, matérialisée avant la date de clôture par l'annonce de cette décision aux tiers concernés, et à hauteur des coûts pour lesquels l'entité n'attend plus de contrepartie de ceux-ci.	⇒ Deux conditions principales sont requises pour constater une provision de restructuration : ✓ Existence d'un plan formalisé et détaillé de restructuration ✓ Et l'entité a créé une attente fondée que la restructuration sera mise en œuvre
I4	Quelles informations doivent être fournies en l'absence d'évaluation fiable d'un passif ?	⇒ Dans le cas exceptionnel (en normes comptables françaises) ou extrêmement rare (en normes comptables internationales), où aucune évaluation fiable du montant de l'obligation ne peut être réalisée, le passif n'est pas comptabilisé. ⇒ L'annexe fournit des informations sur ce passif éventuel.	
2.3 Conséquences sur la reconnaissance et l'évaluation des produits			
J1	Quel est le traitement comptable des allocations d'activité partielle ?	⇒ L'ANC recommande d'inscrire cette allocation au crédit d'un compte de charges de personnel.	⇒ L'allocation reçue dans le cadre du dispositif d'activité partielle est considérée comme une subvention dans le champ d'application d'IAS 20.
J2	Quel est le traitement comptable du fonds de solidarité pour les TPE, micros-entrepreneurs et indépendants ?	⇒ L'ANC recommande d'inscrire cette aide en subvention d'exploitation (compte 74).	<i>Compte tenu du champ d'application de cette aide, les entités concernées n'établissent pas de comptes consolidés.</i>
J3	Quel est le traitement comptable des remboursements anticipés de crédit d'impôt et de TVA ?	⇒ Dans la plupart des cas, le remboursement anticipé d'un crédit d'impôt et de TVA n'entraîne aucun impact au compte de résultat.	
J4	Quel est le traitement comptable des modifications de contrats (annulation totale ou partielle, réduction de prix, remise) engendrées par l'évènement Covid-19 chez le vendeur ?	⇒ Lorsque le rabais est porté sur la facture, le produit est comptabilisé pour le montant net, rabais déduit. ⇒ Lorsque le rabais n'est pas porté sur la facture, le rabais est enregistré au débit du compte 709. ⇒ Ces modifications de contrat sont à rattacher à la période comptable afférente à la remise consentie.	⇒ Selon que les variations des composantes du contrat résultent d'une modification de contrat ou bien du dénouement d'une incertitude relative à une contrepartie variable, l'impact pourra devoir être comptabilisé soit de façon prospective soit de façon immédiate en résultat, avec des effets de rattrapage cumulé.

J5	Quel est le traitement comptable des réductions de loyers chez le bailleur ?	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Lorsque la réduction de loyer concerne un produit déjà enregistré, la réduction est comptabilisée au débit du compte 709. ⇒ Lorsque la réduction de loyer est portée sur la facture de loyer, le produit est comptabilisé pour le montant net, réduction déduite. ⇒ Ces réductions de loyers sont à rattacher à la période comptable appropriée. 	⇒ L'analyse doit être conduite selon la classification du contrat et selon que l'aménagement résulte ou non d'une modification de ce contrat.
J6	Quelle est la présentation des abandons de créances au compte de résultat de l'entité accordant l'abandon ?	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Chez l'entité qui consent l'abandon, il s'agit soit d'une minoration de produit soit d'une charge. <p><u>Cas de l'annulation d'une créance d'exploitation</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ⇒ Lorsqu'une facture d'avoir a été émise, la contrepartie de l'annulation de la créance est inscrite au débit du compte 709. ⇒ Lorsque l'abandon de créance s'est matérialisé par une convention, la contrepartie de l'annulation de la créance est inscrite au débit du compte 658. <p><u>Cas de l'annulation d'une dette financière</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ⇒ L'abandon de créances est inscrit au débit du compte 668 « Autres charges financières ». 	⇒ Pour les entités établissant leurs comptes consolidés suivant la recommandation ANC n° 2020-01, lorsque la créance est liée à un produit inscrit au résultat d'exploitation courant, la charge est à inscrire avant ce sous-total. Lorsque la créance a été classée dans la catégorie « actifs financiers », la charge est à inscrire à la ligne « Autres charges financières ».
2.4 Conséquences sur la reconnaissance et l'évaluation des charges			
K1	Quel est le traitement comptable des reports de charges ?	⇒ Le report de paiement d'une dette comptabilisée est sans conséquence sur la comptabilisation des charges.	
K2	Quel est le traitement comptable des rabais ou concessions de loyers accordés ?	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Lorsque le rabais concerne une charge déjà enregistrée, le rabais est comptabilisé au crédit du compte 609 (ou 619, 629 selon sa nature). ⇒ Lorsque le rabais est porté sur la facture, la charge est comptabilisée pour le montant net, rabais déduit. ⇒ Compte tenu de la nature des avantages accordés par le vendeur et des caractéristiques contractuelles, l'entité rattache ces avantages à la période comptable appropriée. 	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Pour les entités établissant leurs comptes consolidés suivant la recommandation ANC n° 2020-01¹, lorsque la dette est liée à une charge inscrite au résultat d'exploitation courant, le produit est à inscrire avant ce sous-total. ⇒ Pour les contrats de location, un amendement a été proposé par l'IASB. L'ANC souhaite qu'il soit applicable pour les comptes semestriels ainsi que pour les comptes des exercices à clore à court terme notamment ceux au 30 juin 2020.

¹ Recommandation ANC n° 2020-01 du 6 mars 2020 relative au format des comptes consolidés des entreprises établis selon les normes comptables internationales (hors établissements du secteur bancaire et organismes d'assurance).

K3	<p>Quel est le traitement comptable des abandons de créances chez le bénéficiaire ?</p>	<p><u>Cas de l'annulation d'une dette d'exploitation</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ⇒ Lorsqu'une facture d'avoir a été émise, la contrepartie de l'annulation de la créance est inscrite selon le cas aux comptes 609, 619, ou 629. ⇒ Lorsque l'abandon de créance s'est matérialisé par une convention, la contrepartie de l'annulation de la créance est inscrite au crédit du compte 758. <p><u>Cas de l'annulation d'une dette financière</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ⇒ L'ANC recommande d'inscrire ces abandons de créances au crédit du compte 768. 	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Pour les entités établissant leurs comptes consolidés suivant la recommandation ANC n° 2020-01, lorsque la dette est liée à une charge inscrite au résultat d'exploitation courant, le produit est à inscrire avant ce sous-total. Lorsque que la dette a été classée dans la catégorie « endettement financier », le produit est inscrit à la ligne « Autres produits financiers ».