

Haute Ecole
Groupe ICHEC – ECAM – ISFSC



Enseignement supérieur de type long de niveau universitaire

En quoi le coronavirus a-t-il impacté l'établissement des états financiers des entreprises et leur révision par les auditeurs ?

Mémoire présenté par :

Colin WYEME

Pour l'obtention du diplôme de :

Master en gestion de l'entreprise

Année académique 2020-2021

Promoteur :

Marie KAISIN

Haute Ecole
Groupe ICHEC – ECAM – ISFSC



Enseignement supérieur de type long de niveau universitaire

En quoi le coronavirus a-t-il impacté l'établissement des états financiers des entreprises et leur révision par les auditeurs ?

Mémoire présenté par :

Colin WYEME

Pour l'obtention du diplôme de :

Master en gestion de l'entreprise

Année académique 2020-2021

Promoteur :

Marie KAISIN

Je tiens tout d'abord à remercier ma promotrice, Madame Marie Kaisin, qui m'a aiguillé, épaulé et soutenu tout au long de la réalisation de mon travail.

Je tiens également à remercier ma personne relais, Madame Louise Denoiseux, qui a été présente pour éloigner mes doutes et pour répondre à mes questions.

Enfin, je tiens à remercier ma maman, qui m'a beaucoup aidé pour la relecture de ce travail et qui m'a encouragé du début à la fin.

Engagement Anti-Plagiat du Mémoire

« Je soussigné, WYEME, Colin, Année d'études 2020-2021, déclare par la présente que le Mémoire ci-joint est exempt de tout plagiat et respecte en tous points le règlement des études en matière d'emprunts, de citations et d'exploitation de sources diverses signé lors de mon inscription à l'ICHEC, ainsi que les instructions et consignes concernant le référencement dans le texte respectant la norme APA, la bibliographie respectant la norme APA, etc. mises à ma disposition sur Moodle.

Sur l'honneur, je certifie avoir pris connaissance des documents précités et je confirme que le Mémoire présenté est original et exempt de tout emprunt à un tiers non-cité correctement. »

Dans le cadre de ce dépôt en ligne, la signature consiste en l'introduction du mémoire via la plateforme ICHEC-Student.

Introduction	5
Première partie : Théorie	7
1. Etablissement des états financiers	7
1.1. Règles d'établissements des états financiers consolidés	7
1.1.1. Objectif	7
1.1.2. Champ d'application	7
1.1.3. Résumé de la norme IAS 1	7
1.1.4. Précisions sur l'hypothèse de continuité d'exploitation et les événements postérieurs à la clôture	9
1.2. Évaluation des dépréciations	10
1.2.1. Objectif	10
1.2.2. Champ d'application	10
1.2.3. Résumé de la norme IAS 36	11
1.3. Modification des contrats de financement	13
1.4. Modification des contrats de location.	14
1.4.1. Objectif	14
1.4.2. Champ d'application	14
1.4.3. Résumé de la norme IFRS 16	14
1.4.4. Amendement de l'IFRS 16	15
1.5. Évaluation à la juste valeur	16
1.5.1. Objectif	16
1.5.2. Champ d'application	16
1.5.3. Résumé de la norme IFRS 13	16
1.6. Aides gouvernementales	17
1.6.1. Champ d'application	17
1.6.2. Résumé de la norme IAS 20	18
1.7. Impôt sur le résultat	19
1.7.1. Objectif	19
1.7.2. Champ d'application	19
1.7.3. Résumé de la norme IAS 12	19
1.8. Provisions	21
1.8.1. Objectif	21
1.8.2. Champ d'application	21
1.8.3. Résumé de la norme IAS 37	21
2. Audit des états financiers	24
2.1. Planning de l'audit	24
2.1.1. Champ d'application	24
2.1.2. Résumé de la norme ISA 300	24
2.2. Procédure d'évaluation des risques	25
2.2.1. Champ d'application	25
2.2.2. Résumé de la norme ISA 315	25
2.3. Évènements postérieurs à la clôture	27
2.3.1. Champ d'application	27
2.3.2. Résumé de la norme ISA 560	28
2.3.2.1. Évènements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport de l'auditeur	28

2.3.2.2.	Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la date de son rapport d'audit mais avant la date de publication des états financiers	29
2.3.2.3.	Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la publication des états financiers	30
2.4.	Points clés de l'audit	30
2.4.1.	Champ d'application	30
2.4.2.	Résumé de la norme ISA 701	30
2.5.	Continuité d'exploitation	31
2.5.1.	Champ d'application	31
2.5.2.	Résumé de la norme ISA 570	31
2.6.	Paragraphes d'observation	34
2.6.1.	Champ d'application	34
2.6.2.	Résumé de la norme ISA 706	34

Deuxième partie : Analyse pratique **36**

1.	Description du modèle d'analyse	36
1.1.	Préanalyse	37
1.1.1.	Préanalyse IFRS	37
1.1.2.	Préanalyse ISA	39
1.2.	Grille d'analyse	41
2.	Secteur de la grande distribution	42
2.1.	Auchan Holding	42
2.1.1.	États financiers	43
2.1.1.1.	Continuité d'exploitation	43
2.1.1.2.	Évaluation des dépréciations	44
2.1.1.3.	Modification des contrats de financement	45
2.1.1.4.	Modification des contrats de location	45
2.1.1.5.	Évaluation des actifs à la juste valeur	46
2.1.1.6.	Aides gouvernementales	47
2.1.1.7.	Provisions	48
2.1.2.	Rapport du commissaire	48
2.1.2.1.	Planning de l'audit	48
2.1.2.2.	Points clés de l'audit et procédures d'évaluation des risques	49
2.1.2.3.	Évènements postérieurs à la clôture	51
2.1.2.4.	Continuité d'exploitation	52
2.1.3.	Analyse de l'impact du coronavirus sur Auchan Holding	52
2.2.	Carrefour	52
2.2.1.	États financiers	53
2.2.1.1.	Continuité d'exploitation	53
2.2.1.2.	Évaluation des dépréciations	53
2.2.1.3.	Modification des contrats de financement	54
2.2.1.4.	Modification des contrats de location	55
2.2.1.5.	Évaluation à la juste valeur	55
2.2.1.6.	Aides gouvernementales	56
2.2.1.7.	Provisions	56
2.2.2.	Rapport du commissaire	57
2.2.2.1.	Planning de l'audit	57
2.2.2.2.	Points clés de l'audit et procédures d'évaluation des risques	57
2.2.2.3.	Éléments postérieurs à la clôture	59

2.2.2.4.	Continuité d'exploitation	60
2.2.3.	Analyse de l'impact du coronavirus sur Carrefour	60
3.	Le secteur de l'aviation	61
3.1.	Air France-KLM	61
3.1.1.	États financiers	61
3.1.1.1.	Continuité d'exploitation	61
3.1.1.2.	Évaluation des dépréciations	62
3.1.1.3.	Modification des contrats de financement	63
3.1.1.4.	Modification des contrats de location	64
3.1.1.5.	Évaluation des actifs à la juste valeur	64
3.1.1.6.	Aides gouvernementales	65
3.1.1.7.	Provisions	66
3.1.2.	Rapport du commissaire	67
3.1.2.1.	Planning de l'audit	67
3.1.2.2.	Points clés de l'audit et procédures d'évaluation des risques	67
3.1.2.3.	Éléments postérieurs à la clôture	70
3.1.2.4.	Continuité d'exploitation	70
3.1.3.	Analyse de l'impact du coronavirus sur Air France-KLM	71
3.2.	Turkish Airlines	72
3.2.1.	États financiers	72
3.2.1.1.	Continuité d'exploitation	72
3.2.1.2.	Évaluation des dépréciations	73
3.2.1.3.	Modification des contrats de financement	74
3.2.1.4.	Modification des contrats de location	74
3.2.1.5.	Évaluation des actifs à la juste valeur	75
3.2.1.6.	Aides gouvernementales	75
3.2.1.7.	Provisions	76
3.2.2.	Rapport du commissaire	77
3.2.2.1.	Planning de l'audit	77
3.2.2.2.	Points clés de l'audit et procédures d'évaluation des risques	77
3.2.2.3.	Éléments postérieurs à la clôture	79
3.2.2.4.	Continuité d'exploitation	80
3.2.3.	Analyse de l'impact du coronavirus sur Turkish Airlines	81
4.	Discussion des résultats	81
4.1.	Analyse des états financiers	81
4.1.1.	Continuité d'exploitation	81
4.1.2.	Évaluation des dépréciations	82
4.1.3.	Modification des contrats de financement	83
4.1.4.	Modification des contrats de location	83
4.1.5.	Évaluation à la juste valeur	84
4.1.6.	Aides gouvernementales	84
4.1.7.	Provisions	85
4.2.	Analyse du rapport du rapport du commissaire	85
4.2.1.	Planning de l'audit	85
4.2.2.	Points clés de l'audit et procédures d'évaluation des risques	85
4.2.3.	Éléments postérieurs à la clôture	86
4.2.4.	Continuité d'exploitation	87
4.3.	Conclusions générales	88

Conclusion	92
Bibliographie	93
Annexes	<i>Erreur ! Signet non défini.</i>

Introduction

Début de l'année 2020, le coronavirus est apparu, il a chamboulé nos vies et a plongé la planète dans une crise économique et sanitaire sans précédent. Cette crise a des conséquences à beaucoup de niveaux et n'épargne rien ni personne. Ayant une formation en comptabilité et m'orientant vers une carrière dans le domaine de l'audit, je me suis demandé si cette pandémie pouvait avoir un impact sur la comptabilité des entreprises. De fil en aiguille, et après discussions avec mes professeurs et autres professionnels du chiffre, j'ai dégagé la question suivante : en quoi le coronavirus a-t-il impacté l'établissement des états financiers des entreprises et leur révision par les auditeurs ?

Afin de répondre à cette problématique, j'ai émis quatre hypothèses :

1. Le coronavirus a impacté les états financiers des entreprises.
2. Le coronavirus a impacté la révision des états financiers des entreprises.
3. Le coronavirus a impacté uniquement les états financiers des entreprises impactées économiquement.
4. Le coronavirus a impacté uniquement la révision des états financiers des entreprises impactées économiquement.

Pour confirmer ou infirmer ces hypothèses et répondre à la problématique de base, il sera analysé 4 entreprises de 2 secteurs économiques différents. Pour répondre aux hypothèses 3 et 4, les deux secteurs choisis sont la grande distribution et l'aviation car il a été fortement véhiculé dans les médias que le secteur de l'aviation était très touché par la crise sanitaire et que la grande distribution ne l'était presque pas, étant donné son importance dans la vie quotidienne des gens. Ces deux secteurs d'entreprise se sont donc tout naturellement imposés pour ce travail. Toutefois, d'autres critères importants ont dû être pris en compte dans le choix des entreprises à analyser. En effet, il fallait des entreprises qui appliquent les normes IFRS afin de pouvoir les comparer, des entreprises qui nomment un commissaire, et des entreprises qui clôturent leurs comptes au 31 décembre afin que les rapports annuels soient publiés à temps pour être analysés. Auchan Holding et Carrefour ont été choisis pour le secteur de la grande distribution et Air France-KLM et Turkish Airlines ont été choisis pour le secteur de l'aviation.

L'analyse de ce mémoire portera sur des points qui ont été retenus sur base d'une préanalyse destinée à faire ressortir ceux qui sont le plus susceptibles d'être impactés par la crise sanitaire. Les points concernant les états financiers sont la continuité d'exploitation, l'évaluation des dépréciations, la modification des contrats de financement, la modification des contrats de location, l'évaluation des actifs à la juste valeur, les aides gouvernementales et les provisions. Les points concernant le rapport du commissaire sont le planning de l'audit, les points clés de l'audit et procédures d'évaluation des risques, les éléments postérieurs à la clôture et la continuité d'exploitation.

Ce travail se compose de deux parties. Une première partie théorique décrit les différentes normes comptables internationales (normes IFRS) et normes internationales d'audit (normes ISA) susceptibles d'être impactées par le coronavirus, et permet d'établir un background de connaissances. Une deuxième partie pratique repose sur le background théorique et analyse les entreprises sélectionnées. La partie pratique commence par la description du modèle d'analyse et par une préanalyse des points et normes internationales qui pourraient avoir été impactés par le coronavirus. Les points qui en ressortent sont les points décrits précédemment. Ensuite, il est procédé à l'analyse détaillée de chaque point identifié pour chaque entreprise. Chaque point reprend une description de ce que contiennent les états financiers et le rapport du commissaire en 2019, en 2020, et une comparaison entre les deux. Les résultats de ces comparaisons sont par la suite discutés et une comparaison entre les deux secteurs est réalisée. Enfin, il est tiré une conclusion générale.

Première partie : Théorie

Dans cette première partie, nous allons découvrir la théorie qui nous servira pour l'analyse ultérieure des entreprises choisies. Dans ce travail, il sera fait référence aux normes internationales de comptabilité en parlant des normes IFRS et aux normes internationales d'audit en parlant des normes ISA.

1. Etablissement des états financiers

Dans cette section, nous allons découvrir les différentes normes IFRS qui sont les plus impactées par le coronavirus.

1.1. Règles d'établissements des états financiers consolidés

1.1.1. Objectif

L'IFRS Foundation (2017) a établi la norme IAS 1 avec pour objectif de rendre les états financiers comparables les uns aux autres, que ce soit par rapport aux périodes précédentes, ou entre entreprises.

1.1.2. Champ d'application

Les règles de présentation des états financiers en normes IFRS sont définies par l'IAS 1. Cette première norme ne traite toutefois pas la structure des états financiers intermédiaires, laquelle est traitée par l'IAS 34. (IFRS Foundation, 2017)

Certaines entreprises à but non lucratif du secteur privé, du secteur public ou qui n'ont pas de capitaux propres pourront avoir à modifier leur présentation. (IFRS Foundation, 2017)

1.1.3. Résumé de la norme IAS 1

La norme IAS 1 stipule que les états financiers ont pour objectif de fournir des informations financières sur la situation d'une entreprise, ainsi que sur sa performance et ses flux de trésorerie, pour aider la prise de décisions économiques d'un grand nombre d'utilisateurs des états financiers. (IFRS Foundation, 2017)

Ils reprennent les actifs, les passifs, les capitaux propres, les produits, les charges, les profits, les pertes, les apports des propriétaires ainsi que les flux de trésorerie. (IFRS Foundation, 2017)

La norme IAS 1 énonce qu'un jeu complet d'états financiers comprend :

- « un état de la situation financière à la fin de la période ;
- un état du résultat net et des autres éléments du résultat global de la période ;
- un état des variations des capitaux propres de la période ;
- un tableau des flux de trésorerie de la période ;
- des notes, contenant les principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives ;
- des informations comparatives au titre de la période précédente, selon ce qui est précisé aux paragraphes 38 et 38A ;
- un état de la situation financière au début de la période précédente lorsque l'entité applique une méthode comptable de façon rétrospective ou effectue un retraitement rétrospectif d'éléments de ses états financiers, ou lorsqu'elle procède à un reclassement d'éléments dans ses états financiers, conformément aux paragraphes 40A à 40D. »
(IFRS Foundation, 2017, para 10)

Il est écrit dans la norme IAS 1 que les états financiers doivent représenter une image fidèle de la situation financière de l'entreprise. Afin de montrer une image fidèle, l'entreprise doit évaluer sa capacité à continuer son exploitation et, si c'est le cas, doit préparer ses états financiers sur base de cette hypothèse de continuité. Si la direction de l'entreprise décide de liquider l'entreprise ou qu'elle n'a pas d'autre choix que d'arrêter son activité suite à la prise de connaissance de grosses incertitudes par rapports à des évènements l'empêchant de continuer, elle doit préciser ces incertitudes et expliquer pourquoi elle ne pense pas se baser sur l'hypothèse de continuité d'exploitation pour établir ses états financiers. Afin de déterminer si cette hypothèse est présente, l'entreprise doit prendre en compte toutes les informations auxquelles elle a accès par rapport à son futur pour au moins les douze mois qui viennent à dater de la clôture. Chaque évènement aura un poids différent dans la prise en compte par l'entreprise en fonction de son impact. Si l'entreprise estime que son accès à des capitaux n'est pas difficile, elle peut déterminer que l'hypothèse de continuité d'exploitation est présente sans rentrer dans une analyse très détaillée. (IFRS Foundation, 2017)

Il est également spécifié que la compensation est interdite, c'est-à-dire que les actifs ne peuvent pas être compensés par les passifs et les produits par les charges, sauf dans certains cas spécifiques. (IFRS Foundation, 2017)

De plus, l'IAS 1 stipule que les entreprises doivent présenter un jeu complet d'états financiers au moins une fois par an. Si cette date change ou que la durée d'exercice est rallongée ou raccourcie, en plus de la nouvelle durée de la période, il doit être mentionné pourquoi la durée a changé et pourquoi les montants présentés pour la comparaison ne sont pas complètement

comparables. Ces informations comparatives doivent être présentes pour tous les montants qui se trouvent dans les états financiers de la période. (IFRS Foundation, 2017)

Par ailleurs, les informations présentées dans les états financiers doivent être bien distinctes des autres informations présentes dans un rapport annuel. Les normes IFRS ne s'appliquent qu'à ces états financiers et ne sont pas obligatoires pour les autres informations présentées dans le rapport annuel. Les informations de l'entreprise doivent également être présentées de manière évidente. (IFRS Foundation, 2017)

D'autre part, il est précisé dans l'IAS 1 que les éléments courants doivent être bien séparés des éléments non courants. La distinction entre le caractère courant et non courant d'un actif ou d'un passif se fait selon les critères suivants :

- L'actif ou le passif est supposé être réalisé selon son exploitation normale ;
- L'actif ou le passif est détenu principalement pour une transaction ;
- L'actif ou le passif est supposé être réalisé dans les douze mois qui suivent la clôture ;
- L'actif est de la trésorerie ou un équivalent de trésorerie ;
- Le passif ne peut pas être différé à cause d'un droit inconditionnel pour plus de douze mois après la clôture. (IFRS Foundation, 2017)

L'IAS 1 stipule que les états financiers doivent inclure un état des variations des capitaux propres de l'entreprise ainsi qu'un tableau de flux de trésorerie (IFRS Foundation, 2017).

1.1.4. Précisions sur l'hypothèse de continuité d'exploitation et les évènements postérieurs à la clôture

Étant donné que la continuité d'exploitation est un point susceptible d'être fortement impacté par le coronavirus, nous allons découvrir au travers de l'IAS 10 quelques précisions non mentionnées dans l'IAS 1.

L'IAS 10 apporte des éléments supplémentaires sur le traitement des informations reçues et évènements apparus après la date de clôture des états financiers. Cela est important car le coronavirus a commencé à avoir un impact vers la fin de l'année 2019 et début 2020, c'est-à-dire au moment où la majorité des entreprises clôturent leurs comptes. (IFRS Foundation, 2017)

L'IAS 10 impose aux entreprises de ne pas établir leurs états financiers selon l'hypothèse de continuité d'exploitation si des évènements qui sont arrivés après la date de clôture des comptes ne permettent pas de se baser sur cette hypothèse. (IFRS Foundation, 2017)

L'IAS 10 définit deux types d'évènements postérieurs à la date de clôture. Les évènements qui confirment des situations qui existaient en fin de période sont des évènements qui donneront

lieu à des ajustements. Et les événements qui surviennent après la date de clôture et qui indiquent de nouvelles situations qui ne donneront pas lieu à des ajustements. (IFRS Foundation, 2017)

Parmi les exemples d'événements menant à des ajustements de comptabilisation présentés dans la norme IAS 10, la réception d'informations concernant la dépréciation d'un actif doit donner lieu à un ajustement. La faillite d'un client qui intervient après la clôture donne souvent confirmation de la perte de crédit du client à la fin de la période. Or avec le coronavirus qui est arrivé soudainement, le crédit des clients n'était généralement pas ébranlé. (IFRS Foundation, 2017)

En ce qui concerne la continuité d'exploitation, l'IAS 10 stipule que si on voit que l'hypothèse ne peut pas être appliquée, ce ne sont pas seulement quelques ajustements comptables qu'il faudra effectuer mais bien un changement complet de la convention comptable. Toutefois, certains événements ne donnent pas lieu à des ajustements mais sont significatifs. Dans ce cas-là, il est logique de penser que ne pas informer les utilisateurs des états financiers va influencer leurs prises de décisions. L'entreprise doit par conséquent fournir, pour chaque événement significatif survenu après la clôture, la nature de l'événement ainsi qu'une estimation de son impact financier. (IFRS Foundation, 2017)

1.2. Évaluation des dépréciations

1.2.1. Objectif

La norme IAS 36 a pour objectif d'encadrer les procédures qu'une entreprise applique afin de s'assurer que la valeur de ses actifs n'est pas plus élevée que la valeur recouvrable. Un actif est considéré comme plus élevé que sa valeur recouvrable lorsque sa valeur comptable dépasse sa valeur d'utilisation ou la valeur qu'on obtiendrait en cas de vente. Si tel est le cas, l'actif est considéré comme déprécié et la norme IAS 36 oblige l'entreprise à comptabiliser une perte de valeur. (IFRS Foundation, 2017)

1.2.2. Champ d'application

La norme IAS 36 s'applique aux actifs financiers classés comme filiales, entreprises associées ou coentreprises et ne s'applique pas aux stocks, actifs d'impôts différés, actifs biologiques liés à l'agriculture et les actifs non courants. (IFRS Foundation, 2017)

1.2.3. Résumé de la norme IAS 36

L'IAS 36 dit que si un indice de dépréciation de valeur d'un actif pourrait avoir été identifié, l'entreprise doit effectuer une estimation de la valeur recouvrable de l'actif. De plus, à la fin de chaque période, l'entreprise doit déterminer si il existe des indices de perte de valeur. Cette évaluation de dépréciations doit se faire obligatoirement, qu'il y ait un indice ou non, pour les immobilisations incorporelles dont la durée de vie est indéterminée ainsi que pour celles qui ne sont pas encore prêtes à être utilisées. Cela doit se faire également pour le goodwill acquis dans un regroupement d'entreprises. Ces tests de dépréciations obligatoires ne doivent pas d'office être faits en fin d'exercice mais doivent être faits au même moment chaque année. Dans le cas où c'est la première année de l'actif, un test de dépréciations doit être fait avant la fin de l'exercice. (IFRS Foundation, 2017)

L'IAS 36 donne plusieurs exemples d'indices externes pouvant indiquer une perte de valeur :

- une perte de valeur plus élevée que celle causée par l'utilisation normale de l'actif et l'usure du temps ;
- un impact négatif sur l'entreprise causé par des changements importants survenus durant l'exercice comptable ou qui interviennent dans un futur proche sur l'environnement de l'entreprise ;
- une hausse du taux d'intérêt qui impacte le taux d'actualisation utilisé par l'entreprise pour calculer la valeur recouvrable de l'actif, valeur par conséquent réduite. (IFRS Foundation, 2017)

L'IAS 36 donne plusieurs exemples d'indices internes pouvant indiquer une perte de valeur :

- des éléments montrent que l'actif a subi des dégradations physiques ou que l'actif est devenu obsolète ;
- la valeur de l'actif a été impactée négativement par des changements intervenus au sein de l'entreprise ;
- des éléments provenant du système d'information de l'entreprise montrent que la performance économique de l'actif est devenue inférieure aux attentes. (IFRS Foundation, 2017)

Les indices externes et internes précités ne sont pas exhaustifs. Dans le cas où un indice montrerait qu'un actif a perdu de la valeur, cela peut aussi vouloir dire que la méthode d'amortissement, la durée d'utilisation ou sa valeur résiduelle doivent être ajustées. (IFRS Foundation, 2017)

L'IAS 36 définit la valeur recouvrable d'un actif comme étant la valeur la plus élevée entre la juste valeur¹ dont on soustrait les coûts de sortie et la valeur d'utilité² de l'actif ou de l'unité génératrice de trésorerie³. Les coûts de sortie, excepté les coûts déjà comptabilisés au passif, sont les coûts engendrés pour se séparer de l'actif, mais ne comprennent pas les indemnités de fin de contrat de travail ou les coûts de restructurations. Il ne faut pas toujours calculer ces deux valeurs : si l'une des deux est supérieure à la valeur comptable, l'actif ne s'est pas déprécié et il ne faut pas aller plus loin. Dans le cas où il n'existe aucune base permettant de déterminer de manière fiable le prix de vente d'un actif entre deux entités aux conditions de marché, la valeur d'utilité de l'actif sera utilisée comme valeur recouvrable. (IFRS Foundation, 2017)

Quand une dépréciation de valeur d'un actif est identifiée, l'IAS 36 dit qu'il faut directement comptabiliser cette perte de valeur dans le résultat net lorsque l'actif n'est pas réévalué. Quand un actif est réévalué, sa réduction de valeur est comptabilisée dans les autres éléments du résultat global. Une fois que la dépréciation de valeur a été comptabilisée, les amortissements doivent être modifiés pour les périodes à venir et ce dans le but que la valeur comptable ajustée de l'actif (diminuée de sa valeur résiduelle si il y en a une) soit répartie de manière équilibrée sur la durée de vie restante de l'actif. (IFRS Foundation, 2017)

Si un indice de dépréciation d'un actif se présente mais que la valeur recouvrable de l'actif pris individuellement ne peut pas être estimée, l'IAS 36 précise que, dans ce cas, c'est la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle l'actif appartient qui sera estimée. On déterminera la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie lorsqu'on ne peut estimer la valeur d'utilité de l'actif pris individuellement diminuée de ses coûts et quand l'actif ne produit pas d'entrées de trésorerie grandement indépendantes de celles d'autres actifs. (IFRS Foundation, 2017)

La norme IAS 36 dit que le goodwill, acquis dans un regroupement d'entreprises, doit être affecté à chaque unité génératrice de trésorerie qui devrait recevoir les bénéfices de synergie de regroupement des entités. Toute unité génératrice de trésorerie comprenant un goodwill doit subir un test de dépréciations au moins une fois par an et chaque fois qu'un indice de dépréciation se présente. (IFRS Foundation, 2017)

Il se peut qu'une dépréciation de valeur d'un actif disparaisse. L'IAS 36 dit que chaque année, l'entreprise doit vérifier la possibilité qu'une réduction de valeur n'existe plus. Si c'est le cas, l'entreprise doit estimer le montant récupérable de l'actif et reprendre la réduction de valeur

¹ La juste valeur est définie par l'IAS 36 comme étant « le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction normale entre des intervenants du marché à la date d'évaluation. » (IFRS Foundation, 2017, para 6)

² La valeur d'utilité est définie par l'IAS 36 comme étant « la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs attendus d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie. » (IFRS Foundation, 2017, para 6)

³ Une unité génératrice de trésorerie est définie par l'IAS 36 comme étant « le plus petit groupe identifiable d'actifs qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs. » (IFRS Foundation, 2017, para 6)

dans le cas où les estimations utilisées par l'entreprise pour déterminer la valeur récupérable de l'actif a changé depuis la dernière comptabilisation d'une dépréciation. La valeur comptable après reprise ne peut pas être plus élevée que la valeur comptable qui aurait été déterminée si aucune dépréciation n'avait été comptabilisée au cours des exercices précédents. La reprise de dépréciation d'un actif isolé doit être comptabilisé directement en résultat net sauf si il est comptabilisé pour son montant réévalué, auquel cas la reprise sera comptabilisée dans les autres éléments du résultat global. (IFRS Foundation, 2017)

1.3. Modification des contrats de financement

Comme dit précédemment, les entreprises fortement impactées par le coronavirus pourraient souffrir de problèmes de cash-flows. Dans son rapport concernant les considérations comptables IFRS à prendre en compte à cause du coronavirus, Ernst&Young (2020) stipule que ces problèmes seraient le résultat de difficultés rencontrées dans leurs opérations, d'une hausse des coûts d'exploitation ou d'une perte de revenus. Les entreprises rencontrant ces problèmes auront besoin de trouver de nouveaux financements, de modifier les termes des dettes contractées ou d'obtenir des dérogations dans le cas où l'entreprise ne parvient plus à respecter les conventions. C'est la norme IFRS 9 qui donne la marche à suivre si une entreprise se trouve face à ces problèmes, et qui détermine si des changements dans ces contrats sont susceptibles de mener à des modifications ou même à des extinctions de contrat.

