

Ordre des Experts Comptables de Tunisie



COMMUNICATION DE L'OECT SUR L'IMPACT DE LA CRISE COVID-19 SUR L'INTERVENTION DE L'EXPERT COMPTABLE

Avril 2020

COMMUNICATION DE L'OECT SUR L'IMPACT DE LA CRISE COVID-19 SUR L'INTERVENTION DE L'EXPERT COMPTABLE

Chère Consœur,

Cher Confrère,

L'épidémie COVID-19 continue de se propager rapidement à l'échelle mondiale, amenant l'OMS à prononcer l'état d'urgence sanitaire au 30 janvier 2020 et la déclarer comme pandémie au 11 mars 2020.

Bien que cette déclaration ne change pas grand-chose sur le plan pratique, à part le fait qu'elle permet une meilleure collaboration à l'échelle internationale, elle a permis à certains pays de lier leur plan de gestion de cette crise à cette déclaration.

Au-delà du volet purement sanitaire, la lutte contre ce virus a donné lieu à des mesures inédites, telles que le confinement sanitaire et les restrictions de déplacements, qui ont mis à plat les plus grandes économies du monde et risquent d'aboutir à une crise économique comparable à celles provoquées par la première et deuxième guerre mondiale.

La Tunisie n'étant pas épargnée par cette pandémie, notre économie sera fortement impactée et beaucoup de nos opérateurs économiques en subiront certainement les conséquences, en termes de baisse du niveau d'activité, de non-recouvrement des créances... allant jusqu'à la remise en cause de leur continuité d'exploitation.

Conscient de ce risque qui touche directement l'intervention des experts comptables, aussi bien en tant qu'auditeurs ou conseillers privilégiés des entreprises, le Conseil de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie (OECT) a jugé opportun d'intervenir à travers cette communication, afin de clarifier le traitement comptable de cet évènement, assister les auditeurs dans l'accomplissement de leurs diligences et la rédaction de leur rapport, jusqu'à soulever des problématiques d'ordre juridique relatives à l'impossibilité d'intervention du commissaire aux comptes, de la tenue des assemblées générales ordinaires et à leurs convocations.

I. Traitement comptable

1.1. Exercice clôturé le 31 décembre 2019

a. La continuité d'exploitation de l'entité n'est pas compromise

Les conséquences de la pandémie sur l'établissement des comptes annuels pour l'exercice clôturé au 31 décembre 2019 seront comptabilisées conformément à la NCT 14 comme un évènement postérieur à la date de clôture qui ne donnera généralement pas lieu à la modification des comptes annuels, étant donné que les changements significatifs des activités de l'entreprise et les conséquences économiques se sont produits à la suite d'évènements postérieurs à la date de

clôture, telles que les mesures prises par le gouvernement et le secteur privé en réponse à l'épidémie du virus.

Le § 35 de la NCT 14 précise que « *lorsqu'un évènement, qui n'a pas de lien direct avec une situation existante à la date de clôture de l'exercice, survient entre la date de clôture et la date de publication des comptes, il n'est pas procédé à la modification des comptes. L'entreprise doit, toutefois, porter une mention au niveau des notes aux états financiers* ».

Toutefois, et dans des cas bien précis, il se peut que cet évènement vienne compléter ou rectifier une situation déjà existante à la date de clôture, telles qu'une situation déjà compromise d'un client au 31/12/2019 révélée par cette crise, une perte sur créance qui serait confirmée par la faillite du client postérieurement à la date de clôture... Dans ce cas, les états financiers arrêtés au 31/12/2019 doivent être modifié afin de prendre en compte l'effet de cet évènement.

Il appartient à la Direction de veiller à établir son appréciation de l'impact de l'épidémie du COVID-19 sur son exploitation et à en faire état tant dans les états financiers que dans le rapport de Gestion adressé à l'assemblée Générale devant statuer sur les comptes de l'exercice 2019.

En effet, et conformément au § 36 de la NCT 14, même si aucun ajustement de l'actif et du passif n'a eu lieu, l'entreprise doit mentionner, à travers les notes aux états financiers, les évènements, survenus entre la date de clôture de l'exercice et la date de publication des états financiers, qui, sans être liés à la situation qui prévalait à la date de clôture de l'exercice :

- Entraineront des modifications importantes de l'actif ou du passif au cours du nouvel exercice,
- Ou qui auront, ou risquent d'avoir, des répercussions importantes sur les activités futures de l'entreprise.

La note aux états financiers publiée par l'entreprise dans ce cas pourrait comprendre ce qui suit :

1. Une description de l'évènement et des conséquences de la situation sur les activités :
 - Arrêt de production, suspension des activités,
 - Difficultés d'approvisionnement,
 - Annulation de contrats,
 - Perte d'un stream de revenus, ...
2. Une estimation de l'impact en termes de liquidité :
 - Retards de recouvrement,

- Disponibilité ou non de trésorerie pour honorer les engagements (paie entre autres),
 - Accès au financement, support de la part du groupe, ...
3. Une estimation de l'impact financier sur les états financiers s'il peut être déterminé, ou l'indication **que cette estimation ne peut être faite** :
- Dépréciation d'actifs (immobilisations corporelles, incorporelles, stocks, créances, ...)
 - Augmentation du coût du risque
 - Pertes sur contrats déficitaires
 - Plans de restructuration
 - Estimations comptables

En raison de la situation actuelle de confinement et des délais qui sont parfois très serrés, rendant difficile l'accomplissement de certaines expertises, évaluations..., l'estimation de cet impact financier peut ne pas être mentionnée au niveau des notes.

4. S'il n'est pas attendu que la crise ait des conséquences significatives, ceci devra être mentionné au niveau de la note ;

b. Situation d'incertitudes significatives sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation

Si durant la période entre la clôture du 31 décembre 2019 et la date de l'autorisation de publication des états financiers par l'organe compétent, la direction a eu connaissance d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances postérieures à la clôture qui peuvent jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'entité doit indiquer ces incertitudes dans les notes aux états financiers.

Par ailleurs, l'entité doit décrire les jugements importants exercés qui ont conduit à conclure que l'hypothèse de préparation des états financiers au 31 décembre 2019 selon le principe de continuité d'exploitation est appropriée malgré les incertitudes existantes.

Enfin, il est rappelé que, s'il est conclu à l'issue de l'exercice de jugements importants, qu'il n'existe pas d'incertitudes significatives sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, ces jugements doivent également être indiqués dans les notes aux états financiers, sous la responsabilité de la Direction qui a, également, la responsabilité de l'établissement des états financiers.

c. La continuité d'exploitation est définitivement compromise

De façon générale, lorsqu'il apparaît, durant la période postérieure à la clôture du 31 décembre 2019 et jusqu'à la date d'arrêté des comptes par l'organe compétent, que

la continuité d'exploitation est définitivement compromise (c'est-à-dire que la direction a l'intention, ou n'a pas d'autre solution réaliste, que de liquider l'entité ou de cesser son activité), les comptes préparés au 31 décembre 2019 doivent être établis selon une convention comptable plus appropriée, à l'instar de la valeur liquidative, même si le problème de continuité d'exploitation est dû à des événements postérieurs à la clôture qui ne sont pas de nature à ajuster les montants comptabilisés au 31 décembre 2019 (comme les effets de l'épidémie de COVID-19).

1.2. Exercice clôturé après le 31 décembre 2019

Pour les comptes annuels des exercices clos après le 31 décembre 2019 et, en particulier, après la crise COVID-19 dans les pays dans lesquels l'entité opère, la direction devra prendre en compte l'impact de la pandémie sur l'établissement des comptes annuels, notamment sur les aspects suivants :

- La perte de valeur des immobilisations,
- L'évaluation des instruments financiers,
- Le risque de non-recouvrabilité des créances,
- Le principe comptable de continuité d'exploitation, ...