En ce qui concerne les dettes financières, les entreprises devraient annuler la reconnaissance de la dette financière dans leurs comptes si les cash-flows n'existent plus (par exemple quand une obligation présente dans un contrat a expiré ou est annulée) ou si les termes de la dette ont changé de manière significative. L'IFRS 9 détermine à quel niveau les modifications de contrat sont importantes et doivent mener à une annulation de la reconnaissance de la dette. La norme IFRS 9 stipule que l'entreprise doit procéder à une comparaison des cash-flows avant et après la modification du contrat actualisé au taux d'intérêt effectif. Cette comparaison est aussi appelée « le test des 10% » car si la différence entre les cash-flows actualisés est plus élevée que 10%, la reconnaissance de la dette doit être annulée. Toutefois, ce n'est pas le seul critère. Des facteurs qualitatifs pourraient également mener à une annulation de reconnaissance de la dette. (Ernst&Young, 2020)

L'IFRS 9 n'apporte aucune explication particulière par rapport aux actifs financiers et à leur reconnaissance. Cela a pour conséquence le fait que les entreprises utilisent leurs propres règles d'évaluation qui se basent le plus souvent sur des facteurs qualitatifs, et parfois utilisent le test des 10%. Cependant, le Comité d'Interprétation des IFRS explique que la seule utilisation du test des 10% n'est pas toujours appropriée car il pourrait y avoir des incohérences avec les règles de dépréciations de valeur de l'IFRS 9. Certaines entreprises pourraient appliquer des méthodes comptables différentes en fonction des modifications susceptibles d'être accordées, si elles rencontrent des difficultés financières. (Ernst&Young, 2020)

1.4. Modification des contrats de location.

1.4.1. Objectif

La norme IFRS 16 a pour objectif d'établir la manière de comptabiliser les contrats de location de telle sorte que les informations présentées par les bailleurs et les preneurs soient pertinentes. (IFRS Foundation, 2021)

1.4.2. Champ d'application

L'IFRS 16 s'applique pour tous les contrats de location et de location d'actifs au titre du droit d'utilisation⁴ sauf pour ceux qui portent sur l'exploitation minière et fossile, sur des actifs biologiques, sur des concessions de services ou sur d'autres contrats conclus avec des clients. En cas de location à court terme ou de contrat concernant un bien de faible valeur, le preneur a la possibilité de ne pas appliquer les dispositions relatives à la comptabilisation. (IFRS Foundation, 2021)

1.4.3. Résumé de la norme IFRS 16

Étant donné que ce travail ne porte pas sur les états financiers d'entreprises dont l'activité principale n'est pas la mise en location de biens, il n'y a pas lieu de s'étendre sur les obligations du bailleur en matière d'établissement des états financiers.

La norme IFRS 16 définit le contrat de location comme étant un contrat qui « est ou contient un contrat de location s'il confère le droit de contrôler l'utilisation d'un bien déterminé pour un certain temps moyennant une contrepartie. » (IFRS Foundation, 2021, para 9). Ce contrat doit être reconnu au moment de sa passation. (IFRS Foundation, 2021)

La durée du contrat de location correspond à la durée pour laquelle le contrat n'est pas résiliable à laquelle on ajoute les options de prolongation (que le preneur est raisonnablement certain d'exercer) et les options de résiliation (que le preneur est raisonnablement certain de ne pas exercer). (IFRS Foundation, 2021)

Au moment de début du contrat, le preneur doit, selon l'IFRS 16, comptabiliser une obligation locative et un actif de droit d'utilisation de cet actif. Cet actif sera comptabilisé au coût à la date de début du contrat. Le coût comprend le montant initial de la location, les loyers payés au

⁴ Un actif au titre du droit d'utilisation est un « actif qui représente le droit du preneur d'utiliser le bien sous-jacent pour la durée du contrat de location » (IFRS Foundation, 2021, p 14)

début ou avant la date de début, les coûts supportés par le preneur au début du contrat ainsi que les coûts estimés de démantèlement de l'actif. Une évaluation ultérieure peut survenir pour le droit d'utilisation de l'actif et, dans ce cas, le preneur peut choisir d'appliquer le modèle du coût ou le modèle de la juste valeur. Dans le cas du modèle de la juste valeur, le preneur doit vérifier que son actif correspond à la définition d'un immeuble de placement, seul actif auquel on peut appliquer ce modèle. En ce qui concerne l'évaluation ultérieure de l'obligation locative, l'évaluation doit prendre en compte une hausse d'intérêts, les paiements de loyer déjà effectués ou encore une réévaluation de l'obligation locative qui pourrait survenir à la suite d'une modification du contrat de location. (IFRS Foundation, 2021)

Lorsqu'un contrat de location est modifié, l'IFRS 16 indique que cette modification doit être comptabilisée comme un contrat distinct pour autant que :

- la modification du contrat implique l'ajout d'un droit d'utilisation d'un ou plusieurs actifs ;
- la contrepartie du contrat locatif due augmente pour un montant proportionnel aux droits d'utilisation ajoutés. (IFRS Foundation, 2021)

Si ces deux conditions ne sont pas respectées, le preneur ne pourra pas reconnaître la modification comme un contrat distinct. Il devra répartir le montant total de la contrepartie du contrat sur les prix des droits d'utilisation mentionnés dans le contrat, et revoir le montant de l'obligation locative en actualisant les paiements de loyers grâce à un taux d'actualisation. (IFRS Foundation, 2021)

L'IFRS 16 explique que, lors de l'établissement de ses états financiers, le preneur doit présenter différents éléments : les actifs détenus au titre de droits d'utilisation et les obligations locatives. Les actifs détenus au titre de droits d'utilisation doivent être présentés séparément des autres actifs. Si le preneur ne fait pas cette distinction, il doit inclure les actifs dans les rubriques où ces derniers seraient présentés dans le cas où ils appartiendraient au preneur, et préciser les rubriques des états financiers où les actifs ont été inclus. Les obligations locatives doivent être présentées séparément des autres passifs. Si le preneur ne fait pas cette distinction, il doit préciser les rubriques des états financier où les obligations ont été incluses. (IFRS Foundation, 2021)

En ce qui concerne les éléments du compte de résultat global, les charges d'intérêts supportées par le preneur doivent être présentées séparément des amortissements de ces actifs (IFRS Foundation, 2021)

1.4.4. Amendement de l'IFRS 16

L'IASB a été informé que beaucoup de bailleurs s'étaient vus forcés d'offrir des réductions de loyers aux preneurs à cause de la crise sanitaire. L'IFRS 16 s'applique potentiellement à un grand nombre d'entreprises et peut être compliquée à appliquer. Ces complexités peuvent

s'exprimer de deux manières : dans la détermination de l'octroi des loyers gratuits et dans la détermination de savoir si ceux-ci consistent en des modifications de contrat, et dans l'application de la comptabilisation appropriée pour les loyers gratuits qui sont effectivement des modifications de contrat. C'est la raison pour laquelle l'IASB a décidé d'émettre en mai 2020 un amendement de l'IFRS 16. (IFRS Foundation, 2021)

Cet amendement permet aux preneurs de ne pas déterminer si les réductions de loyers qui sont la conséquence du coronavirus seraient des modifications de contrat et de simplement les comptabiliser comme des réductions de loyers. Ce premier amendement n'était valable que jusqu'au 30 juin 2021, mais un deuxième amendement a été publié en mars 2021 qui permet aux preneurs de continuer à appliquer le premier amendement jusqu'en juin 2022. (IFRS Foundation, 2021)

1.5. Évaluation à la juste valeur

1.5.1. Objectif

La norme IFRS 13 a pour objectif de définir ce qu'est la juste valeur et de donner les méthodes d'évaluation de cette juste valeur ainsi que les informations à fournir sur ces évaluations. Cette définition de la juste valeur se base sur le fait que les actifs et les passifs d'une entreprise sont les éléments principaux qui sont soumis à l'évaluation à leur juste valeur, mais l'IFRS 13 doit aussi être appliquée aux instruments de capitaux propres de l'entreprise. (IFRS Foundation, 2017)

1.5.2. Champ d'application

L'utilisation de la norme IFRS 13 doit se faire lorsqu'une autre norme oblige ou octroie la possibilité d'évaluer à la juste valeur. L'IFRS 13 s'applique à l'évaluation initiale ainsi qu'à l'évaluation ultérieure.

1.5.3. Résumé de la norme IFRS 13

La définition de la juste valeur présentée dans l'IFRS 36 a déjà été donnée précédemment. L'évaluation de la juste valeur se fait par rapport à des actifs et passifs spécifiques. L'entreprise doit donc prendre en compte les caractéristiques spécifiques de l'actif quand elle détermine sa juste valeur si c'est ce que feraient des acteurs sur le marché pour déterminer le prix de cet actif à la date de l'évaluation. L'évaluation de la juste valeur se fait sur l'hypothèse que la transaction d'un actif ou passif est conclue dans un cadre normal entre deux acteurs du marché dans les conditions actuelles du marché. La transaction utilisée pour l'évaluation est supposée avoir lieu

soit sur le marché principal de l'actif ou du passif, soit sur le marché le plus avantageux pour l'actif ou le passif si il n'existe pas de marché principal. (IFRS Foundation, 2017)

L'IFRS 13 précise que le prix qui correspond à la juste valeur est celui qu'on recevrait lors de l'échange normal d'un actif ou d'un passif sur le marché principal (ou le plus avantageux) à la date d'évaluation, aux conditions actuelles du marché, et ce, que le prix soit directement observable ou qu'il soit estimé. Le prix ne doit pas être ajusté en fonction des coûts de transaction. Les coûts devront être comptabilisés selon d'autres normes car ils ne sont pas des caractéristiques de l'actif ou du passif échangé mais plutôt de la transaction en elle-même et ne comprennent pas les frais de transport. (IFRS Foundation, 2017)

Lors de la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif, le prix de l'échange est celui payé pour acquérir l'actif ou reçu pour le passif (cela correspond à la valeur d'entrée). L'IFRS 13 précise bien que la juste valeur n'est pas nécessairement le prix payé mais bien le prix qui serait reçu pour l'actif ou payé pour le passif (cela correspond à la valeur de sortie). En effet, les entreprises ne vendent pas d'office au prix payé lors de l'acquisition. Toutefois, le prix de transaction peut parfois être le même. (IFRS Foundation, 2017)

Afin de déterminer la juste valeur, l'IFRS 13 détermine plusieurs techniques d'évaluation en fonction des circonstances et pour lesquelles on a la possibilité d'utiliser suffisamment de données. Il existe trois types d'approche pour les techniques d'évaluation : l'approche par le marché, l'approche par les coûts et l'approche par le résultat. (IFRS Foundation, 2017)

L'approche par le marché est définie par l'IFRS 13 comme étant une approche qui se base sur les prix d'autres données pertinentes qui ont été générées par d'autres transactions sur le marché pour des actifs ou passifs comparables. (IFRS Foundation, 2017)

L'approche par les coûts est définie par l'IFRS 13 comme étant une approche qui se base sur le montant qui serait nécessaire pour remplacer la capacité de service d'un actif. Ce coût est généralement appelé coût de remplacement. (IFRS Foundation, 2017)

L'approche par le résultat est définie par l'IFRS 13 comme étant une approche qui se base sur les montants futurs (charges, produits ou flux de trésorerie) et qui les actualise en un seul montant. Cette approche permet de refléter ce que l'on attend du marché par rapport à ces montants. (IFRS Foundation, 2017)

1.6. Aides gouvernementales

1.6.1. Champ d'application

L'IAS 20 s'applique à la comptabilisation des subventions publiques et aux informations à publier. Toutefois, les aides liées à l'impôt sur le résultat, les problèmes liés aux variations de

prix des subventions ainsi que l'intervention de l'état dans le capital de l'entreprise ne sont pas concernés par cette norme. (IFRS Foundation, 2017)

1.6.2. Résumé de la norme IAS 20

L'IAS 20 précise que les subventions publiques, qu'elles soient monétaires ou non, ne doivent pas être comptabilisées tant que l'entreprise n'a pas l'assurance raisonnable qu'elle remplira les conditions requises pour se voir octroyer la subvention, et tant que la subvention n'aura pas été reçue. En effet, ce n'est pas parce que l'entreprise reçoit l'autorisation de la subvention qu'elle va répondre aux critères lors de l'octroi. (IFRS Foundation, 2017)

L'IAS 20 stipule que la comptabilisation d'une subvention ne varie pas en fonction de la nature de l'octroi, elle sera la même que la subvention soit donnée en trésorerie ou comme réduction d'un passif par rapport aux autorités publiques. Si un prêt est accordé à une entreprise par une autorité publique et que ce prêt est transformable en subvention, il ne sera traité comme tel que lorsque l'entreprise aura l'assurance raisonnable qu'elle remplira les conditions pour être dispensée du remboursement du prêt. (IFRS Foundation, 2017)

Il est également précisé dans l'IAS 20 que l'avantage tiré de la différence entre le taux accordé par les autorités publiques et le taux du marché doit être considéré comme une subvention publique. (IFRS Foundation, 2017)

En ce qui concerne les subventions à recevoir qui interviennent comme une créance pour compenser des charges ou des pertes déjà engagées, l'IAS 20 précise qu'elles doivent être comptabilisées en résultat net de la période pendant laquelle la créance est acquise. Cela arrive quand une entité publique veut aider financièrement une entreprise plutôt que de l'inciter à dépenser. (IFRS Foundation, 2017)

Il existe certaines aides fournies par les autorités publiques mais que l'on ne peut pas définir comme subventions car elles n'ont pas la possibilité d'être correctement évaluées. L'IAS 20 décrit ces aides comme des conseils techniques ou commerciaux gratuits. Un avantage est bien présent mais on ne peut pas l'évaluer et il est difficile de le distinguer d'une subvention sur un critère fixe. Ces aides peuvent être parfois importantes et il est donc nécessaire de donner de plus amples informations à leur sujet comme la durée, la nature ou l'étendue, de façon à ce que l'utilisateur des états financiers soit en pleine possession de toutes les informations nécessaires. (IFRS Foundation, 2017)

1.7. Impôt sur le résultat

1.7.1. Objectif

La norme IAS 12 a pour objectif de préciser comment les impôts sur le résultat doivent être traités, et explique comment les conséquences fiscales des transactions, événements et recouvrements doivent être comptabilisés en matière fiscale. La norme IAS 12 dit que si il est probable que le recouvrement ou le règlement d'une valeur comptable augmentera ou diminuera les paiements futurs d'impôts, alors l'entreprise doit comptabiliser des impôts différés. La norme explique aussi que les impacts fiscaux des transactions effectuées par l'entreprise doivent être traités et comptabilisés de la même manière que les transactions elles-mêmes. Par exemple, si des transactions sont comptabilisées en résultat net, les conséquences fiscales relatives à ces transactions devront également être comptabilisées en résultat net. En ce qui concerne les transactions qui ne sont pas comptabilisées en résultat net, les impacts fiscaux doivent être comptabilisés hors résultat net (dans les autres éléments du résultat global ou directement en capitaux propres). (IFRS Foundation, 2017)

1.7.2. Champ d'application

La norme IAS 12 doit être utilisée et appliquée pour la comptabilisation des impôts sur le résultat. Ces impôts concernent tous les impôts nationaux et les impôts étrangers, qu'ils soient retenus à la source ou qu'ils soient payables, par une filiale ou entreprise associée, sur la distribution des dividendes à l'entité qui établit l'information financière. Toutefois, la norme IAS 12 ne s'applique pas à la comptabilisation des subventions publiques ou aux crédits d'impôts à l'investissement, même si il est expliqué comment traiter les différences temporaires provenant de ces subventions. (IFRS Foundation, 2017)

1.7.3. Résumé de la norme IAS 12

L'IAS 12 définit la base fiscale d'un actif comme étant le montant qui sera fiscalement déductible des avantages économiques imposables à l'entité quand elle recouvrera la valeur comptable de cet actif. L'IAS 12 définit également la base fiscale d'un passif comme étant la valeur comptable de ce passif dont on soustrait tout montant qui sera déductible fiscalement au cours des périodes futures. En d'autres termes, la base fiscale d'un actif ou d'un passif est le montant attribué à un actif ou un passif pour des raisons fiscales. (IFRS Foundation, 2017)

Si la base fiscale d'un actif ou d'un passif ne peut être définie facilement, il faut revenir à la base de la norme. Celle-ci veut qu'un passif ou un actif d'impôt différé⁵ doit être comptabilisé lorsque la valeur comptable d'un actif ou d'un passif augmente ou diminue, et dans le cas où le montant des impôts futurs qui devront être payés par l'entreprise auraient été différents si le recouvrement ou le règlement de la valeur comptable n'avait pas eu d'impact fiscal. (IFRS Foundation, 2017)

Les pertes fiscales et crédits d'impôts sont traités par l'IAS 12. Pour les crédits d'impôts et pertes fiscales reportées en avant, un actif d'impôt doit être comptabilisé pour autant qu'il soit probable d'avoir un bénéfice imposable auquel imputer cet actif d'impôt. Les critères de comptabilisation des actifs d'impôts provenant d'un report en avant de pertes fiscales ou de crédits d'impôt sont les mêmes que ceux qui proviennent de différences temporaires déductibles. Cependant, le fait qu'il existe des pertes fiscales peut être un indicateur fort du fait que des bénéfices imposables futurs ne seront pas présents. C'est la raison pour laquelle les entreprises qui ont un fort passif de pertes fiscales récentes ne comptabilisent d'actif d'impôt différé que si elles ont des différences temporaires imposables suffisantes ou si d'autres indications prouvent qu'il est probable que des bénéfices imposables seront présents dans le futur. Dans le cas où l'entreprise n'arrive pas à trouver d'éléments probants quant à la présence de bénéfices imposables futurs, l'actif d'impôt différé n'est pas comptabilisé. (IFRS Foundation, 2017)

L'IAS 12 précise que les entreprises doivent, à la fin de chaque période de présentation des états financiers, effectuer une réestimation des actifs d'impôt différé non comptabilisés. Elles comptabilisent des actifs d'impôt différé si un événement probant est arrivé et permet de penser qu'il est probable qu'un bénéfice imposable futur permettra de recouvrer ces actifs d'impôt différé. Une amélioration du climat commercial est un bon exemple d'élément qui permettrait de comptabiliser un actif d'impôt différé. (IFRS Foundation, 2017)

Les méthodes d'évaluation concernant les actifs et passifs d'impôts exigibles sont expliquées dans l'IAS 12. Les actifs et passifs d'impôts exigibles de la période précédente doivent être évalués à hauteur du montant que l'on s'attend à payer à l'administration fiscale ou à récupérer en utilisant les taux d'imposition adoptés à la fin de la période d'information financière. (IFRS Foundation, 2017)

Les méthodes d'évaluation concernant les actifs et passifs d'impôt différé sont également expliquées dans l'IAS 12. Ils doivent être évalués au taux d'imposition attendu lors de la période à laquelle l'entreprise s'attend à réaliser son actif ou régler son passif, en se basant sur les taux

⁵ « Les passifs d'impôt différé sont les montants d'impôts sur le résultat payables au cours de périodes futures au titre de différences temporaires imposables. » (IFRS Foundation, 2017, para 5)

« Les actifs d'impôt différé sont les montants d'impôts sur le résultat recouvrables au cours de périodes futures au titre : (a) de différences temporaires déductibles ; (b) du report en avant de pertes fiscales non utilisées ; et (c) du report en avant de crédits d'impôt non utilisés. » (IFRS Foundation, 2017, para 5)

adoptés à la fin de la période d'information financière. Dans le cas où les taux d'imposition s'appliquent à différents niveaux du résultat fiscal, le taux utilisé est le taux moyen susceptible d'être appliqué lors des périodes pendant lesquelles on s'attend à résorber les différences temporaires. (IFRS Foundation, 2017)

1.8. Provisions

1.8.1. Objectif

La norme IAS 37 a pour objectif de préciser les critères d'évaluation et de comptabilisation qui doivent être appliqués aux provisions, aux actifs éventuels et aux passifs éventuels, ainsi que de déterminer les notes additionnelles permettant de donner assez d'informations aux utilisateurs des états financiers pour comprendre le montant, la nature et l'échéance des provisions, actifs éventuels et passifs éventuels. (IFRS Foundation, 2017)

1.8.2. Champ d'application

La norme IAS 37 doit être appliquée lors de la comptabilisation des provisions, des actifs éventuels et des passifs éventuels. L'IAS 37 ne s'applique pas aux provisions, actifs éventuels et passifs éventuels quand ils résultent de contrats qui ne sont pas entièrement exécutés lorsqu'ils sont relatifs à un contrat déficitaire⁶, ou si ils sont couverts par une autre norme. Par exemple, les provisions s'appliquant aux impôts sur le résultat, les contrats de location ou les avantages aux personnels sont couverts par leurs normes respectives. Toutefois, la norme IAS 37 s'applique aux provisions pour restructurations. Elle ne s'applique pas aux instruments financiers (IFRS Foundation, 2017)

1.8.3. Résumé de la norme IAS 37

La norme IAS 37 donne les définitions suivantes pour les provisions, les passifs éventuels et les actifs éventuels :

⁶ L'IAS 37 définit le contrat déficitaire comme « un contrat pour lequel les coûts inévitables pour satisfaire aux obligations contractuelles sont supérieurs aux avantages économiques attendus du contrat. » (IFRS Foundation, 2017)

- Les provisions sont définies comme des passifs dont le montant et l'échéance sont incertains.
- Les passifs éventuels sont définis comme des obligations potentielles provenant d'évènements passés et dont l'existence ne pourra être confirmée que lorsque des évènements futurs incertains se produiront, ou comme des obligations actuelles provenant d'évènements passés qui ne sont pas comptabilisés car il n'est pas certain que des ressources devront être utilisées pour éteindre l'obligation ou que le montant ne peut pas être estimé de manière fiable.
- Les actifs éventuels sont définis comme des actifs potentiels dont la comptabilisation dépend de la réalisation d'évènements futurs incertains.

L'IAS 37 stipule que de manière générale, toutes les provisions, étant donné l'incertitude de leur échéance et de leur montant, peuvent être considérées comme éventuelles. Mais le terme « éventuel » utilisé dans cette norme fait référence à des passifs et actifs dont la comptabilisation n'a pas encore été effectuée dans la mesure où les évènements qui doivent les confirmer ne sont pas encore survenus. Il est donc fait la distinction entre :

- les provisions dont la comptabilisation se fait au passif et qui représentent des obligations actuelles dont la probabilité de réalisation est grande et
- les passifs éventuels dont la comptabilisation ne se fait pas au passif et dont l'obligation n'est que potentielle ou dont les caractéristiques ne sont pas remplies pour pouvoir être comptabilisées. (IFRS Foundation, 2017)

Les conditions de comptabilisation des provisions sont expliquées dans l'IAS 37. Pour qu'une provision soit comptabilisée, il faut à la fois :

- qu'elle résulte d'une obligation actuelle survenant à la suite d'un évènement passé ;
- qu'il soit probable que des ressources soient utilisées par l'entreprise pour éteindre l'obligation ;
- que le montant de l'obligation puisse être estimé de manière fiable. (IFRS Foundation, 2017)

La volonté de la norme IAS 37 est de présenter la situation financière de l'entreprise en fin de période telle qu'elle est, et non pas comme elle pourrait l'être. C'est la raison pour laquelle aucune provision concernant des coûts pouvant être engagés dans le futur ne devra être comptabilisée. Le montant auquel sera comptabilisé la provision correspond à la meilleure estimation des dépenses nécessaires pour que l'obligation présente à la fin de la période de présentation des états financiers puisse être éteinte. Les provisions sont utilisées et imputées uniquement aux coûts liés aux provisions. Les provisions doivent être revues à la fin de chaque période de présentation des états financiers. Si une provision n'a plus lieu d'être à cette date, alors elle doit être reprise. (IFRS Foundation, 2017)

Selon l'IAS 37, les passifs éventuels ne doivent pas être comptabilisés. Toutefois, des compléments d'informations doivent être fournis sauf lorsque la probabilité d'une sortie de ressources pour l'entreprise est faible. Ils sont évalués continuellement car leur situation peut changer à tout moment et ils peuvent devenir des provisions lorsque la probabilité qu'une sortie de ressources est devenue nécessaire pour éteindre l'obligation qui est née. Cette comptabilisation intervient pendant la période où la probabilité de sortie a changé. (IFRS Foundation, 2017)

Lorsqu'une entreprise possède un contrat déficitaire, l'IAS 37 veut qu'une provision soit comptabilisée pour l'obligation actuelle qui en résulte. Dans la définition du contrat déficitaire, les termes « coûts inévitables » font référence au coût net de sortie du contrat. Autrement dit, le coût net de sortie du contrat est la valeur la plus petite entre le coût d'exécution du contrat et les pénalités ou indemnités de l'empêchement d'exécution. (IFRS Foundation, 2017)

Selon l'IAS 37, des provisions pour restructurations peuvent également être comptabilisées. Tous les événements ne peuvent pas être considérés comme des restructurations, mais les éléments suivants le peuvent :

- l'arrêt ou la vente d'une branche ou d'une partie d'activité ;
- la délocalisation ou la fermeture d'un site d'activité ;
- les changements intervenant dans la structure de la direction ;
- les réorganisations importantes changeant la structure et la nature d'une activité de l'entreprise.

Bien entendu, afin d'être comptabilisée comme provision, la restructuration doit remplir les critères de comptabilisation de provision. L'obligation ne naît que quand un plan de restructuration détaillé (détail de l'activité, des sites affectés, de l'emplacement, des dépenses, etc...) a été émis et qu'une attente de la part des personnes impliquées a été créée. Cette attente peut se concrétiser soit en procédant à une annonce, soit en débutant le plan de restructuration. (IFRS Foundation, 2017)

2. Audit des états financiers

Dans cette section, nous allons découvrir les différentes normes ISA les plus impactées par le coronavirus.

2.1. Planning de l'audit

2.1.1. Champ d'application

La norme ISA 300 parle de la manière dont l'auditeur doit planifier son audit et des obligations qu'il doit remplir. Elle s'applique aux audits récurrents et a pour objectif d'aider l'auditeur à planifier sa mission pour qu'elle soit le plus efficace possible. (IAASB, 2017)

2.1.2. Résumé de la norme ISA 300

L'ISA 300 dit que tous les membres de l'équipe qui sont affectés à la mission d'audit doivent prendre part à la planification. Mais avant de planifier la mission, des procédures préliminaires doivent être remplies. Ces procédures sont les suivantes :

- procédure de maintien de la relation avec le client et de la mission d'audit, procédure relative à la norme ISA 220 ;
- procédure d'évaluation du respect des règles d'éthique et d'indépendance, procédure relative à la norme ISA 220 ;
- procédure de prise de connaissance des termes de la mission. (IAASB, 2017)

Il est précisé dans l'ISA 300 que l'auditeur doit élaborer une stratégie générale qui définit le calendrier, l'étendue et la démarche d'audit, et qui donne également les grandes lignes directrices qui serviront à établir un programme de travail. Cette stratégie consiste à identifier les caractéristiques de la mission d'audit qui vont définir l'étendue de cette mission, à évaluer les facteurs qui pourraient influencer le jugement de l'auditeur dans l'orientation des travaux, et à s'assurer de la nature, du calendrier et de l'étendue des ressources nécessaires à la réalisation de la mission. La stratégie doit être mise à jour autant de fois qu'il est nécessaire pendant l'audit. (IAASB, 2017)

Le programme établi par l'auditeur doit, selon la norme ISA 300, inclure une description :

- du calendrier, de la nature et de l'étendue des procédures d'évaluation des risques,

- des procédures d'audit complémentaires effectuées au niveau des assertions⁷,
- des autres procédures d'audit nécessaires à la bonne réalisation de la mission d'audit.(IAASB, 2017)

Lorsque c'est la première mission d'un auditeur pour un client, la norme ISA 300 stipule que l'auditeur qui commence sa mission doit communiquer avec l'auditeur précédent afin de respecter les règles d'éthique concernées. (IAASB, 2017)

2.2. Procédure d'évaluation des risques

2.2.1. Champ d'application

La norme ISA 315 concerne la manière dont l'auditeur doit remplir ses obligations en matière d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives présentes dans les états financiers, grâce à sa connaissance de l'entreprise, de son contrôle interne et de l'environnement dans lequel elle évolue. (IAASB, 2017)

2.2.2. Résumé de la norme ISA 315

La norme ISA 315 établit les règles que l'auditeur devra appliquer afin d'identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives qui proviennent d'erreurs ou d'une fraude, que ce soit au niveau des états financiers ou au niveau des assertions. Pour identifier ces risques, l'auditeur devra mettre en place des procédures. Une fois qu'il aura mis en place ces procédures et identifié et évalué les risques, il pourra mettre en place et concevoir d'autres procédures pour répondre de manière adéquate aux risques identifiés. Les procédures d'évaluation des risques doivent comprendre plusieurs aspects :

⁷ Une assertion est définie par l'ISA 315 comme une « déclarations de la direction, explicites ou autres, sous-tendant les états financiers, utilisées par l'auditeur pour examiner les différents types d'anomalies qui peuvent survenir » (IAASB, 2017, para 4). Eric Nys définit en d'autres termes les assertions comme des « types d'anomalies potentielles pouvant exister au niveau des flux ou solde de comptes ». (Nys, 2020)

- des demandes d'informations aux personnes appropriées telles que celles faisant partie de la direction d'entreprise, celles s'occupant de l'audit interne (lorsqu'une telle fonction est mise en place), ou autres personnes dans l'entreprise que l'auditeur juge pertinent d'interroger ;
- des procédures analytiques ;
- des inspections et observations physiques. (IAASB, 2017)

L'ISA 315 précise que, lorsque l'auditeur décide de se baser sur des informations qu'il a recueillies grâce à son expérience passée dans l'entreprise les années précédentes, il doit vérifier que des changements ne sont pas survenus depuis son dernier audit et évaluer qu'ils n'ont pas eu d'impact sur les informations qu'il utilise. Dans son analyse de l'environnement de l'entreprise et de l'entité en elle-même, l'auditeur doit analyser le secteur dans lequel évolue l'entreprise, la nature des activités de l'entreprise, la structure de gouvernance et financière de l'entreprise, les méthodes comptables appliquées par l'entreprise, les objectifs et stratégies de l'entreprise et les mesures de revue de la performance financière de l'entreprise. L'auditeur doit également prendre en compte le contrôle interne mis en place au sein de l'entreprise audité afin de déterminer les contrôles pertinents pour l'audit et évaluer si ils ont été bien conçus et si ils ont effectivement été mis en place. (IAASB, 2017)

Par ailleurs, selon l'ISA 315, l'auditeur doit déterminer si l'entreprise a implémenté un processus d'évaluation des risques concernant son activité. Si tel est le cas, l'auditeur va étudier le processus ainsi que les conclusions auxquelles le processus a mené. Si l'auditeur identifie des risques qui n'ont pas été identifiés par le processus d'identification des risques de l'entreprise, il va déterminer si ce risque d'anomalie significative aurait dû être détecté par le processus et, le cas échéant, comprendre pourquoi il n'a pas été identifié afin de conclure si le processus d'évaluation des risques est fort ou faible. Si le processus est défaillant ou inexistant, l'auditeur entreprendra une discussion avec la direction pour savoir si des risques liés à l'activité ont été identifiés et comment ils ont été traités. (IAASB, 2017)

Lors de son évaluation des risques, l'ISA 315 dit que l'auditeur doit déterminer si les risques identifiés sont importants ou non, tout en excluant, si il trouve cela pertinent, les effets des contrôles mis en place. Lorsqu'il évalue si les risques identifiés sont importants, il doit prendre en compte différents aspects. L'auditeur doit déterminer :

- si le risque est un risque de fraude ;
- si le risque est lié à de nouveaux développements comptables, de nature économique ou autre ;
- si le risque est lié à la complexité des opérations ;
- si le risque provient d'importantes transactions avec des parties liées ;
- si le risque est lié à la subjectivité de l'évaluation de l'information financière ;

- si le risque vient d'opérations (intervenant en dehors du cadre normal de l'activité de l'entreprise). (IAASB, 2017)

Si l'auditeur détermine que le risque d'anomalie significative est important, il doit analyser le contrôle relatif à ce risque. (IAASB, 2017)

Selon l'ISA 315, l'auditeur peut juger que la récolte d'éléments probants concernant certains risques ne peut pas se faire uniquement à l'aide de contrôles de substance ou qu'il n'est pas possible d'en récolter suffisamment. Si tel est le cas, les contrôles de l'entreprise sur les risques identifiés sont pertinents pour l'audit et l'auditeur doit en prendre connaissance. (IAASB, 2017)

L'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions telle que décrite dans l'ISA 315 n'est pas fixée une fois pour toutes lors de la première évaluation, elle peut être modifiée au cours de l'audit. Cela peut être le cas lorsqu'une procédure complémentaire d'audit est effectuée par l'auditeur et qu'il recueille certains éléments probants qui entrent en contradiction avec d'autres éléments déjà récoltés et sur lesquels il a basé sa première évaluation. Si il découvre de nouveaux éléments, l'auditeur doit alors revoir son évaluation initiale et modifier les procédures d'audit qu'il effectue. (IAASB, 2017)

En ce qui concerne la documentation de l'audit, l'ISA 315 explique que l'auditeur doit inclure les discussions de l'équipe d'audit, les éléments importants relatifs aux aspects de l'entreprise et de son environnement, et relatifs au contrôle interne de l'entreprise ainsi qu'aux risques identifiés au niveau des états financiers et des assertions. (IAASB, 2017)

2.3. Évènements postérieurs à la clôture

2.3.1. Champ d'application

La norme ISA 560 traite la manière dont l'auditeur doit réagir par rapport à des évènements qui surviennent après la clôture des états financiers dans le cadre de son audit, mais ne traite pas les informations que l'auditeur aurait reçues après la date de son rapport d'audit⁸⁹. (IAASB, 2017)

⁸ La date du rapport de l'auditeur est définie par l'ISA 560 comme la « Date indiquée sur le rapport d'audit portant sur les états financiers conformément à la Norme ISA 700 (Révisée). » (IAASB, 2017, para 5)

⁹ L'ISA 560 précise qu'il est expliqué dans la norme ISA 700 que la date écrite sur le rapport de l'auditeur permet à l'utilisateur des états financiers de savoir que l'auditeur a pris en compte dans son rapport l'impact des évènements survenus entre la clôture des états financiers et la date du rapport d'audit. (IAASB, 2017)

2.3.2. Résumé de la norme ISA 560

Selon l'ISA 560, les états financiers d'une entreprise peuvent être influencés par des événements qui surviennent après leur clôture. Ces événements sont traités par de nombreux référentiels comptables mais il ressort généralement de ceux-ci deux types d'événements intervenants après la date de clôture :

- les événements qui confirment des situations déjà présentes à la date de la clôture ;
- les événements qui indiquent que de nouvelles situations sont apparues après la date de clôture. (IAASB, 2017)

L'ISA 560 explique que l'auditeur a pour but de récolter les éléments probants appropriés et suffisants, afin de déterminer si les événements qui sont survenus, après la date des états financiers¹⁰ mais avant la date de son rapport, vont impacter les états financiers et rendre des ajustements ou des ajouts d'informations nécessaires. Par ailleurs, l'auditeur doit également traiter les événements dont il a appris l'existence après la date de son rapport et auraient pu l'amener à faire des modifications dans son rapport si il en avait eu connaissance avant. (IAASB, 2017)

2.3.2.1. Événements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport de l'auditeur

L'ISA 560 requiert que l'auditeur mette en place des procédures d'audit pour vérifier si tous les événements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport d'audit nécessitent un ajustement des états financiers ou un ajout d'informations à fournir au lecteur. Toutefois, il n'a pas l'obligation de réaliser des procédures supplémentaires sur certains éléments si ils ont déjà fait l'objet de procédures donnant satisfaction. Avec ses procédures d'audit, l'auditeur doit couvrir la période entre la date des états financiers et la date de son rapport ou, si cela n'est pas possible, jusqu'à une date aussi proche que possible de la date du rapport d'audit. (IAASB, 2017)

¹⁰ La date des états financier est définie par l'ISA 560 comme la « Date de clôture de la dernière période couverte par les états financiers. » (IAASB, 2017, para 5)

Afin d'identifier les événements postérieurs à la clôture¹¹, l'auditeur doit réaliser un certain nombre de procédures :

- l'auditeur doit analyser et identifier toutes les procédures mises en place par la direction pour s'assurer que tous les événements postérieurs à la clôture ont été identifiés ;
- l'auditeur doit demander des informations à la direction (et si nécessaire au gouvernement d'entreprise) pour savoir si des événements postérieurs à la clôture pourraient potentiellement impacter les états financiers ;
- l'auditeur doit lire les procès-verbaux (quand il y en a) des réunions qui se sont tenues après la date des états financiers et doit demander des informations par rapport aux questions abordées dans les réunions dont les PV ne sont pas encore disponibles ;
- l'auditeur doit prendre connaissance des derniers états financiers intermédiaires postérieurs à la clôture. (IAASB, 2017)

Une fois que l'auditeur a réalisé ces procédures, l'ISA 560 précise qu'il doit vérifier qu'aucun événement nécessitant des ajustements n'a été oublié et, si il en subsiste, déterminer si ces événements ont été correctement reflétés dans les états financiers. Une fois cela fait, l'auditeur demande à la direction une lettre d'affirmation dans laquelle la direction confirme que tous les événements nécessitant un ajustement en ont bien fait l'objet. (IAASB, 2017)

2.3.2.2. Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la date de son rapport d'audit mais avant la date de publication des états financiers

L'ISA 560 précise que l'auditeur n'a pas l'obligation de faire des procédures d'audit après la date de son rapport. Cependant, si des événements survenus entre la date de son rapport et la date de publication des états financiers sont portés à sa connaissance et que cela aurait pu amener l'auditeur à amender son rapport, il doit en discuter avec la direction, déterminer si les états financiers doivent être modifiés et, si tel est le cas, discuter avec la direction sur la manière de traiter cela dans les états financiers. Si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit rédiger un nouveau rapport d'audit et étendre ses procédures jusqu'à la date de son nouveau rapport. (IAASB, 2017)

¹¹ L'ISA 560 définit les événements postérieurs à la clôture comme des « Événements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport de l'auditeur et faits dont l'auditeur a eu connaissance après la date de son rapport ». (IAASB, 2017, para 5)

2.3.2.3. Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la publication des états financiers

Les mêmes conditions que pour les événements qui surviennent entre la date de rapport d'audit et la date de publication sont d'application pour ceci. (IAASB, 2017)

2.4. Points clés de l'audit

2.4.1. Champ d'application

La norme ISA 701 traite de l'obligation qu'a l'auditeur de communiquer à propos des points clés de l'audit¹² dans son rapport. Cette norme traite du jugement de l'auditeur par rapport aux points qu'il doit communiquer dans son rapport mais aussi la forme et le contenu de cette communication. Elle s'applique à l'audit des états financiers des entreprises cotées ou aux cas où l'auditeur choisit de communiquer dans son rapport à propos des points clés de l'audit. L'auditeur a l'obligation de communiquer les points clés de l'audit pour les entreprises cotées, peut décider de communiquer à leur propos pour les autres entreprises, mais ne peut pas communiquer les points clés de l'audit dans le cas où il exprime une impossibilité d'exprimer son opinion (sauf lorsque la loi ou la réglementation l'autorise). (IAASB, 2017)

2.4.2. Résumé de la norme ISA 701

Selon l'ISA 701, les points clés de l'audit et leur communication ont pour objectif d'apporter une valeur ajoutée au rapport de l'auditeur. Ils fournissent des informations supplémentaires aux utilisateurs des états financiers et leur permettent de mieux comprendre les points que l'auditeur a trouvés les plus pertinents et importants dans son audit. Ils permettent également aux utilisateurs de mieux comprendre l'entreprise et les aspects soumis à des jugements importants de la direction. Dans la détermination des points que l'auditeur va communiquer dans son rapport, il doit prendre en compte certains éléments, et, une fois qu'il aura déterminé ces éléments, il va choisir ceux qui se sont révélés être les plus importants lors de son audit. Ce sont ces points qui feront partie des points clés de l'audit. Les éléments à prendre en compte par l'auditeur sont les suivants :

¹² L'ISA 701 définit les points clés de l'audit comme « Les points qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours. Les points clés de l'audit sont choisis parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. (IAASB, 2017, para 8)

- il doit considérer les domaines qu'il estime présenter un risque d'anomalies significatives élevé ou pour lesquels il a identifié des risques importants (conformément à la norme ISA 315) ;
- il doit évaluer les aspects des états financiers qui ont impliqué un jugement important de la part de la direction et sur lesquels il a aussi porté un jugement important (comme les estimations comptables qui présentent un risque élevé d'incertitude lié à l'estimation) ;
- il doit évaluer l'impact sur l'audit de certains événements qui ont eu lieu au cours de la période qu'il audite. (IAASB, 2017)

Selon l'ISA 701, chaque point clé de l'audit doit être décrit dans la section « Points clés de l'audit » du rapport de l'auditeur. Chaque description intervient sous son titre correspondant, doit faire référence à l'information y afférente fournie dans les états financiers, doit préciser les raisons pour lesquelles le point a été déterminé comme parmi les plus importants de l'audit et la manière dont le point a été traité durant l'audit. Il se peut que des points clés de l'audit ne soient pas inscrits dans le rapport de l'auditeur. Cela peut arriver lorsque la loi le permet ou que la circonstance ferait que la publication de ce point clé aurait un impact négatif plus important que l'impact positif qu'il aurait pour le public si il était publié. Il se peut également qu'il n'y ait pas de points clés de l'audit. Si tel est le cas, cela doit être mentionné dans la section « Points clés de l'audit ». Les raisons pour lesquelles l'auditeur a choisi certains points clés de l'audit, les raisons pour lesquelles il n'y aurait pas de points clés de l'audit ou les raisons pour lesquelles il a jugé préférable de ne pas publier les points clés de l'audit doivent être incluses dans la documentation de l'audit. (IAASB, 2017)

2.5. Continuité d'exploitation

2.5.1. Champ d'application

La norme ISA 570 précise les obligations qui incombent à l'auditeur lors de l'audit des états financiers par rapport à la continuité d'exploitation de l'entreprise auditée et aux incidences que cela peut avoir sur son rapport d'audit. (IAASB, 2017)

2.5.2. Résumé de la norme ISA 570

L'ISA 570 rappelle que le principe comptable de continuité d'exploitation est appliqué aux états financiers quand l'entreprise émet l'hypothèse qu'elle continuera son activité dans un avenir prévisible. Quand ce principe est appliqué, les actifs et passifs sont enregistrés en supposant que l'entreprise aura la capacité de payer ses dettes et de recouvrer ses actifs pendant le cours normal de ses activités. Les états financiers ne sont pas préparés selon ce principe comptable si

la direction a la volonté de cesser l'activité ou de mettre l'entreprise en liquidation. (IAASB, 2017)

Il est également rappelé dans l'ISA 570 que, selon les normes IFRS, la direction a l'obligation et la responsabilité de procéder à une évaluation de la continuité de l'entreprise. Lorsque la direction procède à cette évaluation, elle doit prendre en compte les facteurs suivants :

- l'éloignement dans le temps d'une incertitude ou de l'issue d'un évènement (plus c'est loin dans le temps, plus c'est incertain) ;
- la taille et la nature de l'exploitation de l'entreprise ;
- le jugement qui est basé sur les informations disponibles au moment de l'évaluation. (IAASB, 2017)

La responsabilité de l'auditeur par rapport à la continuité d'exploitation est précisée dans l'ISA 570. L'auditeur doit recueillir des éléments probants, suffisants, et appropriés, pour pouvoir émettre une conclusion sur l'hypothèse de continuité d'exploitation appliquée aux états financiers par la direction. Avec les éléments recueillis, il doit pouvoir estimer si il existe des incertitudes significatives pour l'entreprise de continuer son exploitation. Toutefois, il est plus difficile pour un auditeur de détecter des anomalies significatives lorsqu'il s'agit d'évènements futurs qui peuvent mener l'entreprise à arrêter l'exploitation de son activité. C'est pourquoi ce n'est pas parce que rien n'est mentionné dans le rapport de l'auditeur à propos de la continuité d'exploitation qu'il n'existe aucun risque que l'entreprise cesse son activité. (IAASB, 2017)

Le rôle de l'auditeur vis-à-vis de la continuité d'exploitation décrit dans l'ISA 570 est de déterminer si il existe des conditions susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation de l'entreprise et de déterminer si la direction a procédé à une évaluation de sa continuité d'exploitation et, si tel est le cas, de discuter avec la direction à propos de cette évaluation pour déterminer si justement des évènements pourraient impacter l'entreprise. Si la direction n'a pas encore procédé à l'évaluation de continuité d'exploitation, l'auditeur doit discuter avec la direction pour connaître les raisons pour lesquelles elle pense que l'hypothèse de continuité d'exploitation peut être appliquée. Naturellement, tout au long de l'audit, l'auditeur doit rester attentif aux signes qui pourraient le mener à émettre des doutes sur la continuité d'exploitation de l'entreprise. (IAASB, 2017)

Selon l'ISA 570, lors de son audit, l'auditeur doit déterminer si la direction a pris en compte tous les éléments dont il a la connaissance pour procéder à l'évaluation de la continuité d'exploitation. Il doit également demander à la direction si des évènements pourraient survenir après la période couverte par son évaluation et qui pourraient impacter l'hypothèse de continuité. Si des évènements ou des conditions qui pourraient mener l'auditeur à remettre en question l'hypothèse de continuité d'exploitation sont portés à la connaissance de l'auditeur, alors ce dernier doit procéder à des procédures d'audit supplémentaires et recueillir des éléments probants pour évaluer l'impact de ces évènements. (IAASB, 2017)

Une fois que l'auditeur a recueilli tous les éléments probants, suffisants, et appropriés, l'ISA 570 requiert qu'il tire une conclusion sur l'hypothèse de continuité d'exploitation et détermine si elle peut-être ou non appliquée à l'entreprise. Sa conclusion est basée sur son jugement et exprimera si il existe une incertitude significative liée à des événements, pris ensemble ou séparément, qui pourrait remettre en cause la continuité d'exploitation. L'ISA 570 définit qu'« une incertitude est significative lorsque l'ampleur de son incidence potentielle et la vraisemblance de sa survenance sont telles que, selon le jugement de l'auditeur, une information appropriée dans les états financiers sur la nature et les implications de cette incertitude est nécessaire pour :

- assurer la sincérité des états financiers, dans le cas d'un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère ; ou
- assurer que les états financiers ne soient pas trompeurs, dans le cas d'un référentiel comptable reposant sur le concept de conformité.» (IAASB, 2017, para 18)

L'ISA 570 décrit les conséquences de la communication ou non de la direction à propos de l'hypothèse de continuité de l'entreprise sur l'opinion exprimée dans le rapport de l'auditeur. Plusieurs cas peuvent se présenter :

- le principe de continuité d'exploitation a été appliqué par la direction pour l'établissement des états financiers mais l'auditeur juge inapproprié l'application de ce principe : l'auditeur doit émettre une opinion défavorable.
- le principe de continuité d'exploitation a été appliqué par la direction, même si une incertitude existe, et une communication adéquate de la direction à ce propos a été faite dans les états financiers : l'auditeur doit émettre une opinion non modifiée dans son rapport d'audit et ajouter une section concernant l'incertitude exprimée par la direction, dans laquelle il est précisé l'existence d'une incertitude qui pourrait mener à mal la continuité d'exploitation et l'expression d'une opinion non modifiée à ce propos
- la direction n'a pas communiqué dans ses états financiers sur le principe de continuité d'exploitation de l'entreprise alors qu'il existe une incertitude significative : l'auditeur doit émettre une opinion avec réserve ou défavorable selon les cas expliqués dans l'ISA 705 et ajouter dans la section où son opinion est exprimée que les états financiers ne présentent pas de manière adéquate l'incertitude présente qui pourrait mener à mal la continuité d'exploitation de l'entreprise. (IAASB, 2017)

Un tableau récapitulatif reprenant toutes les opinions à exprimer par rapport à la continuité d'exploitation peut être trouvé dans les annexes (cf Tableau 1)

2.6. Paragraphes d'observation

2.6.1. Champ d'application

La norme ISA 706 régit les communications supplémentaires faites par l'auditeur dans son rapport afin de pointer les rubriques les plus importantes des états financiers. Ces rubriques seront mentionnées dans ces communications supplémentaires de façon à :

- attirer l'attention du lecteur des états financiers sur une rubrique présentée dans les états financiers,
- attirer l'attention du lecteur des états financiers sur une rubrique présentée dans les états financiers qui est d'une importance telle qu'elle est nécessaire à la compréhension des états financiers,
- attirer l'attention du lecteur sur une autre rubrique non présentée dans les états financiers,
- attirer l'attention du lecteur sur une rubrique présentée dans les états financiers que l'auditeur estime pertinente pour le lecteur dans la compréhension du rapport d'audit, de l'audit en lui-même et des responsabilités de l'auditeur. (IAASB, 2017)

2.6.2. Résumé de la norme ISA 706

La norme ISA 706 définit deux types de paragraphes :

- Le paragraphe d'observation qui est un « paragraphe inclus dans le rapport de l'auditeur faisant référence à un point présenté ou mentionné de manière appropriée dans les états financiers, qui, selon le jugement de l'auditeur, est d'une importance telle qu'il est essentiel à la compréhension des états financiers par leurs utilisateurs. » (IAASB, 2017, para 7)
- Le paragraphe relatif à d'autres points qui est un « paragraphe inclus dans le rapport de l'auditeur, faisant référence à un point autre que ceux présentés ou mentionnés dans les états financiers, qui, selon le jugement de l'auditeur, est pertinent pour la compréhension par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou de son rapport d'audit. » (IAASB, 2017, para 7)

L'auditeur doit inclure un paragraphe d'observation dans son rapport d'audit quand le point sur lequel porte le paragraphe d'observation n'oblige pas l'auditeur à modifier son opinion et quand le point présenté ne fait pas partie des points clés de l'audit. Lorsqu'un paragraphe d'observation est inclus dans le rapport, l'auditeur doit ajouter une section dont le titre est distinct et comporte la mention « observation », et mentionner clairement le point sur lequel

l'observation est faite ou décrire de manière détaillée le point indiqué, et doit préciser qu'il ne modifie pas son opinion à cause de ce point. (IAASB, 2017)

L'auditeur doit inclure un paragraphe relatif à d'autres points dans son rapport d'audit lorsque la loi ne l'interdit pas et lorsque le point présenté ne fait pas partie des points clés de l'audit. Quand un paragraphe relatif à d'autres points est inclus dans le rapport d'audit, l'auditeur doit ajouter une section distincte dont le titre est « Autre point » ou un autre titre approprié. (IAASB, 2017)

Quand l'auditeur décide d'inclure un de ces deux paragraphes dans son rapport d'audit, il doit en parler avec les personnes faisant partie du gouvernement d'entreprise et leur fournir la manière dont sera formulé le paragraphe. (IAASB, 2017)

Deuxième partie : Analyse pratique

Dans cette deuxième partie, il sera procédé à la description du modèle d'analyse, à l'analyse des entreprises sélectionnées sur base d'une grille d'analyse élaborée au préalable, et à la discussion des résultats.