II. Impact sur l'audit

2.1. Défis lors de la réalisation d'un audit

L'auditeur peut se trouver confronté à des défis majeurs lors de la réalisation de son audit :

- Par des obstacles à l'obtention des informations nécessaires à la réalisation des travaux et à la capacité à exprimer une opinion ;
- Parce que le système de contrôle interne mis en place pour l'établissement des comptes annuels peut avoir changé ou est moins efficace en raison de l'absence du personnel de l'entité auditée pour cause de maladie ou d'arrangements pour travailler à domicile ; cela peut conduire à un risque accru d'erreurs ou de fraude que l'auditeur devra prendre en compte dans sa démarche d'audit ;
- En raison de difficultés pour entrer en contact avec les dirigeants et les tiers de l'entreprise, tels que les avocats, les banques, les clients, les fournisseurs, ...
- En raison de difficultés d'accès aux locaux du client pour réaliser ses travaux (par exemple, incapacité à observer l'inventaire ou à vérifier physiquement les immobilisations à la fin de l'exercice) ;
- Parce que les procédures d'audit ne fournissent pas les éléments probants attendus, ce qui nécessiterait des changements dans l'approche d'audit (par exemple, une diminution significative du nombre de réponses aux demandes de confirmations bancaires et/ou des débiteurs) ;

- En raison de la nécessité de répondre aux risques significatifs dus aux limitations d'informations et/ou en raison du fait que la direction a moins de temps que d'habitude pour préparer les états financiers ;
- En raison de difficultés de l'obtention des éléments probants suffisants et appropriés sur les entités du groupe ou une compréhension suffisante du travail de leurs auditeurs ;
- En raison de la nécessité de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires pour faire face aux risques significatifs résultant de l'impact financier potentiel de la pandémie (par exemple, des procédures supplémentaires pour apprécier la pertinence de l'évaluation, par la direction, de la capacité de l'entité à poursuivre son activité) ; et
- En raison de difficultés à diriger et superviser le travail effectué par d'autres membres de l'équipe et/ou de l'existence d'obstacles à la réalisation de l'audit en raison du fait que l'équipe chargée de la mission doit travailler à distance et que certains membres de l'équipe chargée de la mission sont absents ;

Dans ces circonstances, l'auditeur peut utiliser des solutions technologiques, telles que des réunions en faisant appel aux canaux de communication collaboratifs sécurisés (de préférence ne pas citer leurs noms) la numérisation de documents, l'utilisation d'outils de partage de fichiers, le transfert électronique de fichiers, etc. pour surmonter les restrictions d'accès à l'information.

La pandémie peut également poser un certain nombre de défis potentiels pour la direction, tels que, par exemple, l'organisation des inventaires, y compris l'assistance de l'auditeur à l'inventaire. Si l'auditeur conclut que l'explication de la direction semble raisonnable compte tenu des circonstances, il peut discuter avec elle de la possibilité de procéder à un inventaire à une date ultérieure, une fois les restrictions levées ou lorsque les risques ne sont plus aussi importants.

Ces défis peuvent entraîner des retards importants dans l'achèvement des audits et peuvent également affecter la capacité des auditeurs à recueillir des éléments probants suffisants et adéquats, et donc également l'opinion d'audit (certification avec réserve ou refus de certification ou l'impossibilité d'exprimer une opinion pour les missions autre que le commissariat aux comptes). En tout état de cause, l'auditeur ne peut être contraint d'émettre, sur la base d'informations incomplètes ou d'un dossier incomplètement documenté, une opinion qui ne soit pas suffisamment justifiée.

2.2. Impact sur le rapport d'audit

Indépendamment des situations citées ci-après dans lesquelles l'auditeur pourrait insérer dans son rapport un paragraphe d'observation ou formuler une opinion modifiée, l'auditeur devrait inclure un paragraphe d'observation dans lequel il attire l'attention des utilisateurs de son opinion d'audit et des états financiers, sur la note

spécifique aux états financiers que l'entreprise a rédigée et ce pour attirer leur attention sur les mesures prises par l'entreprise ainsi que la description et l'évaluation, lorsque c'est possible, des effets de la pandémie COVID-19 sur sa situation financière de l'entité et ses performances.