1. Description du modèle d'analyse

Dans cette partie, nous allons procéder à la description du modèle d'analyse. Une grille d'analyse sera établie pour analyser les entreprises sélectionnées. Les hypothèses choisies pour essayer de répondre à la problématique de ce travail sont les suivantes :

1. Le coronavirus a impacté les états financiers des entreprises
2. Le coronavirus a impacté la révision des états financiers des entreprises.
3. Le coronavirus a impacté uniquement les états financiers des entreprises impactées économiquement.
4. Le coronavirus a impacté uniquement la révision des états financiers des entreprises impactées économiquement.

Pour essayer d'identifier l'impact du coronavirus sur l'établissement des états financiers des entreprises et sur leur révision, nous allons analyser les rapports financiers et rapports annuels publiés par plusieurs entreprises. Sur base de la deuxième hypothèse, deux secteurs économiques ont été sélectionnés : le secteur de l'aviation (ou plus précisément le voyage par avion) et le secteur de la grande distribution. Il est de notoriété publique que le secteur de l'aviation a été très fortement impacté et que la grande distribution ne l'a presque pas été.

Un critère important dans la sélection des entreprises à analyser pour ce travail est la date de publication des états financiers. En effet, les entreprises choisies sont des entreprises qui clôturent leurs comptes le 31 décembre car les états financiers des entreprises qui clôturent plus tard ne pourraient potentiellement pas être publiés à temps pour la remise de ce travail. Par ailleurs, afin de rendre la comparaison entre les états financiers possible, il fallait des entreprises qui utilisent les normes IFRS pour l'établissement de leurs états financiers. C'est la raison pour laquelle les entreprises américaines ont été mises de côté pour cette analyse. Finalement, 4 entreprises, 2 pour chaque secteur, ont été sélectionnées :

- Auchan Holding et Carrefour (pour la grande distribution)
- Air France-KLM et Turkish Airlines (pour l'aviation)

1.1. Préanalyse

Afin d'établir la grille d'analyse qui servira à analyser les états financiers et rapports du commissaire des entreprises, nous allons procéder à une préanalyse. Cette préanalyse va nous permettre d'identifier les points des états financiers impactés. Ces rubriques ne sont sans doute pas les seules impactées, mais sont celles qui sont susceptibles de subir les impacts les plus importants.

1.1.1. Préanalyse IFRS

Leo van der Tas (2020) met en avant dans un article publié sur le site de Ernst&Young cinq des plus gros challenges amenés par le coronavirus et qui devront être relevés par les préparateurs des établissements financiers. Ces cinq challenges sont les suivants : l'hypothèse de continuité et les liquidités, les évaluations de dépréciations, les modifications dans les contrats, l'évaluation des actifs à leur juste valeur et les aides gouvernementales et impôts sur le résultat. Ces problématiques et leur impact sur les états financiers seront rapidement décrites avant de rentrer plus dans les détails par la suite. Certaines problématiques pourraient bien entendu plus s'appliquer à certains secteurs et ne pas du tout s'appliquer à d'autres.

1. Hypothèse de continuité et liquidités : Toujours dans son article, Léo van der Tas (2020) explique que le coronavirus a mis en péril la survie de bien des entreprises. Dans l'établissement de leurs états financiers, les entreprises doivent évaluer leur possibilité de pouvoir continuer leurs activités et déterminer si elles pourront survivre et si elles auront assez de cash pour continuer à exercer leur activité pendant les 12 mois à venir.

Ce qui rend particulier cette évaluation aujourd'hui, c'est l'incertitude apportée par le coronavirus. Il se pourrait qu'il y ait des incertitudes matérielles qui mettraient potentiellement à mal l'hypothèse de continuité des entreprises, et si l'entreprise établit ses comptes en estimant qu'elle sera capable de poursuivre ses activités pendant 12 mois, elle devra préciser ces incertitudes dans ses annexes. Toutefois, toutes les entreprises et tous les secteurs ne sont pas impactés de la même manière. Les annexes concernant la continuité de l'entreprise seront donc plus ou moins précises en fonction des entreprises et de leur secteur.

2. Évaluation des dépréciations : A la fin de chaque période de reporting, les entreprises doivent évaluer tous leurs actifs non financiers et déterminer si ils ont subi des dépréciations de valeur. On estime qu'un actif a perdu de la valeur lorsque l'entreprise ne peut pas récupérer l'équivalent de la valeur comptable de l'actif, que ce soit en le vendant ou en l'utilisant. La fermeture des entreprises et des sites de production par les gouvernements peut être considérée comme une indication de perte de valeur.

Quand une entreprise évalue si ses actifs ont perdu de la valeur, elle doit déterminer les montants récupérables de ses actifs, ce qui implique un calcul des cash-flows futurs

estimés sur la durée de vie résiduelle de l'actif. Cette estimation des cash-flows constitue la meilleure évaluation des conditions économiques futures, mais avec la situation actuelle et les incertitudes présentes, les performances futures des actifs ne sont pas du tout assurées, et plus ces incertitudes sont grandes, plus les précisions dans les annexes devront être importantes.

3. Les modifications de contrats : Les entreprises impactées par le coronavirus peuvent rencontrer des problèmes de cash-flows (en raison des interruptions d'activités), de hausse de coûts d'exploitation et de pertes de revenus. Elles pourraient donc avoir besoin de nouvelles échéances ou de nouveaux financements. Cela aurait pour conséquences de modifier les contrats et de mener à des ruptures ou des aménagements de contrats. Cela aurait également un impact pour les institutions qui prêtent de l'argent telles que les banques et assurances car on leur a demandé d'aider les emprunteurs, par exemple en réduisant leurs obligations de cash-flows. Cela est considéré comme une modification de contrat et il est demandé aux institutions de revoir les évaluations de leurs portfolios et des pertes de crédit attendues. Ce sera le même cas pour les sociétés immobilières qui pourraient modifier les contrats de leurs locataires. De plus, les contrats concernant des locations peuvent également avoir été impactés étant donné les potentiels problèmes de liquidités rencontrés par les entreprises.
4. Évaluation des actifs à leur juste valeur : Les entreprises doivent chaque année déterminer la juste valeur de leurs actifs. Cela se fait à une date précise et sur un prix qui serait réalisé dans des conditions normales de marché. L'évaluation des actifs dépend donc de la situation dans laquelle les entreprises se situent par rapport au coronavirus au moment de l'estimation. Les annexes seront élaborées pour que le lecteur des états financiers puisse savoir sur base de quelles hypothèses et à quelle période les évaluations ont été faites et si le coronavirus a été pris en compte.
5. Aides gouvernementales : Les gouvernements ont essayé de mettre en place des mesures d'aides et de support pour les entreprises telles que des subsides ou des exemptions et réductions d'impôts.

En plus des challenges relevés dans le rapport d'Ersnt&Young, il est pertinent d'ajouter un point d'attention sur les provisions. En effet, certaines entreprises ont dû déclarer faillite à cause des mauvaises conditions économiques dues à la pandémie, mais d'autres, malgré les difficultés, ont pu s'en sortir, parfois avec certains coûts. Je discutais avec ma promotrice Marie Kaisin à propos des points comptables impactés par le coronavirus quand j'ai pensé aux provisions. Marie Kaisin m'a dit qu'elle avait rencontré dans ses audits certains clients qui ont comptabilisé des provisions en vue du licenciement d'employés pour essayer de permettre à l'entreprise de continuer son activité et de ne pas avoir à mettre la clé sous le paillason.

Ces points liés à la comptabilité sont les points auxquels les auditeurs feront particulièrement attention lors de leur revue des états financiers des entreprises.

1.1.2. Préanalyse ISA

Tom Meuleman (2020) a émis un avis publié par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en décembre 2020 concernant les impacts potentiels du coronavirus sur l'audit effectué par les réviseurs. Il subdivise son avis en trois parties : une première concernant l'impact possible du coronavirus sur quelques phases de l'audit, une deuxième concernant certains thèmes pouvant être impactés de manière importante par le coronavirus, et une troisième concernant la déclaration du commissaire.

Impact possible sur les phases de l'audit :

1. Planning de l'audit : Le planning de l'audit est une phase importante qui prend place au début de la procédure d'audit. Cette phase consiste à mettre en place une stratégie pour la révision des comptes de l'entreprise. Elle peut évoluer tout au long de l'audit, et il est clair que le coronavirus et surtout les mesures de confinement prises pour réduire la propagation de la maladie ont eu un impact sur la planification de l'audit. (Meuleman, 2020)
2. Procédure d'évaluation des risques : L'auditeur doit déterminer les risques d'anomalies significatives qu'il pourrait y avoir dans les états financiers et procède à leur évaluation grâce à l'analyse de l'environnement et de l'entreprise qu'il aura effectuée auparavant. Dans son évaluation des risques, l'auditeur doit prendre en compte l'impact du coronavirus. Lors de son évaluation, il se peut que, en raison du coronavirus, certains risques d'audit déjà existants soient plus importants, mais il se peut également que de nouveaux risques qui n'avaient pas été identifiés pendant la phase de planification de l'audit apparaissent. (Meuleman, 2020)
3. Caractère significatif : Lorsque l'auditeur procède à la planification et à la réalisation de l'audit, il doit prendre en compte le concept de caractère significatif. Le coronavirus doit être pris en considération par l'auditeur dans son analyse de ce caractère significatif et ce dernier doit prendre en compte des facteurs qualitatifs et quantitatifs afin de déterminer si certains montants ou certaines notes sont pertinents pour son évaluation. (Meuleman, 2020)

Impact possible sur certains thèmes de l'audit :

1. Impact sur le risque de fraude : L'auditeur n'est pas tenu de détecter la fraude, mais il doit la prendre en compte lors de la réalisation de l'audit. Le gouvernement d'entreprise et la direction sont les premiers responsables pour la prévention de la fraude. Pendant son travail, l'auditeur prêtera particulièrement attention à l'élaboration d'informations financières mensongères et aux détournements d'actifs. En raison du coronavirus, les entreprises se sont trouvées face à des problèmes opérationnels, des problèmes de logistiques et des problèmes financiers pouvant donner la volonté d'user de la fraude pour redorer le blason de l'entreprise. L'auditeur doit donc procéder à une nouvelle

évaluation des risques d'anomalies significatives après qu'il a détecté une fraude en utilisant le triangle de la fraude¹³. (Meuleman, 2020)

2. Impact sur le contrôle d'inventaire : Lors de l'audit, l'auditeur doit être présent quand le contrôle de l'inventaire a lieu, sauf lorsque c'est impraticable. Si tel est le cas, l'auditeur doit quand même se procurer des éléments probants pour s'assurer de l'existence et de la situation des stocks. Si il ne peut pas réunir ces éléments, il devra modifier son opinion. Le coronavirus a rendu pour beaucoup d'auditeurs le contrôle physique des inventaires très difficile, voire impossible. En effet, l'auditeur doit s'assurer que les mesures de sécurité (distanciation et masques de protection) peuvent être appliquées. Si ces mesures ne peuvent pas être mises en place et que l'auditeur ne peut pas vérifier l'inventaire comme c'était prévu, des mesures alternatives doivent être implémentées. Trois mesures alternatives sont adaptées à la situation actuelle : le contrôle virtuel, le contrôle ultérieur, et le système de stock permanent si ce système est utilisé par le client. Lorsque la mesure du contrôle ultérieur est appliquée, l'auditeur doit retrouver le résultat du stock à la fin de la période comptable. Lorsque le système de stock permanent est applicable, l'auditeur doit revenir jusqu'au dernier inventaire des stocks, et le faire avancer jusqu'à la fin de l'exercice comptable. Si malgré cela l'auditeur n'a pas réussi à recueillir suffisamment d'éléments probants, son opinion devra être modifiée. (Meuleman, 2020)

Impact possible sur les déclarations du commissaire :

1. Évènements survenus après la clôture et limitation de la portée des travaux d'audit (scope limitation) : À la fin des exercices comptables, il faut prendre en compte les éléments présents à la clôture qui donnent lieu à des ajustements, et les éléments qui étaient présents à la clôture mais qui ne donnent pas lieu à des ajustements. Il est convenu que, en pratique, à la clôture des exercices se finissant en 31/12/2020, le coronavirus sera considéré comme un évènement donnant lieu à des ajustements étant donné que la propagation du virus était déjà présente avant la date de clôture. De plus, le coronavirus peut avoir un impact sur l'opinion exprimée par le réviseur car il se pourrait que ce dernier ait été limité dans l'étendue de ses travaux d'audit, ce qui peut mener à une opinion avec réserve ou à une abstention. (Meuleman, 2020)
2. Points clés de l'audit (key audit matters) : Les points clés de l'audit sont présents pour améliorer la qualité de la communication de l'auditeur à l'entreprise et représentent les points jugés les plus importants par l'auditeur lors de son audit. Le coronavirus pourrait

¹³ Le concept du triangle de la fraude est une théorie qui dit que si trois critères sont réunis, alors une personne aura plus tendance à frauder. Ces critères sont les suivants : une opportunité, une incitation ou un besoin, et une rationalisation. (Van Hoof, 2020)

être selon les circonstances un point clé et pourrait donc fait l'objet d'une section dans le rapport de l'auditeur. (Meuleman, 2020)

3. Continuité d'exploitation (going concern) : Lors de son audit, l'auditeur doit récolter des éléments probants qui lui permettront de déterminer si l'entreprise remplit bien les conditions de l'hypothèse de continuité d'exploitation, évaluation réalisée au préalable par l'organe d'administration de l'entreprise, et doit déterminer si il existe une incertitude significative par rapport à la continuité d'exploitation de l'entreprise. Le coronavirus a impacté les activités d'un grand nombre d'entreprises et devra donc être pris en compte par le conseil d'administration et le commissaire lors de l'évaluation de l'hypothèse de continuité d'exploitation. Lorsqu'une entreprise fait partie d'un groupe, l'auditeur doit également regarder la situation de la société-mère. (Meuleman, 2020)

1.2. Grille d'analyse

La préanalyse permet d'identifier les points potentiellement les plus impactés par la pandémie, mais le rapport du commissaire ne suffisant pas à tous les analyses, tous ne feront donc pas l'objet de ce travail. Voici les points sélectionnés :

États financiers :

- Continuité d'exploitation
- Évaluation des dépréciations
- Modification des contrats de financement
- Modification des contrats de location
- Évaluation des actifs à la juste valeur
- Aides gouvernementales
- Provisions

Rapport du commissaire

- Planning de l'audit
- Points clés de l'audit et procédures d'évaluation des risques
- Éléments postérieurs à la clôture
- Continuité d'exploitation

L'analyse portera sur chacun des points cités ci-dessus et sera présentée en deux parties : une partie sur les états financiers et une partie sur le rapport du commissaire. Pour chaque entreprise, tous les points seront analysés. Chaque rubrique contiendra une description de ce qui est indiqué dans les états financiers et le rapport du commissaire de 2019, une description de ce qui est indiqué dans les états financiers et le rapport du commissaire de 2020, puis s'en suivra une comparaison entre 2019 et 2020.

L'analyse du planning de l'audit se présentera d'une manière légèrement différente. Étant donné qu'il est difficile d'analyser la manière dont l'audit a été planifié uniquement sur base du rapport du commissaire, l'analyse se contentera de comparer la date de publication des rapports du commissaire de 2019 et 2020. Si les dates de publications sont éloignées de manière significative, alors un impact sera constaté.

L'analyse des procédures d'évaluation des risques sera également légèrement différente. Elles ne seront pas analysées selon le point de vue de la préanalyse avec la comparaison entre la première évaluation des risques lors de la découverte de l'environnement de l'entreprise et son audit, mais plutôt dans la comparaison entre 2019 et 2020. L'analyse des procédures d'évaluation des risques consistera à identifier les raisons pour lesquelles les points clés de l'audit ont été sélectionnés pour être inclus dans le rapport du commissaire.

Les points clés de l'audit seront analysés en comparant les réponses appliquées par le réviseur aux risques identifiés dans les points clés de l'audit.

Une fois l'analyse de chaque point de la grille terminée pour chaque entreprise, une analyse globale entre les deux secteurs sera effectuée point par point.

2. Secteur de la grande distribution

Dans cette partie, nous allons analyser les entreprises sélectionnées et essayer d'identifier l'impact du coronavirus sur les entreprises du secteur de la grande distribution.

2.1. Auchan Holding

Auchan Holding est une entreprise qui réunit deux autres entreprises : Auchan Retail, active dans la grande distribution et Ceetrus, active dans le développement de lieux de vie et de commerces durables. C'est Auchan Retail qui est particulièrement intéressant dans le cadre de ce travail. Quant à Ceetrus, son impact est négligeable pour la suite de cette analyse puisqu'en 2020, elle ne représentait 1,5% des 32 milliards d'euros du chiffre d'affaires de Auchan holding. En 2020, Auchan Retail était présent dans 13 pays (principalement en Europe), reprenait les supermarchés, hypermarchés et commerces de proximité et employait près de 180 000 personnes. (Auchan Holding, 2021)

Dans son rapport 2020, Auchan Holding décrit les impacts de la crise sanitaire. Cette crise a engendré des frais supplémentaires mais a aussi entraîné la baisse d'autres frais vu la suspension de certaines activités. En finalité, l'impact se ressent dans la répartition des activités entre les différents formats de magasins. Le compte de résultat n'aura pas sensiblement été impacté pour Auchan Retail étant donné que tous les magasins sont restés ouverts. (Auchan Holding, 2021)

2.1.1. États financiers

2.1.1.1. Continuité d'exploitation

2019 :

Dans son rapport de 2019, Auchan Holding décrit la manière dont la direction a recours à des estimations comptables et a besoin d'émettre des hypothèses pour la préparation des états financiers consolidés. Cela peut avoir un impact sur la valeur de certains éléments du compte de résultat ou du bilan. Il est mentionné que des estimations concernent par exemple la durée des amortissements des immobilisations, l'évaluation des provisions ou encore l'évaluation des actifs et passifs à leur juste valeur. Ensuite, le rapport de Auchan Holding indique que ces estimations partent d'une hypothèse de continuité d'exploitation. On comprend donc qu'aucun élément assez important pour remettre en question l'hypothèse de continuité d'exploitation n'a été identifié par la direction. (Auchan Holding, 2020)

L'impact du coronavirus n'a ici aucun impact sur les comptes de 2019 car la pandémie ne s'est déclarée qu'à la toute fin de l'année 2019. Il est toutefois mentionné dans un paragraphe sur les événements postérieurs à la clôture que la COVID-19 pourrait impacter la filiale de Auchan Retail, Sun Art Retail Group, active en Chine car la Chine est le foyer principal. (Auchan Holding, 2020)

2020 :

Dans son rapport de 2020, Auchan Holding fait exactement le même commentaire que dans son rapport de 2019. Il est fait référence aux estimations et au fait que ces estimations se basent sur l'hypothèse de continuité d'exploitation. Toutefois, une phrase concernant la crise sanitaire est ajoutée et fait référence à une note relative aux impacts éventuels du coronavirus sur ces estimations. Dans cette note, il est indiqué qu'Auchan Holding et ses filiales ont souffert économiquement partout dans le monde, en revanche, rien n'est mentionné par rapport à des impacts qui seraient assez importants pour ébranler l'hypothèse de continuité d'exploitation de l'entreprise. (Auchan Holding, 2021)

Observation :

Nous remarquons que malgré la propagation de la pandémie et malgré l'impact économique sur les comptes de Auchan Holding, l'entreprise a décidé que l'hypothèse de continuité

d'exploitation était applicable et a donc établi ses comptes selon cette hypothèse. En 2019, la propagation de la crise sanitaire intervenant comme nouvel évènement n'a pas engendré d'ajustement pour Auchan Holding.

2.1.1.2. Évaluation des dépréciations

2019 :

Auchan Holding écrit dans son rapport annuel de 2019 que les goodwill et autres immobilisations incorporelles sont testés chaque année afin de déterminer si des dépréciations de valeur doivent être comptabilisées. Une note spéciale est consacrée aux pertes de valeur des actifs immobilisés. Le rapport explique que pour tester les dépréciations, ils réunissent les immobilisations en unités génératrices de trésorerie¹⁴. Une perte de valeur sera comptabilisée lorsque la valeur recouvrable de l'unité testée devient plus faible que la valeur comptable. (Auchan Holding, 2020)

2020 :

Dans le rapport 2020 de Auchan Holding, il est également fait mention que les goodwill et autres immobilisations incorporelles sont testés chaque année. On peut remarquer que le goodwill a perdu un tiers de sa valeur par rapport à 2019 et cela à cause d'une variation du périmètre de consolidation, mais également à cause d'une perte de valeur provenant majoritairement de la dépréciation du goodwill de Auchan Retail en Russie. Cette réduction de valeur provient de la baisse des perspectives d'évolution pour les magasins russes, en raison de la forte concurrence présente en Russie où l'économie subit des difficultés importantes. Cette réduction de valeur n'est donc pas liée au coronavirus. La crise sanitaire n'est pas mentionnée dans les raisons de ces dépréciations. Dans la note explicative des pertes de valeur sur les actifs immobilisés, il est fait mention d'une note concernant l'impact du coronavirus sur les dépréciations et pertes de valeur. La pandémie a été prise en compte dans l'évaluation des tests de réduction de valeur et a engendré une baisse de performance de certaines unités génératrices, ce qui a mis au jour des réductions de valeur. Toutefois, la COVID-19 n'aurait pas eu d'impact majeur sur les flux futurs de trésorerie et donc aurait eu un impact réduit sur les pertes de valeur identifiées. (Auchan Holding, 2021)

Observation :

Nous remarquons que le coronavirus a eu un effet limité sur les unités génératrices de trésorerie et par conséquent sur les tests de dépréciations. Il a joué un rôle et a été un facteur

¹⁴ « Les UGT sont des ensembles d'actifs dont l'utilisation continue génère des entrées de trésorerie qui sont largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres groupes d'actifs. » (Auchan Holding, 2020, p78)

supplémentaire à prendre en compte, mais les procédures et mesures décrites dans l'IFRS 36 ont été appliquées sans impact lié au coronavirus.

2.1.1.3. Modification des contrats de financement

2019 :

Dans son rapport de 2019, Auchan Holding indique que l'entreprise possède dans son bilan divers emprunts courants et non courants. Le total des emprunts et dettes financières s'élève à 7,5 milliards d'euros. (Auchan Holding, 2020)

2020 :

Dans son rapport de 2020, Auchan Holding indique que l'entreprise possède dans son bilan divers emprunts courants et non courants. Le total des emprunts et dettes financières s'élève à 7,5 milliards d'euros. Il n'est fait aucune mention du coronavirus. (Auchan Holding, 2021)

Observation :

Nous remarquons que la crise sanitaire n'a eu aucun impact sur les contrats de financement de Auchan Holding et que le groupe n'a pas dû recourir à de nouveaux financements. Aucun contrat de financement n'a été modifié.

2.1.1.4. Modification des contrats de location

2019 :

En 2019, Auchan Holding a appliqué pour la première fois dans son rapport annuel de 2019 la norme IFRS 16 concernant les contrats de location. Auchan Holding était en 2019 majoritairement locataire des immeubles que l'entreprise utilise pour son exploitation. Auchan Holding évalue ses contrats de location au coût diminué des amortissements (les amortissements sont linéaires). Certains sites d'exploitation non performants pris en location ont fait l'objet de réductions de valeur lors de l'ouverture de 2019. (Auchan Holding, 2020)

2020 :

En 2020, Auchan Holding précise que même si l'IFRS 16 a fait l'objet d'une première application en 2019, la décision du comité d'interprétation de l'IASB (IFRIC) du 26 novembre 2019 n'a été finalisée qu'en 2020, ce qui a donc entraîné des modifications dans les comptes qui ont été intégrées en 2020. Tout comme en 2019, Auchan Holding est majoritairement locataire des immeubles utilisés pour son activité. On ne remarque aucun impact du coronavirus sur les contrats de location ni une quelconque modification de contrats. Toutefois, même si aucun impact n'est mentionné sur les locations de Auchan Holding, il faut préciser que Auchan Retail et Ceetrus ont dû octroyer des annulations ou des réductions de loyers lorsque leurs

locataires ont dû mettre en suspens leur activité. Ces réductions représentent une perte de 6 millions d'euros pour Auchan Retail et 109 millions pour Ceetrus. (Auchan Holding, 2021)

Observation :

Nous remarquons que la crise sanitaire a eu un impact très limité sur les contrats de location. Les filiales de Auchan Holding ont octroyé des réductions de loyers à leurs locataires, toutefois, leur impact est négligeable dans cette analyse étant donné que ces réductions proviennent de Ceetrus, la filiale immobilière de Auchan Holding, secteur ne faisant pas partie de cette analyse. Aucune modification de contrat telle qu'expliquée dans l'IFRS 16 n'a été identifiée et l'amendement concernant les modifications de contrats n'a pas eu besoin d'être appliqué.

2.1.1.5. Evaluation des actifs à la juste valeur

2019 :

En 2019, Auchan Holding écrit dans son rapport annuel que les immobilisations incorporelles (hors goodwill) et corporelles sont évaluées au coût (coût diminué des pertes de valeur et amortissements pour les immobilisations corporelles), lorsqu'elles sont acquises séparément par les entreprises du groupe. En revanche, lorsque les immobilisations sont acquises via un regroupement d'entreprises, elles sont comptabilisées à la juste valeur. En ce qui concerne les immeubles de placement¹⁵, ils sont évalués à leur juste valeur par deux experts immobiliers indépendants. La juste valeur des actifs immobilisés sera utilisée lors du test de perte de valeur, et ce pour tous les actifs, même si ils sont évalués au coût. (Auchan Holding, 2020)

Auchan Holding explique également dans son rapport 2019 que ses instruments financiers dérivés sont évalués à leur juste valeur et que leurs variations sont comptabilisées en compte de résultat. Le groupe évalue également ses dettes de location et emprunts bancaires à la juste valeur. Les actifs financiers sont évalués à la juste valeur lorsqu'ils sont détenus à des fins de transactions. (Auchan Holding, 2020)

2020 :

De la même manière qu'en 2019, Auchan Holding écrit dans son rapport de 2020 la façon dont sont évalués les actifs immobilisés corporels et incorporels (hors goodwill). Toutefois, il est précisé dans la partie sur les immeubles de placement que les évaluations ont été faites dans la situation de pandémie que l'on connaît, et que les rapports de valorisation fournis par les experts contiennent une clause liée au coronavirus, nommée « clause d'incertitude significative d'évaluation ». Il est expliqué que cette clause ne remet pas en question les justes valeurs

¹⁵ « Un immeuble de placement est un bien immobilier détenu par un propriétaire pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital, ou les deux. » (Auchan Holding, 2020, p73)

estimées, mais signifie que le contexte dans lequel ces estimations ont été effectuées comportait plus d'incertitudes. Auchan Holding a ensuite décidé de tout de même se baser sur ces estimations pour ses tests de réduction de valeur, même si certaines hypothèses concernant par exemple les taux d'actualisation ont évolué pour prendre en compte le contexte de la situation. (Auchan Holding, 2021)

En ce qui concerne les instruments et actifs financiers, il est fait mention également de la manière dont ils sont évalués et des actifs et instruments financiers pour lesquels la juste valeur doit être utilisée. Toutefois, aucune mention du coronavirus n'est faite. (Auchan Holding, 2021)

Observation :

Nous remarquons que la COVID-19 a eu un impact sur l'évaluation à la juste valeur mais un impact limité. La méthode de détermination de la juste valeur des immeubles de placement n'est pas indiquée précisément dans les états financiers, mais il est à noter que le contexte économique lié à la pandémie a impacté la précision des données utilisées pour déterminer la juste valeur de ces immeubles de placement. La juste valeur des instruments financiers ne semble pas non plus avoir été impactée.

2.1.1.6. Aides gouvernementales

2019 :

Dans le rapport 2019 de Auchan Holding, il n'est fait mention d'aucune aide d'Etat. (Auchan Holding, 2020)

2020 :

Dans le rapport 2020 de Auchan Holding, la seule mention faisant référence aux aides gouvernementales est celle qui se trouve dans la partie concernant l'impact du coronavirus sur le compte de résultat. Dans cette note, il est indiqué que l'impact mentionné dans les autres produits et charges exceptionnels provient des primes et rémunérations octroyées aux employés lorsque la pandémie était fortement présente, mais que cet impact a été compensé par certaines aides d'Etats accordées par la Pologne. Aucun autre impact concernant la comptabilisation ou l'ajout d'annexes n'est à remarquer. (Auchan Holding, 2021)

Observation :

Nous remarquons que le coronavirus n'a pas impacté les états financiers de Auchan Holding en 2020, même si le gouvernement polonais a décidé d'aider les travailleurs de son territoire. Ce point ponctuel n'impacte pas les états financiers de Auchan Holding et aucune autre aide d'état n'a été identifiée dans les états financiers.

2.1.1.7. Provisions

2019 :

Auchan Holding écrit dans son rapport 2019 la manière et les conditions qui doivent être remplies pour que les provisions soient comptabilisées. Des provisions pour restructurations sont comptabilisées quand une entité du périmètre de consolidation possède un plan de restructuration détaillé qui a été publié. Les provisions courantes sont les provisions qui font partie du cycle normal d'activité, et les provisions non courantes sont les provisions qui n'entrent pas dans le cycle normal d'activité. Auchan Holding mentionne dans les passifs éventuels que des provisions ont été comptabilisées pour les procès et litiges, et qu'à la connaissance de la direction, aucun autre passif éventuel n'existe. (Auchan Holding, 2020)

2020 :

Dans le rapport 2020 de Auchan Holding, il est présenté la même chose que dans le rapport 2019. On peut remarquer que les provisions courantes ont augmenté en 2020 (482 millions d'euros) par rapport à 2019 (415 millions d'euros), mais il n'est pas mentionné que cela est dû à la COVID-19. Auchan Holding mentionne dans les passifs éventuels que des provisions ont été comptabilisées pour les procès et litiges, et qu'à la connaissance de la direction, aucun autre passif éventuel n'existe. (Auchan Holding, 2021)

Observation :

Nous remarquons que la COVID-19 n'a pas impacté les provisions de Auchan Holding. Les provisions sont comptabilisées selon l'IAS 37 et les passifs éventuels ne semblent pas non plus avoir été impactés.

2.1.2. Rapport du commissaire

2.1.2.1. Planning de l'audit

Le rapport du commissaire de 2019 a été signé le 5 mars 2020 et le rapport du commissaire 2020 a été signé le 6 mars 2021. Les dates de publication étant très proches, on peut conclure que la crise sanitaire n'a pas eu d'impact sur le planning de l'auditeur pour Auchan Holding. (Auchan Holding, 2020 ; Auchan Holding, 2021)

2.1.2.2. Points clés de l’audit et procédures d’évaluation des risques

2019 :

En 2019, le commissaire a identifié quatre points clés de l’audit : le test de dépréciations des actifs immobilisés, l’évaluation des ristournes et coopérations commerciales, la valorisation des immeubles de placement et la première application de la norme IFRS 16 – Contrats de location. (Auchan Holding, 2020)

Test de dépréciations des actifs immobilisés :

Les goodwill et autres immobilisations corporelles et incorporelles représentent un montant important du bilan, et sont testés chaque année ou dès qu’un évènement pouvant modifier leur valeur survient. Le commissaire a décidé de prêter attention à ce point car il représente une part importante des états financiers et que la part de jugement de la direction dans la détermination du montant des réductions de valeur, qui se base sur des hypothèses et des prévisions de flux de trésorerie, est importante. (Auchan Holding, 2020)

Le commissaire a entre autres analysé la manière dont les tests ont été mis en œuvre et a évalué la pertinence des prévisions des flux de trésorerie. (Auchan Holding, 2020)

Évaluation des ristournes et coopérations commerciales :

Les ristournes et coopérations commerciales sont comptabilisées en réduction du coût des ventes et sont le résultat d’accords passés avec les fournisseurs. Le commissaire a décidé de faire attention à ce point car il existe un grand nombre de fournisseurs, que les montants sont importants et que les accords sont spécifiques à chaque fournisseur. (Auchan Holding, 2020)

Le commissaire a entre autres essayé de comprendre les contrôles mis en place, testé un échantillon de données entrées dans le système, et comparé les données avec l’exercice précédent. (Auchan Holding, 2020)

Valorisation des immeubles de placement :

Les immeubles de placement représentent un montant important du bilan et sont évalués à la juste valeur. Un processus d’évaluation de la valeur des immeubles a été mis en place. Le commissaire a décidé de faire attention à ce point à cause du montant important que représentent les immeubles de placement dans les états financiers et à cause de la part importante de la direction dans le jugement de la juste valeur de ces immeubles et dans les hypothèses retenues. (Auchan Holding, 2020)

Le commissaire a entre autres obtenu les rapports d’expertises, apprécié les éléments pris en compte dans la détermination des pertes de valeur à comptabiliser, et déterminé si les informations fournies dans les états financiers sont correctes. (Auchan Holding, 2020)

Première application de la norme IFRS 16 – Contrats de location :

La norme IFRS 16 a été appliquée pour la première fois sur ses contrats de location par Auchan Holding en 2019. Cette norme requiert une comptabilisation particulière pour les preneurs avec une reconnaissance du droit d'utilisation. Ce point a été choisi vu le grand nombre de données qui ont dû être récoltées, analysées et comptabilisées, et compte tenu du jugement important de la direction dans la détermination des durées de location. (Auchan Holding, 2020)

Le commissaire a entre autres vérifié que les principes comptables avaient bien été appliqués, testé la mise en place et la conception des contrôles, et validé que les données publiées étaient correctes. (Auchan Holding, 2020)

2020 :

En 2020, le commissaire a identifié trois points clés de l'audit : le test de dépréciations des actifs immobilisés, l'évaluation des ristournes et coopérations commerciales, et la valorisation des immeubles de placement. Il est précisé en introduction des points clés de l'audit que la crise sanitaire a créé des conditions particulières qui ont poussé les entreprises à prendre certaines mesures, et que c'est dans ce contexte que les points clés de l'audit sont présentés. (Auchan Holding, 2021)

Test de dépréciations des actifs immobilisés :

Les raisons du choix de ce point comme un point clé de l'audit sont les mêmes qu'en 2019 tout comme les méthodes mises en place par le commissaire pour augmenter l'assurance qu'il n'existe pas d'erreurs significatives dans cette rubrique. Le coronavirus a toutefois été pris en compte en plus dans l'analyse des prévisions des flux de trésorerie. (Auchan Holding, 2021)

Évaluation des ristournes et coopérations commerciales :

Les raisons du choix de ce point comme un point clé de l'audit sont les mêmes qu'en 2019 tout comme les méthodes mises en place par le commissaire pour augmenter l'assurance qu'il n'existe pas d'erreurs significatives dans cette rubrique. (Auchan Holding, 2021)

Valorisation des immeubles de placement :

Les raisons du choix de ce point comme un point clé de l'audit sont les mêmes qu'en 2019 tout comme les méthodes mises en place par le commissaire pour augmenter l'assurance qu'il n'existe pas d'erreurs significatives dans cette rubrique. Toutefois, en plus des procédures déjà réalisées en 2019, le commissaire a procédé à une analyse de l'impact de la pandémie sur les hypothèses de valorisation et à quelques procédures supplémentaires non liées au coronavirus. Un exemple de procédure supplémentaire est la comparaison des montants définitifs des expertises immobilières et de la comptabilité. (Auchan Holding, 2021)

Observation :

Nous remarquons que le coronavirus a eu un impact limité sur les procédures d'évaluation des risques et sur les points clés de l'audit. Dans ses procédures d'évaluation des risques, l'auditeur a veillé à prendre en compte l'impact du coronavirus qui ne les a en réalité pas significativement impactées. Le choix des points clés de l'audit (qui sont les mêmes qu'en 2019, excepté le point concernant la première application de l'IFRS 16) n'a pas été impacté par le coronavirus. Une des réponses aux risques identifiés dans les points clés de l'audit a été impacté, c'est la réponse liée aux tests de dépréciations où le coronavirus a été pris en compte.

2.1.2.3. Évènements postérieurs à la clôture

2019 :

Il est fait mention de la crise sanitaire dans les états financiers de Auchan Holding sous la rubrique « évènements post-clôture », rubrique où il est indiqué que la filiale chinoise Sun Art Retail Group pourrait être impactée. Le commissaire n'a pas jugé important d'attirer l'attention sur cette note. (Auchan Holding, 2020)

2020 :

Il n'est pas fait mention de la crise sanitaire dans les états financiers de Auchan Holding sous la rubrique « évènements post-clôture ». Aucun autre évènement n'est mentionné dans cette rubrique. (Auchan Holding, 2021)

Observation :

Nous remarquons que Auchan Holding mentionne dans ses états financiers de 2019 que le coronavirus pourrait avoir un impact sur une de ses filiales chinoises, mais que rien n'est mentionné en 2020. Le coronavirus est intervenu début 2020 et est donc considéré comme un évènement survenu après la clôture et avant la date du rapport de l'auditeur, mais l'impact sur 2019 ne semble pas avoir été suffisamment important pour nécessiter des ajustements de la part de Auchan Holding pour les états financiers de 2019. Par ailleurs, le rapport du commissaire des états financiers a été signé début mars 2020. Or, le coronavirus n'a commencé à avoir un impact significatif qu'à partir de la mi-mars. C'est donc logique que l'auditeur n'attire pas l'attention du lecteur à ce propos. En 2020, le coronavirus ne pouvait plus être considéré comme un évènement postérieur à la clôture et il est donc logique de ne plus le retrouver dans les évènements post clôture. Les évènements post clôture des rapports du commissaire n'ont donc pas été impactés.

2.1.2.4. Continuité d'exploitation

2019 :

Le commissaire explique dans son rapport de 2019 qu'il incombe à la direction de déterminer si l'entreprise est capable de continuer son activité et d'évaluer l'hypothèse de continuité d'exploitation. Le commissaire a vérifié si cette hypothèse était correcte et n'a émis aucun commentaire à ce propos. (Auchan Holding, 2020)

2020 :

Le commissaire explique dans son rapport de 2020 qu'il incombe à la direction de déterminer si l'entreprise est capable de continuer son activité et d'évaluer l'hypothèse de continuité d'exploitation. Le commissaire a vérifié si cette hypothèse était correcte et n'a émis aucun commentaire à ce propos. (Auchan Holding, 2021)

Observation :

Nous remarquons que le coronavirus n'a pas eu d'impact sur la continuité d'exploitation de Auchan Holding. Le commissaire a estimé qu'aucune incertitude significative n'était présente, ce qui lui permet d'émettre une opinion sans réserve et de ne pas écrire de section sur l'incertitude significative relative à la continuité d'exploitation.

2.1.3. Analyse de l'impact du coronavirus sur Auchan Holding

Nous remarquons que les états financiers et le rapport du commissaire n'ont pratiquement pas été impactés par le coronavirus. Au niveau des états financiers, les impacts identifiés mais à effet limité se trouvent dans l'évaluation des dépréciations où la pandémie a été prise en compte au moment des tests de dépréciations, dans les contrats de location, dans l'évaluation à la juste valeur où la crise sanitaire a surtout eu un impact sur la précision des données utilisées, et dans les aides gouvernementales où le gouvernement polonais est intervenu dans la filiale polonaise.

Au niveau du rapport du commissaire, les impacts identifiés sont également minimes. La COVID-19 a eu un impact sur les procédures d'évaluation des risques et les points clés de l'audit car cela a été un élément à prendre en compte dans les procédures, mais il n'y a pas eu d'autre impact.

2.2. Carrefour

Carrefour est une entreprise et un groupe actif dans le domaine de la grande distribution. En 2020, Carrefour était implanté dans plus de 30 pays et proposait des hypermarchés, supermarchés, magasins de proximité et e-commerce. Le groupe employait plus de 320 000

personnes dans le monde et réalisait un chiffre d'affaires de 78,6 milliards TTC (en augmentation de 7,8% par rapport à 2019). (Carrefour, 2021)

Le rapport annuel de 2020 présente les impacts du coronavirus pour le groupe et, même si des mesures importantes de protection du personnel et du client ont dû être mises en place, le groupe a eu une bonne activité. La crise sanitaire a fait exploser les ventes de e-commerce qui ont grimpé de 70%. (Carrefour, 2021)

2.2.1. États financiers

2.2.1.1. Continuité d'exploitation

2019 :

Dans le rapport de 2019 de Carrefour, il n'est pas mentionné de manière explicite que la continuité d'exploitation est appliquée pour l'établissement des états financiers. Néanmoins, il est mentionné dans différentes parties du rapport annuel que Carrefour met tout en place pour assurer la continuité de l'entreprise. (Carrefour, 2020)

2020 :

Dans son rapport de 2020, Carrefour relève dans une rubrique spécifique à la continuité d'exploitation que le groupe a tout mis en place pour maintenir ses activités opérationnelles (cela comprend la sécurisation du financement à court et long terme ainsi que l'instauration de mesures de sécurité), et ce, malgré la crise sanitaire, et que c'est grâce à tous ces efforts que l'hypothèse de continuité d'exploitation du groupe n'est pas remise en question. (Carrefour, 2021)

Observation :

Nous remarquons que la continuité d'exploitation n'a pas été mise en danger par la pandémie, d'autant plus que Carrefour a pris des dispositions durant l'exercice pour éviter de quelconques problèmes, ce qui a permis à l'entreprise d'établir ses comptes en appliquant l'hypothèse de continuité d'exploitation. En 2019, la propagation de la crise sanitaire intervenant comme nouvel évènement n'a pas engendré d'ajustement pour Carrefour.

2.2.1.2. Évaluation des dépréciations

2019 :

Carrefour explique dans son rapport de 2019 que la valeur de recouvrabilité des immobilisations corporelles et incorporelles est testée dès qu'un évènement pouvant potentiellement mener à une réduction de valeur survient. Ce test est effectué une fois par an pour les immobilisations

dont la durée de vie est indéterminée. Pour les actifs autres que les goodwill, le test se fait au niveau des magasins qui sont considérés comme les unités génératrices de trésorerie. Les tests de dépréciations des goodwill de 2019 n'ont mené à aucune dépréciation mais une analyse plus poussée est faite pour les pays dont la valeur recouvrable est proche de la valeur nette comptable. Aucune dépréciation majeure n'est mentionnée. (Carrefour, 2020)

2020 :

Les tests de dépréciations de valeur décrits dans le rapport de 2020 sont les mêmes qu'en 2019. Une dépréciation du goodwill italien pour 104 millions d'euros est mentionnée. Cette dépréciation intervient après une première réduction de valeur comptabilisée en 2017 pour un montant de 700 millions qui provient d'une baisse de la valeur d'utilité des activités italiennes. Cette dépréciation a été évaluée sur base d'une analyse multi-critères et a été reconduite en 2020. Le résultat de l'analyse de 2020 est la comptabilisation de la réduction de valeur du goodwill de 104 millions d'euro. (Carrefour, 2021)

Observation :

Nous remarquons que la COVID-19 ne semble pas avoir eu d'impact sur les dépréciations et leur évaluation pour les immobilisations de Carrefour, et que les dispositions et procédures décrites dans l'IFRS 36 ont été appliquées.

2.2.1.3. Modification des contrats de financement

2019 :

La dette financière nette de Carrefour en 2019 s'élevait à 2.615 millions d'euros. Le groupe a en 2019 entre autres émis un emprunt obligataire de 500 millions d'euros et a procédé au remboursement d'un autre emprunt obligataire de 1 milliard d'euros. (Carrefour, 2020)

2020 :

La dette financière nette de Carrefour en 2020 s'élevait à 2.616 millions d'euros. Afin de sécuriser ses besoins en financement à court et moyen terme, Carrefour a émis un emprunt obligataire de 1 milliards d'euros. Cet emprunt a été émis dans le contexte de crise sanitaire et afin de rembourser deux autres emprunts qui arrivaient à échéance pour un montant proche de 1 milliard d'euros. (Carrefour, 2021)

Observation :

Nous remarquons que Carrefour a décidé d'ajouter une source de financement aux sources déjà existantes. Cela a été fait dans le but de rembourser deux autres emprunts arrivant à échéance. Le montant des dettes financières n'a pas évolué car le nouvel emprunt compense le montant des deux emprunts remboursés. Aucune modification des contrats de financement déjà existants n'a été remarquée.

2.2.1.4. Modification des contrats de location

2019 :

En 2019, les contrats de location concernaient en majeure partie des immeubles exploités par le groupe ou sous-loués à des magasins franchisés. Les droits d'utilisation d'actifs s'élevaient en 2019 à 4.388 millions d'euros. (Carrefour, 2020)

2020 :

Comme en 2019, les contrats de location de 2020 concernaient en majeure partie des immeubles exploités par le groupe ou sous-loués à des magasins franchisés. Les droits d'utilisation d'actifs s'élevaient en 2020 à 4.506 millions d'euros. La fluctuation par rapport à 2019 provient essentiellement de la variation du périmètre de consolidation et d'un écart de conversion sur devise par rapport au réal brésilien. (Carrefour, 2021)

Observation :

Nous remarquons que le coronavirus n'a eu aucun impact sur les contrats de location tel qu'indiqué dans l'IFRS 16 et que l'amendement concernant les modifications de contrats n'a pas dû être appliqué.

2.2.1.5. Évaluation à la juste valeur

2019 :

Les états financiers de Carrefour sont établis au coût historique excepté pour certains actifs et passifs financiers, pour des actifs non courants détenus pour la vente, et pour des actifs et passifs acquis lors de regroupements d'entreprises. Pour ces exceptions, ces actifs et passifs sont évalués à la juste valeur. (Carrefour, 2020)

2020 :

Les états financiers de Carrefour en 2020 sont établis selon les mêmes bases qu'en 2019. Aucun impact du coronavirus n'a été identifié. (Carrefour, 2021)

Observation :

Nous remarquons que le coronavirus n'a pas eu d'impact sur l'évaluation à la juste valeur de ces actifs et passifs pour Carrefour.

2.2.1.6. Aides gouvernementales

2019 :

En 2019, Carrefour ne disposait d'aucune aide gouvernementale. (Carrefour, 2020)

2020 :

En 2020, malgré la pandémie, Carrefour n'a reçu aucune aide gouvernementale. (Carrefour, 2021)

Observation :

Nous remarquons que la crise sanitaire n'a eu aucun impact sur les aides gouvernementales de Carrefour.

2.2.1.7. Provisions

2019 :

En 2019, Carrefour comptait 3.297 millions d'euros de provisions. Ces montants concernaient majoritairement des engagements vis-à-vis du personnel (1.176 millions), des litiges (1.094 millions) et des provisions pour réorganisation (548 millions). Les provisions pour litiges étaient composées en grande partie de litiges fiscaux (797 millions). Il est mentionné dans les passifs éventuels que le groupe n'a connaissance d'aucun passif éventuel même si des risques fiscaux sont présents au Brésil. Une sortie de trésorerie relative à ce risque est estimée peu probable. (Carrefour, 2020).

2020 :

En 2020, Carrefour comptait 2.670 millions d'euros de provisions. Ces montants concernaient majoritairement des engagements vis-à-vis du personnel (1.152 millions), des litiges (788 millions) et des réorganisations (245 millions). Les provisions pour litiges étaient composées en grande partie de litiges fiscaux (524 millions). Aucune provision relative au coronavirus n'a été comptabilisée. Il est mentionné dans les passifs éventuels que le groupe n'a connaissance d'aucun passif éventuel même si des risques fiscaux sont présents au Brésil. Une sortie de trésorerie relative à ce risque est estimée peu probable. (Carrefour, 2021)

Observation :

Nous remarquons que les provisions n'ont pas du tout été impactées par le coronavirus. Les provisions sont comptabilisées selon l'IAS 37 et les passifs éventuels ne semblent pas non plus avoir été impactés.

2.2.2. Rapport du commissaire

2.2.2.1. Planning de l'audit

Le rapport du commissaire de 2019 a été signé le 2 mars 2020 et le rapport du commissaire 2020 a été signé le 25 février 2021. Les dates de publication étant très proches, on peut conclure que la crise sanitaire n'a pas eu d'impact sur le planning de l'auditeur pour Carrefour. (Carrefour, 2020 ; Carrefour, 2021)

2.2.2.2. Points clés de l'audit et procédures d'évaluation des risques

2019 :

En 2019, le commissaire a identifié 3 points clés de l'audit : les risques fiscaux des filiales brésiliennes (évaluation des provisions, dettes fiscales et passifs éventuels), l'évaluation et comptabilisation des ristournes et coopérations commerciales, et l'évaluation et comptabilisation d'utilisation de l'actif et engagements locatifs en date de première application de la norme IFRS 16 sur les contrats de location. (Carrefour, 2020)

Risques fiscaux des filiales brésiliennes :

Les filiales présentes au Brésil sont sujettes à des risques fiscaux. Ces derniers sont liés à la taxe sur la distribution des biens et services, aux contributions fédérales liées à l'intégration sociale, ou encore à la déductibilité des amortissements du goodwill. Le commissaire a décidé de prêter attention à ce point (au niveau des provisions et des informations fournies dans les annexes) car les risques et les montants sont importants, que la loi brésilienne est très complexe et que le jugement de la direction qui intervient dans l'évaluation des risques est important. (Carrefour, 2020)

Le commissaire a entre autres pris connaissance des mesures implémentées pour identifier les risques fiscaux des filiales, procédé à des entretiens avec la direction des filiales brésiliennes, et revu les estimations des provisions comptabilisées. (Carrefour, 2020)

Évaluation des ristournes et coopérations commerciales :

Les contrats signés avec les fournisseurs sont nombreux, et chaque contrat et remise possède ses spécificités. C'est la raison pour laquelle le commissaire a décidé de faire attention à cette rubrique. (Carrefour, 2020)

Le commissaire a entre autres pris connaissance des contrôles implémentés pour évaluer les ristournes, comparé les estimations de l'exercice avec celles de l'exercice précédent, et réalisé des procédures analytiques de substance sur l'évolution des ristournes. (Carrefour, 2020)

Évaluation de la première application de l'IFRS 16 :

En 2019, le montant des droits d'utilisation et engagements locatifs représentent un montant important des états financiers. De plus, les informations de l'exercice précédent n'ont jamais été retraitées, ce qui a un impact sur les données. Ces raisons ajoutées au jugement important de la direction dans la détermination des durées de contrat de location ont amené le commissaire à prêter attention à cette rubrique. (Carrefour, 2020)

Le commissaire a entre autres pris connaissance des mesures implémentées pour identifier les contrats entrant dans le champ de l'IFRS 16, évalué la méthodologie appliquée pour déterminer les taux d'actualisation, et déterminé si les informations fournies sur les incidences de cette nouvelle norme étaient appropriées. (Carrefour, 2020)

2020 :

En 2020, le commissaire a identifié 3 points clés de l'audit : les risques fiscaux des filiales brésiliennes (évaluation des provisions, dettes fiscales et passifs éventuels), l'évaluation et comptabilisation des ristournes et coopérations commerciales, et l'évaluation de la conséquence de l'IFRIC IC relative à l'IFRS 16. Il est précisé en introduction des points clés de l'audit que la crise sanitaire a créé des conditions particulières qui ont poussé les entreprises à prendre certaines mesures, et que c'est dans ce contexte que les points clés de l'audit sont présentés. (Carrefour, 2021)

Risques fiscaux des filiales brésiliennes :

Les raisons du choix et les méthodes mises en place par le commissaire pour augmenter l'assurance qu'il n'existe pas d'erreurs significatives dans cette rubrique sont les mêmes qu'en 2019. (Carrefour, 2021)

Évaluation des ristournes et coopérations commerciales :

Les raisons du choix et les méthodes mises en place par le commissaire pour augmenter l'assurance qu'il n'existe pas d'erreurs significatives dans cette rubrique sont les mêmes qu'en 2019. (Carrefour, 2021)

Évaluation de la conséquence de l'IFRIC IC relative à l'IFRS 16 :

Les raisons du choix de ce point sont les mêmes qu'en 2019 pour la première application de la norme IFRS. Toutefois les procédures sont un peu différentes. Le commissaire a entre autres vérifié si les critères utilisés pour déterminer les durées de location étaient appropriées, recalculé les montants des droits d'utilisation et évalué si les informations fournies dans les états financiers étaient correctes. (Carrefour, 2021)

Observation :

Nous remarquons que le coronavirus n'a eu d'impact ni sur les procédures d'évaluation des risques ni sur le choix des points clés présentés ni sur les réponses aux risques identifiés pour les points clés de l'audit. Il est seulement précisé en introduction de la présentation des points clés de l'audit que la COVID-19 a été une donnée importante prise en compte en général dans les procédures d'audit des points clés.