Ainsi, le rapport d'audit doit selon le cas :

- Inclure un paragraphe d'observation afin de mettre en évidence un évènement postérieur important survenu après la date de clôture et qui a fait l'objet d'une information fournie dans les comptes annuels, ou relatif à une incertitude significative résultant de la crise COVID-19 (**norme ISA 706 (Révisée), A5**) ;
- Inclure un paragraphe d'observation afin de mettre en évidence une catastrophe majeure qui a eu, ou continue d'avoir, une incidence importante sur la situation financière de l'entité (**norme ISA 706 (Révisée), A5**) ;
- Inclure une section concernant une incertitude significative relative à la continuité d'exploitation (**norme ISA 570 (Révisée)**) ;
- Inclure éventuellement un point clé de l'audit (**norme ISA 701**) ;
- Exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable dans le cas où les informations ne sont pas adéquates (**norme ISA 705 (Révisée)**), notamment en cas de désaccord sur la note aux états financiers relatives à l'évènement post clôture détaillée ci-haut ;
- Exprimer une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, au cas où le l'auditeur n'a pas été en mesure d'obtenir les éléments probants suffisants et appropriés (**norme ISA 705 (Révisée), A8 à A11**) et ce pour les missions autre que de commissariat aux comptes ;
- Exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, au cas où l'auditeur n'a pas été en mesure d'obtenir les éléments probants suffisants et appropriés et ce, pour les missions de commissariat aux comptes ;
- Exprimer une opinion défavorable, si les états financiers ont été préparés selon le principe comptable de continuité d'exploitation, mais que l'auditeur juge que l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation dans les états financiers est inappropriée,
- Exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la norme ISA 705 (révisée) en l'absence d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers (**ISA 705 par. A32 à A34**).

Il va sans dire que conformément au § 10 de l'ISA 560 qui prévoit que : « *L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance de lui fournir une déclaration écrite, conforme à la norme ISA 580, confirmant que tous les évènements survenus après la date de clôture, pour lesquels le référentiel d'information financière applicable exige qu'un ajustement soit apporté ou que des informations soient communiquées, ont fait l'objet du traitement requis.* », l'auditeur peut mettre en exergue, au niveau de cette déclaration, que l'impact de la crise COVID-19 sur les états financiers a été correctement pris en compte ou divulgué.

2.3. Faits dont l'auditeur prend connaissance entre la date de son rapport et l'approbation des comptes

L'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre des procédures d'audit se rapportant aux états financiers après la date de son rapport. Toutefois, s'il prend connaissance, après la date de son rapport mais avant la date de publication des états financiers, d'un fait qui, dans le cas où il aurait été connu de lui à la date de son rapport, aurait pu le conduire à modifier celui-ci, il doit : (Réf. : par. A11 ISA 560)

1. S'entretenir avec la direction et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance ;
2. Déterminer si les états financiers doivent être modifiés, et plus exactement dans le cas où la continuité d'exploitation est définitivement compromise ;
3. Dans l'affirmative, s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend résoudre la question dans les états financiers.

III. Problématiques juridiques

3.1. Problématiques liées à l'arrêté des comptes

Une des conséquences importantes de la pandémie COVID-19 et les mesures de confinement prises par les autorités conformément au décret n°156-2020 du chef du Gouvernement est l'impossibilité pour certaines sociétés de tenir les réunions des Conseils d'Administration en présence physique de leurs membres ainsi que celle de leurs commissaires aux comptes pour arrêter les états financiers au 31 décembre 2019 ou les arrêter ultérieurs des états financiers intermédiaires au cours de l'exercice 2020.

Les commissaires aux comptes doivent être particulièrement vigilants à la vérification des procédures suivies et des conditions de convocation des réunions des Conseils d'administration, dont l'ordre du jour comporte l'arrêté et/ou l'approbation des états financiers. Il doit s'assurer, à ce titre, que la convocation et le déroulement des réunions par l'utilisation des moyens de communication à distance n'a lésé les droits d'aucun administrateur et que l'arrêté des états financiers a respecté les dispositions

légales en la matière, notamment la lecture du rapport du Comité d'audit, lorsque ceci est exigée par la loi et/ou la réglementation en vigueur.