2.2.2.3. Éléments postérieurs à la clôture

2019 :

Il n'est pas fait mention de la crise sanitaire dans les états financiers de Carrefour sous la rubrique « évènements post-clôture ». Les seuls évènements post-clôture mentionnés sont les acquisitions qui ont été effectuées en France et l'accélération de l'expansion du format porteur Atacado au Brésil. Le commissaire n'a pas jugé important d'attirer l'attention du lecteur sur ce point. (Carrefour, 2020)

2020 :

Il n'est pas fait mention de la crise sanitaire dans les états financiers de Carrefour sous la rubrique « évènements post-clôture ». Aucun autre évènement n'est mentionné dans cette rubrique. (Carrefour, 2021)

Observation :

Nous remarquons qu'aucun évènement postérieur à la clôture lié au coronavirus n'est mentionné dans les états financiers de Carrefour. Le coronavirus est intervenu début 2020 et est donc considéré comme un évènement survenu après la clôture et avant la date du rapport de l'auditeur, mais l'impact sur 2019 ne semble pas avoir été suffisamment important pour nécessiter des ajustements de la part de Carrefour. Par ailleurs, le rapport du commissaire des états financiers a été signé fin avril 2020. Or, le coronavirus n'a commencé à avoir un impact significatif qu'à partir de la mi-mars. C'est donc logique que l'auditeur n'attire pas l'attention du lecteur à ce propos. En 2020, le coronavirus ne pouvait plus être considéré comme un évènement postérieur à la clôture et il est donc logique de ne plus le retrouver dans les évènements post clôture. Les évènements post clôture des rapports du commissaire n'ont donc pas été impactés.

2.2.2.4. Continuité d'exploitation

2019 :

Le commissaire explique dans son rapport de 2019 qu'il incombe à la direction de déterminer si l'entreprise est capable de continuer son activité et d'évaluer l'hypothèse de continuité d'exploitation. Le commissaire a vérifié si cette hypothèse était correcte et n'a émis aucun commentaire à ce propos. (Carrefour, 2020)

2020 :

Le commissaire explique dans son rapport de 2020 qu'il incombe à la direction de déterminer si l'entreprise est capable de continuer son activité et d'évaluer l'hypothèse de continuité d'exploitation. Le commissaire a vérifié si cette hypothèse était correcte et n'a émis aucun commentaire à ce propos. (Carrefour, 2021)

Observation :

Nous remarquons que le coronavirus n'a pas eu d'impact sur la continuité d'exploitation de Carrefour. Le commissaire a estimé qu'aucune incertitude significative n'était présente ce qui lui permet d'émettre une opinion sans réserve et de ne pas écrire de section sur l'incertitude significative relative à la continuité d'exploitation.

2.2.3. Analyse de l'impact du coronavirus sur Carrefour

Nous remarquons que les états financiers et le rapport du commissaire de Carrefour n'ont presque pas été impactés par le coronavirus. Au niveau des états financiers, aucune des rubriques analysées n'a été impactée par le coronavirus.

Au niveau du rapport du commissaire, aucune des rubriques analysées n'a été impactée si ce n'est les points clés de l'audit et les procédures d'évaluation des risques, pour lesquels l'auditeur a dû prendre en compte la crise sanitaire dans son travail.

3. Le secteur de l'aviation

Dans cette partie, nous allons analyser les entreprises sélectionnées et essayer d'identifier l'impact du coronavirus sur les entreprises du secteur de l'aviation.

3.1. Air France-KLM

Le groupe Air France-KLM est une entreprise fort présente en Europe et dont les activités sont le transport de personnes, le fret et la maintenance aéronautique. Le groupe est né de la fusion de Air France et KLM et est composé aujourd'hui de Air France, KLM et Transavia et d'autres filiales. Le chiffre d'affaires de Air France KLM était de 27,2 milliards d'euros en 2019 et de 11,1 milliards d'euros en 2020, menant à un résultat d'exploitation positif de 1,1 milliard en 2019 et un résultat d'exploitation négatif de 4,5 milliards d'euros en 2020. En 2020, le groupe employait près de 76 000 collaborateurs. (Air France-KLM, 2021)

Le rapport annuel de 2020 de Air France-KLM présente les événements marquants de l'année et met l'accent sur l'impact du coronavirus. Il est expliqué que le secteur et le groupe ont été très fortement impactés, que le trafic de passage (mesuré en nombre de passagers) a baissé de 66% suite, notamment, aux restrictions de voyages imposées par les gouvernements, et que le résultat du groupe est passé d'un montant positif en 2019 à un montant négatif en 2020. (Air France-KLM, 2021)

3.1.1. États financiers

3.1.1.1. Continuité d'exploitation

2019 :

Dans le rapport annuel 2019 de Air France-KLM, il est écrit que les états financiers ont été établis selon les règles de prudence et conformément aux hypothèses de base. L'hypothèse de continuité d'exploitation est appliquée. (Air France-KLM, 2020)

2020 :

Dans le rapport annuel 2019 de Air France-KLM, il est écrit que les états financiers ont été établis selon les règles de prudence et conformément aux hypothèses de base. Une rubrique est consacrée à l'impact de la COVID-19 sur la continuité d'exploitation, et le conseil d'exploitation explique les mesures qui ont été mises en place afin de déterminer si l'hypothèse de continuité d'exploitation pouvait être appliquée pour l'établissement des états financiers de Air France-KLM. Air France et les filiales françaises ont mis en place des mesures d'activité partielle, et KLM a profité des mesures octroyées par le gouvernement néerlandais via des

« Mesures transitoires d'urgence pour l'emploi durable » qui sont applicables à partir du 1^{er} mars 2020. Cela a permis au groupe d'économiser 2.050 millions d'euros qui sont comptabilisés en frais de personnel. De plus, le groupe a planifié des restructurations, des réductions d'effectifs, un redimensionnement de la flotte avec l'arrêt anticipé de l'exploitation de certains modèles d'avions et un report des projets d'investissements. Par ailleurs, Air France-KLM a prêté particulièrement attention à la valorisation de ses actifs, et a contracté de nouveaux emprunts soutenus par les gouvernements français et néerlandais. Le conseil d'administration a également procédé à l'établissement de prévisions financières. Plusieurs scénarios ont été imaginés : certains sont plutôt positifs compte tenu du contexte économique très incertain, d'autres le sont beaucoup moins. Les scénarios négatifs pourraient remettre en cause la possibilité de Air France-KLM à poursuivre ses activités. Si cela venait à se produire, l'entreprise ne pourrait pas réaliser ses actifs dans le cadre normal de ses activités. Tout cela crée un contexte d'incertitude significatif pour la continuité d'exploitation, mais pour 2020, le conseil d'administration estime que l'hypothèse de continuité d'exploitation est applicable. (Air France-KLM, 2021)

Observation :

Nous remarquons que le coronavirus a eu un impact important sur les procédures mises en place et sur les mesures prises par le conseil d'administration afin de déterminer si l'hypothèse de continuité d'exploitation était applicable. Toutefois, même si une incertitude significative est présente, le conseil d'administration a décidé d'appliquer l'hypothèse de continuité d'exploitation pour l'établissement des états financiers. En 2019, la propagation de la crise sanitaire intervenant comme nouvel évènement n'a pas engendré d'ajustement pour Air France-KLM.

3.1.1.2. Évaluation des dépréciations

2019 :

Dans son rapport 2019, Air France-KLM décrit les méthodes comptables appliquées à ses immobilisations. Les goodwill et immobilisations incorporelles à durée de vie indéfinie ne sont pas amortis mais font l'objet de tests de réduction de valeur annuel, et les immobilisations incorporelles à durée de vie définie et immobilisations incorporelles sont comptabilisées au coût dont on soustrait les amortissements. Les immobilisations aéronautiques (immobilisations corporelles présentées dans une rubrique séparée étant donné leur importance dans le groupe) sont amorties sur une période allant de 20 à 25 ans mais dont la durée d'utilité est parfois revue. De plus, toutes ces immobilisations sont testées pour des réductions de valeur lorsqu'un indice survient. Ces tests sont effectués sur chaque actif de manière individuelle, sauf lorsqu'il n'est pas possible de leur attacher un flux de trésorerie indépendant. Dans ce cas, ils sont testés par UGT (unité génératrice de trésorerie). Une perte de valeur est comptabilisée lorsque la valeur recouvrable de l'unité testée devient plus faible que la valeur comptable. (Air France-KLM, 2020)

Le groupe Air France-KLM a en 2019 allongé la durée de vie de ses immobilisations aéronautiques à 25 ans, ce qui a entraîné une baisse des amortissements. Aucune réduction de valeur n'a été comptabilisée. (Air France-KLM, 2020)

2020 :

Les méthodes indiquées dans le rapport annuel 2020 de Air France-KLM sont les mêmes que celles de 2019. (Air France-KLM, 2021)

Des dépréciations non courantes ont été comptabilisées pour les immobilisations aéronautiques pour un montant de 672 millions d'euros. Ces dépréciations concernent majoritairement l'arrêt anticipé de l'exploitation des avions Airbus A380 et ce à cause du coronavirus. L'arrêt de l'exploitation de ces avions était prévu pour 2022. (Air France-KLM, 2021)

Observation :

Nous remarquons que le coronavirus a eu un impact important sur les dépréciations et réductions de valeur. Air France KLM a appliqué l'IFRS 36 et a comptabilisé une réduction de valeur pour l'arrêt anticipé de l'exploitation des Airbus A380 qui était prévu. Le coronavirus n'a pas eu d'impact sur les méthodes et procédures de tests de réduction de valeur.

3.1.1.3. Modification des contrats de financement

2019 :

En 2019, Air France-KLM avait un total de 7.113 millions d'euros de dettes financières, et des lignes de crédit pour 1.756 million d'euros qui ne sont pas tirées. Ces dettes financières sont comptabilisées initialement à la juste valeur, et par la suite à la valeur nette comptable pour les emprunts obligataires et les coûts amortis sur base d'un taux d'intérêt pour les autres emprunts. (Air France-KLM, 2020)

2020 :

En 2020, Air France-KLM avait un total de 15.489 millions d'euros de dettes financières. Cette variation par rapport à 2019 s'explique en grande partie par l'impact du coronavirus et par le fait que les Etats français et néerlandais ont apporté une aide financière au groupe pour 7 milliards d'euros. Ce montant se divise en 4 milliards octroyés par différentes banques françaises et garantis par l'Etat français et un prêt de 3 milliards octroyés par l'Etat français. De plus, l'Etat néerlandais a octroyé une aide financière de 3,4 milliards au groupe et à ses filiales. Ce montant se divise en une ligne de crédit de 2,4 milliards garantie à 90% par l'Etat néerlandais et un prêt de 1 milliard accordé par l'Etat néerlandais à KLM uniquement. Les lignes de crédit ont été tout de suite tirées. Les autres emprunts n'ont presque pas changé. La méthode de comptabilisation est la même qu'en 2019. (Air France-KLM, 2021)

Observation :

Nous remarquons que la pandémie a eu un très gros impact sur le financement du groupe Air France-KLM. La société a dû doubler ses emprunts et son endettement pour pouvoir faire face à la crise sanitaire. Cela a impacté les états financiers dans le sens où ces emprunts ont dû être mentionnés en plus dans les notes sur les dettes financières, ainsi que dans les événements survenus durant l'exercice. Aucune modification des contrats déjà existants n'a cependant été identifiée.

3.1.1.4. Modification des contrats de location

2019 :

En 2019, Air France-KLM possédait un total de 5.173 millions d'actifs en droits d'utilisation. Les dettes de loyers correspondantes s'élevaient à 4.120 millions d'euros. Leur comptabilisation et leur évaluation sont expliquées en détail selon l'IFRS 16 dans l'explication des règles d'évaluation des états financiers. (Air France-KLM, 2020)

2020 :

En 2020, le groupe possédait un total de 4.678 millions d'actifs détenus en droits d'utilisation. La dette de loyers correspondante s'élève à 3.264 millions. Les amortissements de 2020 sont plus élevés qu'en 2019 car ils comprennent la sortie anticipée des avions A380 pour 88 millions. Leur comptabilisation et évaluation est la même qu'en 2019. (Air France-KLM, 2021)

Observation :

Nous remarquons que le coronavirus n'a pas eu d'impact direct sur les contrats de location. Certes il y a eu une baisse des actifs détenus en droits d'utilisation mais cela est dû à l'arrêt anticipatif de l'exploitation des avions A380 qui se trouvaient être en partie détenus en location. Aucune modification telle qu'indiquée dans l'IFRS 16 n'a été identifiée et l'amendement concernant les modifications de contrat n'a pas dû être appliqué.

3.1.1.5. Évaluation des actifs à la juste valeur

2019 :

En 2019, l'évaluation à la juste valeur est appliquée aux créances clients et actifs financiers non courants et aux goodwill lors de la comptabilisation initiale. Les instruments financiers dérivés et autres actifs financiers (dont actifs financiers de transaction) sont évalués à la juste valeur. (Air France-KLM, 2020)

2020 :

En 2020, les règles de comptabilisation sont les mêmes qu'en 2019. Les sociétés du groupe devant réduire leurs capacités, la holding Air France-KLM Finance a perdu 19 millions en réductions de valeur à cause de la diminution de la juste valeur de ses titres dans l'entreprise GOL Linhas Aéreas. (Air France-KLM, 2021)

Observation :

Nous remarquons que le coronavirus n'a pas eu d'impact important sur l'évaluation à la juste valeur des actifs du groupe.

3.1.1.6. Aides gouvernementales

2019 :

En 2019, Air France-KLM n'a reçu aucune aide d'Etat. (Air France-KLM, 2020)

2020 :

En 2020, Air France-KLM a reçu des aides des Etats français et néerlandais. Toutefois, le groupe n'a pas reçu d'aides sous formes de subventions ou d'exemption d'impôts, mais plutôt sous la forme de prêts financiers et de garanties données auprès des institutions qui ont prêté de l'argent au groupe. De plus, le gouvernement néerlandais a apporté son soutien à KLM via des « mesures transitoires d'urgence pour l'emploi durable » (Air France-KLM, 2020, p254) dont l'impact de 2.050 millions d'euros a été comptabilisé dans la rubrique « frais de personnel ». L'Etat français a également apporté une aide appelée « Activité Partielle de Longue Durée » (Air France-KLM, 2020, p254). Cette mesure a un impact de réduction de 999 millions d'euros. Ces aides d'Etat ont permis aux frais de personnel de s'élever seulement à 5.300 millions d'euros en 2020 contre 8.139 millions en 2019. (Air France-KLM, 2021)

Le groupe fiscal néerlandais va bénéficier d'une mesure autorisée par le gouvernement néerlandais qui permet de reporter les déficits fiscaux indéfiniment (au lieu d'une durée de 6 ans) à partir de 2022. Cependant, ces pertes fiscales ne seront imputables qu'à 50% du bénéfice de l'exercice lorsque ce dernier dépasse le premier million d'euros. Ces mesures n'ont pas encore été formalisées dans la loi fiscale des Pays-Bas. Les déficits fiscaux activés du groupe en 2020 s'élèvent à 403 millions d'euros contre un bénéfice fiscal de 62 millions en 2020. (Air France-KLM, 2021)

Observation :

Nous remarquons que le coronavirus a eu un impact important et significatif sur les aides gouvernementales reçues par Air France-KLM. Ces aides ne se manifestent pas sous la forme de subventions mais sous la forme de prêts et de garanties de prêts et via des aides au niveau de l'emploi. Les prêts reçus et garantis sont mentionnés dans la note correspondant aux dettes

financières et les aides d'états concernant le personnel sont mentionnées dans la note concernant les frais de personnel. L'aide fournie par le gouvernement français n'est pas mentionnée distinctement mais vient majoritairement en déduction du montant des « salaires et traitements » et l'aide fournie par le gouvernement néerlandais apparaît précisément dans une ligne du détail des frais de personnel. Une dernière aide gouvernementale se manifeste au niveau des impôts différés du groupe fiscal néerlandais. Le groupe Air France-KLM bénéficiera d'un report indéfini des pertes fiscales. Le déficit fiscal activé en 2020 est donc beaucoup plus important qu'en 2019 (le groupe affichant un bénéfice fiscal en 2019). Ce report indéfini des pertes fiscales est une aide d'Etat qui ne peut pas être correctement évaluée. C'est pourquoi une note explicative est incluse dans les états financiers.

3.1.1.7. Provisions

2019 :

En 2019, Air France-KLM comptait dans son bilan 2.253 millions d'euros en provisions pour retraite et 4.464 millions d'euros en autres provisions courantes et non courantes. La grande majorité du montant pour autres provisions concerne des provisions pour maintenance sur les avions et des passifs de restitution pour les avions loués (3.862 millions). Le reste correspond à 412 millions pour des litiges et 63 millions pour des restructurations, le solde restant correspondant à diverses provisions. Les provisions pour restructurations sont majoritairement relatives à des plans de départs volontaires. Air France mentionne dans ses passifs éventuels que le groupe est impliqué dans d'autres procédures d'arbitrage, gouvernementales et judiciaires, mais n'a pas comptabilisé de provisions car les risques financiers ne peuvent pas être appréciés de manière fiable. Une description de ces litiges et passifs éventuels est faite. (Air France-KLM, 2020)

2020 :

En 2020, les provisions pour retraite s'élevaient à 2.147 millions d'euros et les autres provisions, courantes et non courantes, s'élevaient à 5.007 millions d'euros. La majorité du montant pour autres provisions concerne des provisions pour maintenance sur les avions et des passifs de restitution pour les avions loués (3.687 millions). Le reste correspond à des provisions pour restructuration (741 millions) et pour litiges (423 millions), le solde restant correspondant à diverses provisions. Les provisions pour restructuration sont majoritairement relatives à des plans de départs volontaires, et font suite à la crise du coronavirus et au besoin de réduire l'effectif. Seules les provisions pour restructuration qui impactent le compte de résultat sont mentionnées et représentent 822 millions en 2020 (36 millions en 2019). Ce montant vient majoritairement d'une rupture de projet et du plan de départ volontaire d'employés (584 millions). Air France mentionne dans ses passifs éventuels que le groupe est impliqué dans d'autres procédures d'arbitrage, gouvernementales et judiciaires, mais n'a pas comptabilisé de provisions car les risques financiers ne peuvent pas être appréciés de manière fiable. Une description de ces litiges et passifs éventuels est faite. (Air France-KLM, 2021)

Même si dans les notes concernant les provisions de l'entreprise il n'est pas mentionné de provisions relatives à la crise sanitaire, il est précisé dans les événements survenus pendant l'exercice comptable que le coronavirus a poussé le groupe et ses entreprises à comptabiliser des charges de restructurations plus rapidement que prévu. En effet, le groupe avait prévu une restructuration totale pour 2024. (Air France-KLM, 2021)

Observation :

Nous remarquons que des provisions pour restructuration ont été comptabilisées. Ces provisions pouvaient être comptabilisées comme provisions pour restructuration car le groupe a l'intention de réaliser des changements importants dans la structure du groupe (comme indiqué dans l'IAS 37). Un impact du coronavirus a été identifié même si il est limité. En effet, cette restructuration devait avoir lieu, mais la crise sanitaire a poussé le groupe à avancer le projet. Les passifs éventuels ne semblent pas avoir été impactés par la crise sanitaire.

3.1.2. Rapport du commissaire

3.1.2.1. Planning de l'audit

Le rapport d'audit de l'exercice 2019 a été signé le 19 février 2020 et le rapport d'audit de l'exercice 2020 a été signé le 18 février 2021. Les dates de publication étant très proches, on peut conclure que la crise sanitaire n'a pas eu d'impact sur le planning de l'auditeur pour Air France-KLM. (Air France-KLM, 2020 ; Air France-KLM, 2021)

3.1.2.2. Points clés de l'audit et procédures d'évaluation des risques

2019 :

En 2019, le commissaire a identifié trois points clés de l'audit : la reconnaissance du chiffre d'affaires relatif aux titres de transport émis et non utilisés, les provisions pour litiges et passifs éventuels, et la reconnaissance des impôts différés actifs. (Air France-KLM, 2020)

Reconnaissance du chiffre d'affaires relatif aux titres de transport émis et non utilisés :

Le chiffre d'affaires du groupe représente un montant très important des états financiers Ce point a été choisi car le jugement de la part de la direction pour la détermination des hypothèses utilisées est important. (Air France-KLM, 2020)

Le commissaire a testé les contrôles les plus pertinents mis en place par le groupe et a entre autres évalué la pertinence de la méthodologie, vérifié le calcul des taux statistiques, et analysé l'antériorité des titres de transports émis et non utilisés. (Air France-KLM, 2020)

Provisions pour litiges et passifs éventuels :

Le groupe Air France-KLM est impliqué dans un certain nombre de litiges dont les issues dépendent d'évènements futurs. Les montants comptabilisés sont fondés sur certaines hypothèses. À cause de l'incertitude des issues, de l'importance du jugement de la direction dans les montants comptabilisés et à cause de l'impact potentiellement significatif que pourrait avoir les provisions si les estimations venaient à varier, le commissaire a décidé de faire de cette rubrique un point auquel il fera particulièrement attention. (Air France-KLM, 2020)

Le commissaire a prêté fort attention aux hypothèses et estimations utilisées par le groupe pour déterminer le montant des provisions. Il a également analysé chaque litige ainsi que les risques associés, et a procédé à une revue des hypothèses et estimations émises par le groupe. (Air France-KLM, 2020)

Reconnaissance des impôts différés actifs du groupe :

Les d'impôts différés liés aux déficits fiscaux représentent un montant important de 260 millions d'euros. Ce montant ne peut être comptabilisé que si le groupe possède assez de passifs d'impôts différés et que leur recouvrement est probable. Le commissaire a décidé de prêter attention à ce point étant donné le caractère significatif du montant et du jugement important de la direction dans la comptabilisation. (Air France-KLM, 2020)

Le commissaire a évalué la probabilité d'utilisation des pertes fiscales, déterminé si la méthodologie appliquée était appropriée, et déterminé la fiabilité des processus d'établissement du plan à moyen terme sur lequel repose l'hypothèse de recouvrabilité des pertes fiscales. (Air France-KLM, 2020)

2020 :

En 2020, le commissaire a identifié quatre points clés de l'audit : les provisions pour litiges et passifs éventuels, la reconnaissance des impôts différés actifs du groupe, les tests de perte de valeur des actifs non courants et dépréciation des immobilisations aéronautiques, et les provisions au titre de restructurations. Il est précisé en introduction des points clés de l'audit que la crise sanitaire a créé des conditions particulières qui ont poussé les entreprises à prendre certaines mesures et que c'est dans ce contexte que les points clés de l'audit sont présentés. (Air France-KLM, 2021)

Provisions pour litiges et passifs éventuels :

Les raisons du choix et les méthodes mises en place par le commissaire pour augmenter l'assurance qu'il n'existe pas d'erreurs significatives dans cette rubrique sont les mêmes qu'en 2019. (Air France-KLM, 2021)

Reconnaissance des impôts différés actifs du groupe :

Les raisons du choix et les méthodes mises en place par le commissaire pour augmenter l'assurance qu'il n'existe pas d'erreurs significatives dans cette rubrique sont les mêmes qu'en 2019. (Air France-KLM, 2021)

Test de perte de valeur des actifs non courants et dépréciations des immobilisations aéronautiques :

En 2020, Air France-KLM a procédé à une dépréciation de 670 millions d'euros pour l'arrêt de l'exploitation de certains de ses avions. Pour arriver à la comptabilisation de ce montant, le groupe a déterminé la valeur d'utilisé des actifs. Cette valeur se base sur des hypothèses très sensibles étant donné la situation économique. Nous observons que le haut degré de jugement de la part de la direction associé au climat de forte incertitude lié au coronavirus ont poussé le commissaire à faire particulièrement attention à ce point. (Air France-KLM, 2021)

Le commissaire a évalué les contrôles mis en place par la direction et a entre autres déterminé si les normes comptables étaient bien appliquées, évalué si les hypothèses de calcul étaient justes, et apprécié si les informations fournies dans les comptes étaient appropriées. (Air France-KLM, 2021)

Provisions au titre des restructurations :

Suite à la crise sanitaire, Air France-KLM a en 2020 annoncé des restructurations et des réductions d'effectifs. Étant donné que les provisions sont soumises à un jugement important de la part de la direction, le commissaire a décidé de porter une attention plus particulière aux provisions pour restructuration. (Air France-KLM, 2021)

Le commissaire a pris connaissance des événements qui ont poussé Air France-KLM à mettre en place ces restructurations et a entre autres procédé à des entretiens avec les ressources humaines pour améliorer sa compréhension, vérifié les calculs qui ont mené aux montants comptabilisés, et vérifié que les informations fournies dans les états financiers étaient correctes. (Air France-KLM, 2021)

Observation :

Nous remarquons que le coronavirus a eu un impact important sur les procédures d'évaluation des risques. Sur les 4 points clés présentés en 2020, seuls 2 étaient présents en 2019. L'auditeur a choisi de présenter les deux autres dans son rapport à cause de l'impact qu'a eu le coronavirus sur ces points. Les procédures d'évaluation des deux points clés déjà présents en 2019 n'ont pas été impactées. Les réponses aux risques identifiés dans les points clés de 2020 ne semblent pas avoir été impactés par la crise sanitaire.