Sauf cas de force majeure, le commissaire aux comptes est tenu d'assister à distance aux réunions du Comité d'audit, lorsque celui-ci est exigé par la loi et/ou la réglementation en vigueur, et celle du conseil d'administration dont l'objet est l'arrêté et/ou l'approbation des états financiers. S'il a des remarques à formuler sur les procédures et conditions de convocation de ces réunions, il doit les communiquer séance tenante aux présents à ces réunions et en demander consignation dans les procès-verbaux.

En cas d'impossibilité de tenue de la réunion du conseil d'administration pour arrêter les états financiers, le commissaire aux comptes ne pourra pas émettre son rapport sur les états financiers et doit retarder son émission jusqu'à la tenue de cette réunion. En outre, il informe l'organe de direction de l'entreprise et les autorités compétentes, selon le cas, de cette situation et de l'impossibilité d'émettre son rapport sur les états financiers jusqu'à la levée de cette situation.

3.2. Convocation et tenue des assemblées générales

Une des conséquences importantes de la pandémie COVID-19 et les mesures de confinement prises par les autorités conformément au décret n°156-2020 du chef du Gouvernement est l'impossibilité pour certaines sociétés de tenir les réunions de leurs assemblées générales pour approuver les états financiers au 31 décembre 2019 et délibérer sur les questions liés (conventions réglementées, affectation des résultats, distribution de dividendes, jetons de présence).

Pour les sociétés qui ne sont pas régies par les dispositions de la loi n°94-117 relative au marché financier, les commissaires aux comptes doivent être particulièrement vigilants à la vérification des procédures suivies et des conditions de convocation de ces assemblées générales. Il doit s'assurer à ce titre que la convocation et le déroulement des assemblées générales par l'utilisation des moyens de communication à distance n'ont lésé les droits d'aucun actionnaire/associé et que les documents à mettre à la disposition de l'ensemble des actionnaires/associés, tel qu'exigé par la loi, ont été scrupuleusement respectés. À défaut, le commissaire aux comptes doit signaler à l'organe de direction de l'entreprise et/ou à l'assemblée elle-même, séance tenante, les irrégularités relevées et en exiger mention dans le PV de ladite assemblée. Il mentionne, en outre, les irrégularités relevées dans son prochain rapport dans la section « autres obligation légales et réglementaires ».

Pour les sociétés régies par les dispositions de la loi n°94-117 relative aux marchés financiers, le Conseil du Marché Financier a précisé dans un communiqué que « *le code des sociétés commerciales permet à tout actionnaire de voter par correspondance ou de se faire représenter par toute personne munie d'un mandat spécial, la société concernée est encouragée à appeler les actionnaires à utiliser l'une ou l'autre de ces modalités* ». Il précise également que « *Il est à rappeler que pour la validité des votes par correspondance ... le vote émis par correspondance n'est valable que si la signature apposée au formulaire est légalisée* ».

Il est donc fort de constater que cette condition, ainsi que d'autres conditions citées dans le même avis, sont difficilement réalisables dans une situation de confinement ou de limitation de regroupement de personnes au-delà d'un certain nombre, ou bien de mesures drastiques d'hygiène, ou encore de limitation des services concernés de l'État.

S'agissant de sociétés faisant appel public à l'épargne, le commissaire aux comptes doit vérifier scrupuleusement les conditions de convocation et de tenue de ces assemblées et dans le cas où des irrégularités sont observées, elles doivent être portées dès leur connaissance au Conseil du Marché Financier, conformément à l'article 3.6^{èmment} de la loi n°94-117 relative au marché financier.

Compte tenu de ce qui a été mentionné ci-dessus, il est préférable que les sociétés faisant appel public à l'épargne régies par la loi n°94-117 relative au marché financier, reportent les dates de tenue de leurs assemblées générales en concertation avec le CMF, sauf mise à jour de l'avis du CMF dans le sens de l'assouplissement des conditions de tenues de l'Assemblée Générale.