3.1.2.3. Éléments postérieurs à la clôture

2019 :

Il n'est pas fait mention de la crise sanitaire dans les états financiers de Air France-KLM sous la rubrique « événements post-clôture ». Toutefois, sous la rubrique « perspectives pour l'année 2020 » identifiant les événements survenus après février 2020, il est expliqué les mesures que le groupe a déjà mises en place pour essayer de minimiser l'impact de la crise sanitaire sur le groupe. Le commissaire n'a pas attiré l'attention du lecteur sur cette note dans son rapport. (Air France-KLM, 2020)

2020 :

Il est fait mention dans les événements post clôture des états financiers de Air France-KLM que le groupe a finalisé ses accords permettant la mise en place de « l'Activité Partielle Longue Durée », projet lié à la crise sanitaire, et qu'un plan de restructuration additionnel à celui déjà prévu serait lancé en 2021. Il est également mentionné dans les événements marquants, survenus après février 2021, que le groupe ne s'attend pas à une stabilisation de la situation dans un horizon à court terme. Le commissaire n'a pas attiré l'attention du lecteur sur cette note dans son rapport. (Air France-KLM, 2021)

Observation :

Nous remarquons que Air France-KLM mentionne dans ses états financiers de 2019 que des mesures ont été mises en place pour essayer d'atténuer l'impact de la pandémie sur les activités du groupe. Le coronavirus est intervenu début 2020 et est donc considéré comme un événement survenu après la clôture et avant la date du rapport de l'auditeur, mais l'impact sur 2019 ne semble pas avoir été suffisamment important pour nécessiter des ajustements de la part de Air France-KLM. Par ailleurs, le rapport du commissaire a été signé mi-février. Or, le coronavirus n'a commencé à avoir un impact significatif qu'à partir de la mi-mars. C'est donc logique que l'auditeur n'attire pas l'attention du lecteur à ce propos. En 2020, le coronavirus ne pouvait plus être considéré comme un événement postérieur à la clôture et il est donc logique de ne plus le retrouver dans les événements post clôture, même si Air France-KLM mentionne que le groupe ne s'attend pas à une stabilisation de la situation. Les événements post clôture des rapports du commissaire n'ont donc pas été impactés.

3.1.2.4. Continuité d'exploitation

2019 :

Le commissaire explique dans son rapport de 2019 qu'il incombe à la direction de déterminer si l'entreprise est capable de continuer son activité et d'évaluer l'hypothèse de continuité d'exploitation. Le commissaire a vérifié si cette hypothèse était correcte et n'a émis aucun commentaire à ce propos. (Air France-KLM, 2020)

2020 :

Le commissaire explique dans son rapport de 2020 qu'il incombe à la direction de déterminer si l'entreprise est capable de continuer son activité et d'évaluer l'hypothèse de continuité d'exploitation. Le commissaire a vérifié si cette hypothèse était correcte et a décidé d'insérer une section relative à une incertitude significative liée à la continuité d'exploitation. Cette section vise à attirer l'attention du lecteur sur des événements qui peuvent mettre en péril la continuité d'exploitation d'entreprise. Ces événements sont décrits dans une note des états financiers et font référence à la crise sanitaire. Cette section est rédigée sans remettre en cause l'opinion exprimée. (Air France-KLM, 2021)

Observation :

Nous remarquons que le coronavirus a eu un impact significatif sur l'évaluation de la continuité d'exploitation du commissaire. L'auditeur a estimé qu'une incertitude significative concernant la continuité d'exploitation était présente et que cette incertitude était liée à la COVID-19. L'hypothèse de continuité d'exploitation est appliquée par Air France-KLM, le commissaire est d'accord avec cette application et une note complète est consacrée à cette incertitude dans les états financiers du groupe, ce qui lui permet de ne pas avoir à modifier son opinion et de simplement rédiger un paragraphe d'incertitude significative liée à la continuité d'exploitation.

3.1.3. Analyse de l'impact du coronavirus sur Air France-KLM

Nous avons pu remarquer que le coronavirus a eu un impact important sur les états financiers et le rapport du commissaire de Air France-KLM. Au niveau des états financiers, toutes les rubriques ont été fortement impactées sauf les contrats de location (qui ont été impactés dans une moindre mesure en raison des conséquences indirectes du coronavirus) et l'évaluation des actifs à la juste valeur (qui n'a pas été impactée). La continuité d'exploitation a été impactée grandement et a poussé le conseil d'administration à se demander si l'exploitation pouvait continuer pour les 12 prochains mois, et malgré l'ensemble des mesures prises pour évaluer cette hypothèse, l'incertitude est toujours présente. Les dépréciations ont été fortement impactées à cause de la cessation anticipée de l'exploitation d'une partie de la flotte de Air France-KLM. Les contrats de financement ont également fortement évolué car le groupe a dû emprunter des montants énormes pour assurer sa continuité. Les contrats de financement ont été modérément impactés car c'est une conséquence de l'arrêt de l'exploitation d'une partie de la flotte qui était détenue sous forme de droits d'utilisation. Les aides gouvernementales ont été fortement impactées car les gouvernements français et néerlandais sont intervenus de différentes manières (grâce à des garanties d'emprunts et des plans d'aide au personnel). Et enfin les provisions ont également été fortement impactées par la comptabilisation de provisions pour restructuration importantes. L'évaluation à la juste valeur est la seule rubrique qui n'a pas été impactée par le coronavirus.

Au niveau du rapport du commissaire, l'impact a également été important. Bien que le planning de l'audit et les événements postérieurs à la clôture n'aient pas été impactés (même si des notes concernant les événements post clôture ont été mentionnés dans les états financiers de 2019 et 2020, précisant l'impact de la crise sanitaire sur l'année à venir), les autres rubriques ont subi des incidences importantes de la crise du coronavirus. Les procédures d'évaluation des risques ont dû être renforcées en raison des incertitudes liées à la COVID-19, deux points clés de l'audit ont été sélectionnés en raison de leur importance et de l'impact de la pandémie sur les rubriques, et la continuité d'exploitation est significativement incertaine, ce qui a poussé le commissaire à rédiger une incertitude significative à ce propos.

3.2. Turkish Airlines

Turkish Airlines, active dans le domaine du transport de passagers et le domaine du cargo, desservait en 2019 126 pays. Même si la fréquentation de passagers a grandement chuté, l'activité cargo de Turkish Airlines a continué à se développer en 2020 avec une augmentation de 61% des revenus provenant du cargo. Même si l'année 2020 a été difficile pour le groupe, ils s'en sont plutôt bien sortis avec un chiffre d'affaires de 6,7 milliards de dollars de revenus en 2020 et un profit avant intérêts et amortissements de 1,9 milliards de dollars. Le groupe a tout de même réalisé une perte nette de 836 millions de dollars. (Turkish Airlines, 2020 ; Turkish Airlines, 2021)

3.2.1. États financiers

3.2.1.1. Continuité d'exploitation

2019 :

En 2019, Turkish Airlines explique qu'ils ont géré leur capital pour s'assurer que l'entreprise pourrait continuer ses activités selon l'hypothèse de continuité. (Turkish Airlines, 2020)

2020 :

En 2020, Turkish Airlines explique qu'ils ont préparé leurs états financiers en appliquant l'hypothèse de continuité. Néanmoins, il est détaillé dans une note consacrée au coronavirus tous les impacts de la crise sanitaire sur le résultat du groupe. Il est expliqué que malgré le ralentissement de la fréquentation des aéroports, Turkish Airlines est parvenu à maintenir son niveau de cash au niveau de 2019 en contractant plusieurs prêts. Par ailleurs, le gouvernement a mis en place un dispositif de travail à court terme, des dépenses d'investissement prévues en 2021 ont été repoussées ou annulées, et les lignes de crédits ont été maintenues. Turkish Airlines ne s'attend pas à de quelconques problèmes pour ses futurs emprunts et ne prévoit pas de risques importants causés par la pandémie par rapport à son cash et son capital. (Turkish Airlines, 2021)

Turkish Airlines a pris plusieurs mesures et a procédé à des évaluations de plusieurs scénarios pour évaluer l'application de l'hypothèse de continuité d'exploitation. Le groupe a entre autres évalué les perspectives de remplissage de ses avions, reçu de l'aide de la part du gouvernement turc, réduit ses coûts d'exploitation, et revu l'évaluation de ses actifs et ses estimations pour les réductions de valeur des créances commerciales. (Turkish Airlines, 2021)

Observation :

Nous remarquons que le coronavirus a eu un impact important sur la continuité d'exploitation de Turkish Airlines. Il n'a pas forcé l'entreprise à établir ses comptes sans l'application de l'hypothèse de continuité d'exploitation, mais il a obligé le groupe à procéder à une batterie importante de tests, d'évaluations et de mesures pour s'assurer que le groupe pourrait continuer ses activités pour les 12 prochains mois et ainsi justifier l'application de l'hypothèse de continuité d'exploitation. Les états financiers ont donc été établis selon cette hypothèse. En 2019, la propagation de la crise sanitaire intervenant comme nouvel événement n'a pas engendré d'ajustement pour Turkish Airlines.

3.2.1.2. Évaluation des dépréciations

2019 :

En 2019, les immobilisations corporelles à durée de vie limitée, excepté les immobilisations en cours, sont évaluées au coût, en ce compris les frais légaux, diminué des amortissements et réductions de valeur. Les amortissements sont calculés linéairement et les durées de vie et méthodes de dépréciation sont revues chaque année. Les immobilisations incorporelles et goodwill sont également comptabilisées au coût diminué des amortissements et réductions de valeur, et amortis sur une base linéaire. Les valeurs des immobilisations sont évaluées chaque année et chaque fois qu'un événement susceptible de modifier la valeur des immobilisations incorporelles à durée indéfinie survient. (Turkish Airlines, 2020)

Il n'y a pas eu de dépréciations particulières importantes en 2019. (Turkish Airlines, 2020)

2020 :

Les méthodes indiquées dans les états financiers consolidés de Turkish Airlines sont les mêmes que celles de 2019. (Turkish Airlines, 2021)

Turkish Airlines a fait attention à la valeur recouvrable de ses actifs et autres droits d'utilisation, et a effectué plusieurs tests de réductions de valeur. Une réduction de valeur de 131 millions de dollars a été comptabilisée par rapport à la recouvrabilité des impôts différés, et cela à cause du coronavirus. (Turkish Airlines, 2021)

Observation :

Nous remarquons que le coronavirus a poussé Turkish Airlines à procéder à davantage de tests pour s'assurer qu'aucune réduction de valeur ne devait être comptabilisée. Le groupe a dû comptabiliser une réduction de valeur de 131 millions de dollars par rapport à la recouvrabilité des impôts différés de Turkish Airlines.

3.2.1.3. Modification des contrats de financement

2019 :

En 2019, Turkish Airlines comptabilisait 3.453 millions de dollars d'emprunts auprès de banques. (Turkish Airlines, 2020)

2020 :

En 2020, Turkish Airlines comptabilisait 5.394 millions de dollars d'emprunts auprès de banques. (Turkish Airlines, 2021)

Observation :

Nous remarquons que les dettes financières ont augmenté en 2020 et que, bien qu'il ne soit rien précisé dans les notes concernant le financement de Turkish Airlines dans les comptes consolidés de 2020, cela est en partie dû au coronavirus. Nous observons que l'augmentation des emprunts est cohérente avec l'explication donnée dans la note sur l'impact du coronavirus qui précise que le groupe a procédé à la contraction de nouveaux emprunts bancaires. Aucune modification des contrats de financement déjà existants n'a été remarquée.

3.2.1.4. Modification des contrats de location

2019 :

En 2019, Turkish Airlines comptabilisait 9.919 millions de dollars de location d'actifs selon la définition de l'IFRS 16. La comptabilisation est faite selon les règles énoncées dans l'IFRS 16. (Turkish Airlines, 2020)

2020 :

En 2020, Turkish Airlines comptabilisait 11.307 millions de dollars de location d'actifs selon la définition de l'IFRS 16. Aucune précision n'est apportée quant à la raison pour laquelle le montant des contrats de location a augmenté de cette manière. La comptabilisation est faite selon les règles énoncées dans l'IFRS 16. (Turkish Airlines, 2021)

Observation :

Nous pouvons remarquer une hausse des contrats de location, mais rien n'est précisé par rapport à un quelconque impact du coronavirus. Aucune modification telle qu'expliquée dans l'IFRS 16 n'a été identifiée et l'amendement concernant les modifications de contrats n'a pas dû être appliqué.

3.2.1.5. Évaluation des actifs à la juste valeur

2019 :

Le goodwill, les revenus, les immeubles de placement, les actifs financiers et autres instruments financiers sont initialement comptabilisés à la juste valeur. (Turkish Airlines, 2020)

2020 :

En 2020, les règles de comptabilisation sont les mêmes qu'en 2019. (Turkish Airlines, 2021)

Observation :

Nous remarquons que le coronavirus ne semble pas avoir eu d'impact sur l'évaluation à la juste valeur.

3.2.1.6. Aides gouvernementales

2019 :

Les aides gouvernementales ne sont pas comptabilisées tant que le groupe n'a pas l'assurance raisonnable que les conditions pour en bénéficier seront remplies. En 2019, et ce depuis 2010, Turkish Airlines bénéficiait de la part du Ministère de l'industrie et de la technologie d'une réduction du taux d'imposition pour encourager les investissements. Un certain taux de ces investissements appelé « taux de contribution » est déduit du taux d'impôt de base. Il n'y a pas de règles claires concernant la comptabilisation des aides d'Etat concernant des encouragements d'impôts. Toutefois, comme le taux de contribution dépend des profits futurs, le groupe a décidé de comptabiliser cela dans le compte de résultat. (Turkish Airlines, 2020)

2020 :

Les règles de comptabilisation des aides gouvernementales en 2020 sont les mêmes qu'en 2019. En 2020, Turkish Airlines bénéficiait du même encouragement à l'investissement qu'en 2019. Toutefois, il est précisé qu'il n'y a pas de limite de temps pour l'utilisation de cet encouragement. Par ailleurs, le gouvernement turc a instauré le 1^{er} avril 2020 un statut d'emploi à court terme qui permet aux employés de travailler à mi-temps sans nuire aux opérations du groupe. Grâce à cette nouvelle loi de travail à temps réduit, loi qui prend fin le

1^{er} septembre 2020, une partie des coûts du personnel sont couverts par le gouvernement turc en fonction du nombre de jours prestés par les employés, ce qui permet à Turkish Airlines de réduire ses frais de personnel à 1.097 millions de dollars (près de la moitié des 2.067 millions de 2019). De plus, le gouvernement a réduit le taux de TVA de 18% à 1% pour une période de 3 mois (valable jusqu'au 30 juin) pour les vols domestiques afin de soutenir la demande et a décidé de reporter le paiement des précomptes professionnels et des cotisations de sécurité sociale de 6 mois pour les mois d'avril, mai et juin 2020. (Turkish Airlines, 2021)

Observation :

Nous remarquons que le coronavirus a impacté les aides d'Etat de manière significative. En effet, le statut d'emploi à court terme a permis de réduire de moitié les frais de personnel. La baisse du taux de TVA est une aide d'Etat mais ne peut pas être considérée comme une subvention car son évaluation est difficile. C'est la raison pour laquelle une note explicative est ajoutée dans les états financiers.

3.2.1.7. Provisions

2019 :

Selon la loi turque, une somme d'argent doit être payée aux employés qui prennent leur retraite ou quittent l'entreprise de manière involontaire (c'est-à-dire autrement que par démission). Par conséquent, des provisions doivent être comptabilisées. Ces provisions s'élevaient en 2019 à 135 millions de dollars. Turkish Airlines comptabilisait également 39 millions de dollars de provisions pour congés inutilisés et 13 millions de dollars pour litiges. Les provisions pour litiges concernent essentiellement des litiges avec d'anciens employés ou des produits transportés qui sont endommagés. Aucun passif éventuel n'est mentionné. Le taux d'inflation utilisé pour calculer les provisions pour les employés qui quittent l'entreprise était de 7,65% en 2019 (contre 10% en 2018) et le taux d'actualisation était de 12% (contre 14% en 2018). (Turkish Airlines, 2020)

2020 :

En 2020, en raison de la pandémie, Turkish Airlines a revu ses taux d'actualisation et d'inflation utilisés pour le calcul des provisions pour les employés qui quittent l'entreprise. Le taux d'inflation utilisé en 2020 était de 9% et le taux d'actualisation était de 13,2%. Le groupe comptabilisait également 16 millions de dollars pour les congés non utilisés et 10 millions de dollars pour les litiges. Les provisions pour litiges concernent essentiellement des litiges avec d'anciens employés ou des produits transportés qui sont endommagés. Aucun passif éventuel n'est mentionné. (Turkish Airlines, 2021).

Observation :

Nous remarquons que les provisions de Turkish Airlines n'ont pas été significativement impactées. L'entreprise précise que les taux d'actualisation et d'inflation utilisés pour le calcul des provisions pour retraites des employés ont été revus en 2020 à cause du coronavirus, mais aucun autre impact n'a été identifié. Les passifs éventuels ne semblent pas avoir été impactés.

3.2.2. Rapport du commissaire

3.2.2.1. Planning de l'audit

Le rapport d'audit de l'exercice 2019 a été signé le 5 mars 2020 et le rapport d'audit de l'exercice 2020 a été signé le 1 mars 2021. Les dates de publication étant très proches, on peut conclure que la crise sanitaire n'a pas eu d'impact sur le planning de l'auditeur pour Turkish Airlines. (Turkish Airlines, 2020 ; Turkish Airlines, 2021)

3.2.2.2. Points clés de l'audit et procédures d'évaluation des risques

2019 :

En 2019, le commissaire a identifié trois points clés de l'audit : la reconnaissance des revenus ainsi que les dettes des passagers et le « Frequent Flyer Program », la comptabilisation composants des avions, et la première application de l'IFRS 16. (Turkish Airlines, 2020)

Reconnaissance des revenus, dettes de passagers et « Frequent Flyer Program » :

La grande majorité des revenus provient du transport de passagers, et les revenus de ces transports sont reconnus lorsque le transport est effectué. Si des billets ne sont pas utilisés, ils sont comptabilisés comme des dettes de passagers. Le « Frequent Flyer Program » est un programme qui s'appelle « Miles and Smiles » et qui offre des voyages gratuits en fonction du nombre de miles parcourus. Ce point a été choisi par l'auditeur en raison du jugement important de la direction dans la reconnaissance des dettes de passagers et du « Frequent Flyer Program », et parce que les montants sont élevés et que leur détermination est complexe. (Turkish Airlines, 2020)

L'auditeur a entre autres testé les systèmes informatiques qui comptabilisent les revenus du transport de passagers, performé une analyse de prévision avec le marché externe, et effectué des contrôles manuels pour s'assurer que les exceptions étaient comptabilisées de la bonne manière. (Turkish Airlines, 2020)

Comptabilisation par l'approche par composants des avions :

L'auditeur a décidé de faire particulièrement attention à la comptabilisation des composants des avions en raison du montant important qu'ils représentent dans les états financiers et à cause de leur longue durée de vie. L'IAS 16 estime que les composants, qui répondent à la définition d'immobilisation corporelle telle que donnée dans la norme, doivent être comptabilisés comme tels. Par ailleurs, le jugement de la direction dans la détermination de la durée de vie ou des dépréciations est important. (IFRS Foundation, 2017 ; Turkish Airlines, 2020)

L'auditeur a entre autres comparé les estimations des durées de vie résiduelles et valeurs résiduelles avec le plan futur de la flotte du groupe, comparé les durées de vie des avions avec les durées de vie d'un benchmark du secteur de l'aviation, et recalculé les amortissements des avions sur base des durées de vie précédentes. (Turkish Airlines, 2020)

Première application de l'IFRS 16 :

L'auditeur a décidé de faire particulièrement attention à la première application de l'IFRS 16 car les contrats de location peuvent être compliqués et que la direction a une part importante dans le jugement de la détermination de la comptabilisation de chaque situation. (Turkish Airlines, 2020)

L'auditeur a entre autres essayé, au travers de discussions avec la direction, de comprendre les procédures d'identification des contrats, examiné les taux d'actualisation appliqués, et apprécié la pertinence des informations fournies dans les états financiers. (Turkish Airlines, 2020)

2020 :

En 2020, l'auditeur a identifié deux points clés de l'audit : la reconnaissance des revenus ainsi que les dettes des passagers et le « Frequent Flyer Program », et la comptabilisation des composants des avions. Il est intéressant de préciser que l'auditeur des états financiers de 2020 a changé par rapport à 2019. En 2019, l'auditeur était KPMG et en 2020 l'auditeur est PwC. (Turkish Airlines, 2020 ; Turkish Airlines, 2021)

Reconnaissance des revenus, dettes de passagers et « Frequent Flyer Program » :

L'auditeur s'est focalisé sur la reconnaissance des revenus et des dettes des passagers en raison des restrictions de voyage imposées à cause de la crise sanitaire, en raison de la complexité des programmes informatiques et de la nécessité qu'a eue l'auditeur d'impliquer des experts informatiques dans les procédures d'audit, et en raison du jugement important de la direction dans les estimations utilisées dans le calcul des billets non utilisés. (Turkish Airlines, 2021)

L'auditeur a décidé de se focaliser sur le « Frequent Flyer Program » en raison des calculs complexes, de la nécessité d'impliquer des experts informatiques dans les procédures d'audit, et du jugement important de la direction dans les hypothèses et estimations. (Turkish Airlines, 2021)

L'auditeur a entre autres dû avoir recours à des experts informatiques, a dû tester les contrôles clés par rapport à la comptabilisation des revenus du transport de passagers et a dû tester la précision mathématique des méthodes utilisées dans la détermination des montants des dettes du « Frequent Flyer Program ». (Turkish Airlines, 2021)

Comptabilisation par l'approche par composants des avions :

L'auditeur a décidé de faire particulièrement attention à la comptabilisation des composants des avions en raison de leur longue durée de vie et du montant important qu'ils représentent dans les états financiers. L'IAS 16 estime que les composants, qui répondent à la définition d'immobilisation corporelle telle que donnée dans la norme, doivent être comptabilisés comme tels. Par ailleurs, le jugement de la direction dans la détermination de la durée de vie ou des dépréciations est important. (IFRS Foundation, 2021 ; Turkish Airlines, 2021)

L'auditeur a entre autres vérifié les durées de vie et durées de vie résiduelles des avions et de leurs composants, comparé ces données avec les données du secteur, et recalculé les amortissements de l'exercice. (Turkish Airlines, 2021)

Observation :

Nous remarquons que le coronavirus n'a pas eu d'impact sur le choix des points clés de l'audit et n'a eu qu'un impact limité sur les procédures d'évaluation des risques. En effet, l'auditeur a décidé en 2020 de faire attention à la reconnaissance des revenus entre autres à cause de l'interdiction de voyages. Toutefois, ce point était déjà présent en 2019. Le coronavirus n'a donc eu comme effet que de rendre l'auditeur plus attentif à cette rubrique en 2020. Les réponses aux risques identifiés dans les points clés de l'audit n'ont pas non plus été impactées par le coronavirus.

3.2.2.3. Éléments postérieurs à la clôture

2019 :

Il est fait mention dans les états financiers de 2019 de l'impact du coronavirus sur un certain nombre de pays qui sont desservis par le groupe (comme l'Iran, l'Italie, la Corée du Sud ou la Chine) et qui ont annulé une partie de leurs vols de mars. Il est également mentionné qu'un accord a été passé avec l'entreprise IGA Istanbul Havalimanı Akaryakıt Hizmetleri A.Ş. qui s'occupe du carburant pour que Turkish Airlines devienne actionnaire à hauteur de 25% du capital. Le commissaire n'a pas jugé important d'attirer l'attention du lecteur sur cette note. (Turkish Airlines, 2020)

2020 :

Il n'est pas fait mention de la crise sanitaire dans les états financiers de Turkish Airlines sous la rubrique « événements post-clôture ». Aucun autre événement n'est mentionné dans cette rubrique (Turkish Airlines, 2021)

Observation :

Nous remarquons que Turkish Airlines mentionne dans les événements post clôture de ses états financiers de 2019 que le coronavirus a impacté les vols de plusieurs pays desservis par la compagnie et que rien n'est mentionné dans les états financiers de 2020. Le coronavirus est intervenu début 2020 et est donc considéré comme un événement survenu après la clôture et avant la date du rapport de l'auditeur, mais l'impact sur 2019 ne semble pas avoir été suffisamment important pour nécessiter des ajustements de la part de Turkish Airlines. Par ailleurs, le rapport du commissaire de 2019 a été signé début mars Or, le coronavirus n'a commencé à avoir un impact significatif qu'à partir de la mi-mars. C'est donc logique que l'auditeur n'attire pas l'attention du lecteur à ce propos. En 2020, le coronavirus ne pouvait plus être considéré comme un événement postérieur à la clôture et il est donc logique de ne plus le retrouver dans les événements post clôture. Les événements post clôture des rapports du commissaire n'ont donc pas été impactés.

3.2.2.4. Continuité d'exploitation

2019 :

Le commissaire explique dans son rapport de 2019 qu'il incombe à la direction de déterminer si l'entreprise est capable de continuer son activité et d'évaluer l'hypothèse de continuité d'exploitation. Le commissaire a vérifié si cette hypothèse était correcte et n'a émis aucun commentaire à ce propos. (Turkish Airlines, 2020)

2020 :

Le commissaire explique dans son rapport de 2020 qu'il incombe à la direction de déterminer si l'entreprise est capable de continuer son activité et d'évaluer l'hypothèse de continuité d'exploitation. Le commissaire a vérifié cette hypothèse, n'a pas identifié d'incertitude significative, et est d'accord avec l'application de celle-ci. Toutefois, sans modifier son opinion, l'auditeur a écrit un paragraphe d'observation concernant l'impact de la crise sanitaire et attire l'attention du lecteur sur une note des états financiers qui décrit l'impact du coronavirus sur les activités du groupe. (Turkish Airlines, 2021)

Observation :

Nous remarquons que le coronavirus a eu un impact significatif sur l'évaluation de la continuité d'exploitation du commissaire. L'auditeur n'a pas estimé qu'il existait une incertitude

significative concernant la continuité d'exploitation, est d'accord avec l'application de l'hypothèse d'exploitation et n'a, par conséquent, pas dû modifier son opinion. Néanmoins, l'auditeur a estimé que la crise sanitaire était un évènement suffisamment marquant pour écrire un paragraphe d'observation concernant la note explicative de l'impact du coronavirus sur les activités du groupe.

3.2.3. Analyse de l'impact du coronavirus sur Turkish Airlines

Nous avons pu remarquer dans cette analyse que le coronavirus a eu un impact important sur l'établissement des états financiers et le rapport du commissaire de Turkish Airlines, mais que cet impact n'est pas présent partout. En effet, au niveau des états financiers, la crise sanitaire a eu l'impact le plus important sur la continuité d'exploitation et a aussi fortement impacté les aides gouvernementales reçues par Turkish Airlines. Les dépréciations ont également été impactées, mais de manière moins importante. Toutefois, la pandémie n'a pas eu d'impact sur l'évaluation des actifs à la juste valeur, et n'a eu qu'un impact limité sur les contrats de financement, les contrats de location et les provisions. La rubrique des évènements postérieurs à la clôture de 2019 attire l'attention du lecteur sur le fait que le coronavirus aura un impact sur les activités du groupe en 2020.

Au niveau du rapport d'audit, l'impact le plus important concerne la continuité d'exploitation pour laquelle l'auditeur a émis une observation, mais le coronavirus n'a pas eu d'impact sur le planning de l'audit et les évènements postérieurs à la clôture, et n'a eu qu'un faible impact sur les points clés de l'audit et les procédures d'évaluation des risques.

4. Discussion des résultats

Dans cette partie, nous allons décrypter les résultats qui ressortent des analyses des états financiers et des rapports du commissaires des entreprises sélectionnées, afin d'essayer de répondre à la problématique. Cette analyse sera présentée en deux parties : une partie sur les états financiers et une partie sur le rapport du commissaire.

4.1. Analyse des états financiers

4.1.1. Continuité d'exploitation

Dans l'analyse de la continuité d'exploitation des états financiers des entreprises du secteur de la grande distribution, nous remarquons que cette hypothèse n'a pas été ébranlée par le coronavirus. Certes Auchan Holding et Carrefour ont été impactés économiquement et certaines mesures ont été prises pour éviter tout problème, mais cela n'a pas suffi pour réellement

remettre en question l'hypothèse de continuité d'exploitation de ces deux entreprises ou pour créer des incertitudes.

Dans l'analyse de la continuité d'exploitation des états financiers des entreprises du secteur de l'aviation, nous remarquons que cette hypothèse a été appliquée pour l'établissement des états financiers, mais qu'elle a été remise en question. Les deux entreprises ont procédé à plusieurs tests et ont élaboré plusieurs scénarios afin de déterminer si les 12 prochains mois de leurs activités étaient compromis. Plusieurs mesures ont été mises en place pour assurer la continuité d'exploitation pour les 12 prochains mois. Air France KLM a prévu des restructurations, a contracté de nouveaux emprunts afin de pouvoir faire face aux exigences de cash, et a profité des aides gouvernementales mises en place par les Etats français et néerlandais. Turkish Airlines a également profité des aides gouvernementales offertes par l'Etat turc pour limiter l'impact de la crise sanitaire sur ses états financiers.

En finalité, nous observons que l'évaluation effectuée par les directions des entreprises de l'aviation était très compliquée à cause du coronavirus. Étant donné les nombreuses incertitudes et les difficultés rencontrées par ces entreprises décrites dans leurs états financiers, il était difficile de déterminer si il fallait appliquer l'hypothèse de continuité d'exploitation. Les entreprises de la grande distribution n'ont pas eu d'hésitation dans l'application de l'hypothèse de continuité d'exploitation pour l'établissement de leurs états financiers.

4.1.2. Évaluation des dépréciations

Dans l'analyse des tests de dépréciations des entreprises du secteur de la grande distribution, nous remarquons que le coronavirus n'a pas eu d'impact significatif. Pour Auchan Holding, la pandémie a été un élément supplémentaire à prendre en compte dans les tests de dépréciations car l'incertitude liée à la crise sanitaire est présente, mais aucun impact n'a été identifié. Rien n'est à signaler en ce qui concerne Carrefour.

Dans l'analyse des tests de dépréciations des deux entreprises du secteur de l'aviation, nous remarquons que le coronavirus a eu un impact important. Pour Air France-KLM, des tests supplémentaires ont été effectués et des réductions de valeur d'un montant de 672 millions d'euros ont été comptabilisées pour l'arrêt de l'exploitation d'une partie de la flotte. Pour Turkish Airlines, le coronavirus a causé la comptabilisation d'une dépréciation de 131 millions de dollars par rapport à la recouvrabilité des impôts différés.

En finalité, nous observons que le coronavirus a eu un impact important sur les dépréciations des deux entreprises du secteur de l'aviation et un impact beaucoup plus restreint pour les entreprises de la grande distribution. Les entreprises des deux secteurs ont dû prendre en compte le coronavirus dans leurs tests de dépréciation. Par ailleurs, Air France-KLM a dû comptabiliser des dépréciations pour l'arrêt de l'exploitation d'une partie de sa flotte et Turkish Airlines a dû comptabiliser des dépréciations par rapport à ses impôts différés.

4.1.3. Modification des contrats de financement

Dans l'analyse des modifications des contrats de financement des entreprises du secteur de la grande distribution, nous remarquons que le coronavirus n'a pas eu d'impact significatif. Auchan Holding n'a effectué aucun changement dans sa structure de financement et Carrefour a contracté un nouvel emprunt pour remplacer deux emprunts arrivant à échéance. Aucune modification des contrats de financement en cours n'a été identifiée.

Dans l'analyse de la modification des contrats de financement des entreprises du secteur de l'aviation, nous remarquons que le coronavirus a eu un impact significatif. Air France-KLM a dû doubler son endettement pour faire face aux problèmes économiques rencontrés par le groupe, et Turkish Airlines a également augmenté le total de ses dettes. Aucune modification de contrats de financement en cours n'a été identifiée.

En finalité, nous observons que les contrats de financement en cours n'ont pas été impactés par le coronavirus. Toutefois, les entreprises de l'aviation ont contracté de nouveaux emprunts pour faire face aux besoins en liquidités. Il est fort probable que, sans ces nouvelles sources de financement, l'hypothèse de continuité aurait été remise en question.

4.1.4. Modification des contrats de location

Dans l'analyse de la modification des contrats de location des entreprises du secteur de la grande distribution, nous remarquons que le coronavirus n'a pas impacté les contrats de location et qu'aucune modification des contrats déjà existants n'a été constatée. Toutefois, Auchan Holding et ses deux filiales, Auchan Retail et Ceetrus, ont octroyé des loyers gratuits aux locataires qui occupent certains bâtiments du groupe mis en location, pour des montants respectifs de 6 millions d'euros et 109 millions d'euros.

Dans l'analyse de la modification des contrats de location des entreprises du secteur de l'aviation, nous remarquons que le coronavirus n'a pas impacté les contrats de location. Pour Air France-KLM, les contrats de location ont diminué car le groupe a décidé d'arrêter l'exploitation d'une partie de sa flotte, certains avions étant détenus sous la forme de droits d'utilisation. Pour Turkish Airlines, le montant des contrats de location a augmenté et aucune précision n'est faite sur la raison de cette augmentation.

En finalité, nous observons que les contrats de location en cours des entreprises analysées n'ont pas été impactés. Certes, Air France-KLM a réduit ses contrats de location, mais cela est une conséquence indirecte du coronavirus puisque c'est la décision d'arrêter l'exploitation d'une partie de la flotte qui force la résiliation de ces contrats.

4.1.5. Évaluation à la juste valeur

Dans l'analyse de l'évaluation à la juste valeur des entreprises du secteur de la grande distribution, nous remarquons que le coronavirus n'a eu un impact que sur Auchan Holding, impact toutefois très limité. Pour la filiale immobilière de Auchan Holding, le groupe a eu recours à des experts immobiliers qui ont pris en compte la pandémie dans leur évaluation des prix des immeubles. L'évaluation à la juste valeur des actifs de Carrefour n'a quant à elle pas du tout été impactée par le coronavirus.

Dans l'analyse de l'évaluation à la juste valeur des entreprises du secteur de l'aviation, nous remarquons que le coronavirus n'a eu un impact que sur Air France-KLM, impact toutefois très limité. Air France-KLM a dû comptabiliser une dépréciation de 19 millions d'euros à cause de l'évaluation à la juste valeur de ses titres dans une filiale. L'évaluation à la juste valeur des actifs de Turkish Airlines n'a quant à elle pas du tout été impactée par le coronavirus.

En finalité, nous remarquons que le coronavirus a eu un impact très limité sur l'évaluation à la juste valeur des entreprises analysées. Auchan Holding et Air France-KLM ont subi un impact de la pandémie mais cet impact est très limité.

4.1.6. Aides gouvernementales

Au niveau des entreprises du secteur de la grande distribution, nous remarquons que le coronavirus a eu un effet très limité sur les aides gouvernementales. Auchan Holding est la seule des deux entreprises à avoir bénéficié d'une aide d'Etat, et cette aide d'Etat concerne uniquement la filiale polonaise du groupe pour les frais des employés.

Au niveau des entreprises du secteur de l'aviation, nous remarquons que le coronavirus a fortement impacté les aides d'Etats. Aucune subvention telle que définie dans l'IAS 20 n'a été octroyée, mais Air France-KLM et Turkish Airlines ont reçu beaucoup d'aides de la part de leurs gouvernements respectifs pour survivre à la crise sanitaire. Air France-KLM a bénéficié d'un prêt octroyé par le gouvernement français, d'une garantie donnée par le gouvernement français pour un autre emprunt contracté, d'aides concernant les employés, de mesures d'activité partielle comptabilisées dans les frais de personnel, et d'un report indéfini des pertes fiscales du groupe néerlandais. Turkish Airlines bénéficiait déjà en 2019 d'une aide encourageant à l'investissement, mais le coronavirus a fait que le groupe a reçu d'autres aides. Turkish Airlines a également bénéficié d'une aide pour ses employés et de mesures d'activité partielle valables uniquement pendant un an, a bénéficié d'un report de paiement des précomptes professionnels et des cotisations de sécurité sociale de 6 mois pour les mois d'avril, mai et juin 2020, et d'une baisse de 17% du taux de TVA sur les vols domestiques pour 3 mois (jusqu'au 30 juin).

En finalité, nous remarquons que le coronavirus a très fortement impacté les aides gouvernementales des entreprises du secteur de l'aviation et très faiblement impacté les

entreprises de la grande distribution. Ces aides ont sans doute été essentielles à la survie de Turkish Airlines et Air France-KLM, alors que si l'aide reçue par la filiale polonaise de Auchan Holding n'avait pas été octroyée, la survie du groupe n'aurait pas été mise en péril.

4.1.7. Provisions

Au niveau des entreprises du secteur de la grande distribution, nous remarquons que le coronavirus n'a eu aucun impact sur les provisions.

Au niveau des entreprises du secteur de l'aviation, nous remarquons que le coronavirus a eu un impact limité sur les provisions. Air France-KLM a comptabilisé des provisions pour restructuration à cause du coronavirus, mais cette restructuration était déjà prévue. Elle devait être implémentée en 2024 et la crise sanitaire a poussé la direction de Air France-KLM à avancer cette restructuration pour assurer la survie du groupe. Turkish Airlines n'a pas comptabilisé de provisions pour restructuration et semble pouvoir survivre à la pandémie sans se restructurer. Le seul impact du coronavirus sur les provisions de Turkish Airlines se remarque au niveau des taux d'inflation et d'actualisation utilisés pour calculer les provisions pour retraites des employés.

En finalité, nous remarquons que le coronavirus n'a pas eu d'impact sur les provisions des entreprises de la grande distribution, et a impacté de manière limitée les provisions des entreprises du secteur de l'aviation.

4.2. Analyse du rapport du rapport du commissaire

4.2.1. Planning de l'audit

Au niveau des entreprises du secteur de la grande distribution, nous remarquons que le coronavirus n'a pas eu d'impact sur le planning de l'audit.

Au niveau des entreprises du secteur de l'aviation, nous remarquons que le coronavirus n'a pas eu d'impact sur le planning de l'audit.

En finalité, nous remarquons que le coronavirus n'a pas eu d'impact sur le planning de l'audit pour le réviseur.

4.2.2. Points clés de l'audit et procédures d'évaluation des risques

Au niveau des entreprises du secteur de la grande distribution, nous remarquons que le coronavirus a eu un impact limité sur les points clés de l'audit et les procédures d'évaluation des risques. Pour Auchan Holding, le choix des points clés de l'audit à inclure dans le rapport

du commissaire n'a pas été impacté par le coronavirus, et seule une des réponses aux points clés de l'audit a été impactée par la pandémie ; il s'agit de la valorisation des immeubles de placement. Les procédures d'évaluation des risques n'ont pas été impactées par le coronavirus si ce n'est que la crise sanitaire a été prise en compte lors de cette évaluation. Pour Carrefour, le seul impact du coronavirus est le fait que la pandémie a été un élément à prendre en compte lors des procédures d'évaluation des risques.

Au niveau des entreprises du secteur de l'aviation, le coronavirus a eu un impact important. Pour Air France-KLM, les procédures d'évaluation des risques ont été impactées car l'auditeur a choisi d'inclure deux nouveaux points clés de l'audit dans son rapport à cause du coronavirus. En effet, Air France-KLM a comptabilisé pour un montant important des dépréciations et des provisions pour restructuration, et ce sont ces deux points qui apparaissent en plus dans le rapport du commissaire de 2020 par rapport à 2019. Les réponses aux risques identifiés chez Air-France-KLM n'ont quant à elles pas été impactées. Pour Turkish Airlines, les procédures d'évaluation des risques ont été légèrement impactées. L'auditeur a en effet fait fort attention au point sur la reconnaissance des revenus à cause des interdictions de voyages, mais ce point clé était déjà présent en 2019. Les réponses aux risques identifiés n'ont pas été impactées.

En finalité, le coronavirus a eu un impact limité sur les points clés de l'audit et les procédures d'évaluation des entreprises du secteur de la grande distribution, et un impact important sur les points clés de l'audit et les procédures d'évaluation des entreprises du secteur de l'aviation. Le coronavirus a en effet été un facteur important à prendre en compte par le commissaire dans ses points clés de l'audit et ses procédures d'évaluation des risques.

4.2.3. Éléments postérieurs à la clôture

Au niveau des entreprises du secteur de la grande distribution, nous remarquons que le coronavirus n'a pas eu d'impact et que le commissaire n'a pas attiré l'attention du lecteur sur cette rubrique des états financiers. Auchan Holding explique l'impact potentiel du coronavirus sur une de ses filiales, impact qui serait limité. Le fait que l'auditeur n'ait pas attiré l'attention du lecteur sur les événements post clôture vient aussi du fait que les rapports du commissaire ont été signés avant que le coronavirus n'impacte significativement l'économie.

Au niveau des entreprises du secteur de l'aviation, nous remarquons que le coronavirus a eu un impact, mais que le commissaire a choisi de ne pas attirer l'attention du lecteur à ce propos. En effet, en 2019 pour Turkish Airlines et en 2019 et 2020 pour Air France-KLM, les impacts du coronavirus sont mentionnés dans les événements postérieurs à la clôture. Néanmoins, les rapports du commissaire ayant été signés avant que la pandémie n'impacte de manière significative l'économie, le commissaire n'a pas jugé important d'attirer l'attention du lecteur à ce propos.

En finalité, le coronavirus a eu un impact sur les événements postérieurs à la clôture des états financiers des entreprises de l'aviation, un impact très limité sur les événements de Auchan

Holding et aucun impact sur ceux de Carrefour, mais les commissaires n'avaient pas encore connaissance de l'impact majeur de la COVID-19 sur l'économie pour attirer l'attention du lecteur à ce propos dans son rapport.

4.2.4. Continuité d'exploitation

Au niveau des entreprises du secteur de la grande distribution, nous remarquons que le coronavirus n'a pas eu d'impact sur la continuité exploitation. En effet, les commissaires ont estimé qu'il n'existait aucune incertitude significative concernant l'hypothèse de continuité d'exploitation de Auchan Holding et de Carrefour, et que l'hypothèse pouvait bien être appliquée pour l'établissement des états financiers.

Au niveau des entreprises du secteur de l'aviation, nous remarquons que le coronavirus a eu un impact important sur la continuité d'exploitation. En effet, pour Air France-KLM, le commissaire a estimé que l'application de l'hypothèse de continuité était correcte, et que l'impact du coronavirus et les mesures prises pour le limiter avaient été suffisamment bien décrites dans les états financiers. Air France-KLM a en effet recouru à de nouveaux emprunts et a bénéficié de beaucoup d'aides d'Etat. Le commissaire n'a pas modifié son opinion, mais à tout de même émis une incertitude significative liée à la continuité d'exploitation. Pour Turkish Airlines, le commissaire a aussi estimé que l'hypothèse de continuité pouvait être appliquée, et que l'impact du coronavirus et les mesures prises pour le limiter ont été suffisamment bien décrites dans les états financiers. Turkish Airlines a bénéficié de beaucoup d'aide de la part du gouvernement turc. Le commissaire n'a pas modifié son opinion et, contrairement à Air France-KLM, n'a pas émis d'incertitude significative liée à la continuité d'exploitation. Il a cependant émis un paragraphe d'observation dans lequel il attire l'attention du lecteur sur la note expliquant l'impact de la pandémie sur les activités du groupe.

En finalité, nous remarquons que le coronavirus n'a pas eu d'impact sur l'évaluation de l'application de l'hypothèse de continuité d'exploitation des entreprises du secteur de la grande distribution, mais a eu un impact important sur celle des entreprises du secteur de l'aviation. En effet, une incertitude significative a été identifiée pour Air France-KLM et un paragraphe d'observation a été ajouté au rapport pour Turkish Airlines.

4.3. Conclusions générales

Il est temps de tirer des conclusions sur ce que nous venons d'analyser. Pour rappel, les quatre hypothèses de ce travail sont les suivantes :

1. Le coronavirus a impacté les états financiers des entreprises
2. Le coronavirus a impacté la révision des états financiers des entreprises.
3. Le coronavirus a impacté uniquement les états financiers des entreprises impactées économiquement.
4. Le coronavirus a impacté uniquement la révision des états financiers des entreprises impactées économiquement.

Nous allons essayer de répondre à chaque hypothèse de manière individuelle, en commençant par les hypothèses 3 et 4.

Afin de déterminer si oui ou non le coronavirus a uniquement impacté les états financiers des entreprises impactées économiquement, nous allons décortiquer l'impact du coronavirus sur les points analysés. La plus grosse différence observable entre les deux secteurs se trouve au niveau de la continuité d'exploitation. Là où Air France-KLM et Turkish Airlines ont décrit de manière détaillée l'impact de la pandémie sur leurs activités et les mesures qu'elles ont prises pour essayer de limiter les incertitudes créées par le coronavirus sur leurs activités, Auchan Holding et Carrefour n'ont pas décrit d'incertitude à ce niveau-là. Ensuite, on constate que les dépréciations, les contrats de financement et les aides gouvernementales sont également des points où des différences entre les deux secteurs ont été remarquées. Air France-KLM a comptabilisé des dépréciations à cause de l'arrêt de l'exploitation d'une partie de sa flotte et Turkish Airlines a comptabilisé des dépréciations par rapport à la recouvrabilité de ses impôts différés, alors que Auchan Holding et Carrefour n'ont comptabilisé aucune dépréciation liée au coronavirus. Air France-KLM et Turkish Airlines ont tous deux contracté de nouveaux emprunts alors que Carrefour et Auchan Holding n'ont pas modifié leur structure de financement. Air France-KLM et Turkish ont tous deux bénéficié de plusieurs aides d'Etat, aides nécessaires à leur survie, alors que les entreprises de la grande distribution n'ont bénéficié d'aucune aide (si ce n'est une aide concernant les frais de personnel de la filiale polonaise de Auchan Holding).

Les contrats de location de Air France-KLM sont les seuls à avoir été impactés par le coronavirus, mais cette modification est un impact indirect car il découle de la décision d'arrêter d'exploiter une partie de la flotte, flotte en partie détenue via des contrats de location. Les autres entreprises n'ont pas subi de modifications de contrats. Les provisions d'Air France-KLM sont également les seules à avoir été impactées par la crise sanitaire. Le groupe a comptabilisé des provisions pour restructuration, mais il faut nuancer l'impact de la crise car cette restructuration était prévue pour 2024, la pandémie n'a fait que précipiter le calendrier de la restructuration.

Enfin l'évaluation à la juste valeur a été très peu impactée chez Auchan Holding et Air France-KLM, et pas du tout impactée chez Carrefour et Turkish Airlines.

Il faut préciser que le coronavirus a été un élément pris en compte par toutes les entreprises analysées. Sur cette base, on peut confirmer la troisième hypothèse en affirmant que le coronavirus a essentiellement impacté les entreprises qui ont souffert économiquement de la crise sanitaire, même si des impacts plus limités ont été identifiés chez les entreprises qui n'ont pas été impactées économiquement, et qu'il existe des différences d'impact entre les entreprises d'un même secteur (comme nous avons pu le voir avec les provisions pour restructuration de Turkish Airlines et Air France-KLM).

À présent, nous allons décortiquer l'impact du coronavirus sur le rapport du commissaire pour déterminer si le coronavirus a eu un impact uniquement sur la révision des états financiers des entreprises impactées économiquement. La plus grosse différence observable concerne, comme pour les états financiers, la continuité d'exploitation. Si aucun commentaire n'a été fait dans le rapport de Auchan Holding et Carrefour à propos de la continuité d'exploitation, un paragraphe d'incertitude significative a été rédigé dans le rapport de Air France-KLM et un paragraphe d'observation a été rédigé dans le rapport de Turkish Airlines.

Le commissaire de Air France-KLM a conclu qu'il existait une incertitude significative susceptible de jeter un doute sur la capacité de la société à continuer ses activités au vu de la COVID-19 et a décidé de rédiger un paragraphe d'incertitude significative liée à la continuité d'exploitation dans son rapport conformément à l'ISA 570. En ce qui concerne le rapport sur les états financiers de Turkish Airlines, le commissaire a conclu que la continuité d'exploitation était applicable mais a jugé indispensable l'ajout d'un paragraphe d'observation attirant l'attention du lecteur sur la note explicative de l'impact de la pandémie sur les activités du groupe dans le rapport de la deuxième.

Les points clés de l'audit d'Air France-KLM ont été fortement impactés car deux points clés de l'audit concernant les dépréciations et les provisions pour restructurations ont été choisis pour être présentés dans le rapport de 2020 à cause du coronavirus. Les procédures d'évaluation des risques ont donc elles aussi été impactées étant donné que ce sont elles qui ont poussé le commissaire à présenter ces deux points clés de l'audit. Les points clés et procédures d'évaluation des risques de Carrefour, Turkish Airlines et Auchan Holding n'ont pas été impactés de manière significative, si ce n'est qu'il est précisé, avant la description des points clés de l'audit, que la COVID-19 a été un point important pris en compte tout au long de l'audit.

Le planning de l'audit et les événements postérieurs à la clôture n'ont quant à eux pas du tout été impactés, pour aucune des entreprises analysées. Les événements postérieurs à la clôture du 31 décembre 2019 n'ont pas été mis en exergue par le commissaire dans un paragraphe d'observation puisque les rapports ont été émis avant que la crise sanitaire ne frappe fortement l'économie en 2020.

Sur cette base, on peut confirmer la quatrième hypothèse en affirmant que la révision des états financiers des entreprises impactées économiquement a en effet été impactée par le coronavirus,

mais pas de manière uniforme pour les deux secteurs. La continuité d'exploitation est un point important du rapport et il est clair à ce niveau-là que les entreprises du secteur de la grande distribution n'ont subi aucun impact. Les points clés de l'audit et les procédures d'évaluation ont quant à eux été impactés chez toutes les entreprises analysées, même si l'impact sur ceux de Air France-KLM a été plus important que chez Auchan Holding, Carrefour et Turkish Airlines. En effet, pour ces trois dernières, le coronavirus a surtout été un facteur à prendre en compte par l'auditeur. Il faut toutefois préciser que pour Turkish Airlines, les restrictions de voyages ont poussé l'auditeur à faire encore plus attention à la reconnaissance des revenus dans les points clés de l'audit et dans les procédures d'évaluation des risques

Nous allons maintenant statuer sur les hypothèses 1 et 2 et nous aider des réponses aux hypothèses 3 et 4 pour tirer des conclusions.

Pour déterminer si oui ou non le coronavirus a impacté l'établissement des états financiers, revenons sur la comparaison entre les deux secteurs analysés et concentrons-nous sur le secteur de la grande distribution. Dans cette analyse, nous avons remarqué que même si le coronavirus n'a pas eu d'impact sur les états financiers, il a été un facteur important à prendre en compte dans les tests de dépréciation. On peut donc en conclure que le coronavirus n'impacte pas les états financiers de toutes les entreprises de manière aussi importante que ceux des entreprises qui ont souffert économiquement, mais que c'est une donnée qui doit être prise en compte par toutes les entreprises qui établissent leurs états financiers.

Pour déterminer si oui ou non le coronavirus a impacté la révision des états financiers, revenons également sur la comparaison entre les rapports des deux secteurs analysés. Nous remarquons que le coronavirus a eu un impact moindre sur la révision des états financiers des entreprises du secteur de la grande distribution que sur la révision des états financiers des entreprises du secteur de l'aviation. Le seul impact identifié concerne les procédures d'évaluation des risques et les points clés de l'audit, impact identifié chez toutes les entreprises analysées mais à des degrés différents. En effet, le coronavirus a été un élément clé pris en compte par les auditeurs pendant toute la durée de l'audit.

On peut donc conclure que le coronavirus impacte la révision des états financiers des entreprises à des degrés différents. Le coronavirus est un facteur pris en compte lors de la révision de tous les états financiers, mais les procédures et points clés de l'audit sont impactés fortement surtout chez les entreprises qui ont souffert économiquement de la crise sanitaire.

Nous pouvons enfin arriver à la dernière partie de ce travail : répondre à la problématique. En quoi le coronavirus a impacté l'établissement des états financiers et leur révision par les auditeurs ? Le coronavirus impacte de manière significative uniquement les entreprises qui souffrent économiquement de la crise sanitaire. Tous les états financiers ne sont pas impactés, seuls certains points le sont tels que la continuité d'exploitation, les dépréciations, les provisions ou les aides gouvernementales. L'évaluation à la juste valeur n'a par exemple pas été impactée chez les entreprises analysées. Cette pandémie est un élément pris en compte par toutes les entreprises lors de l'établissement de leurs états financiers. La révision des états financiers n'a pas été impactée de manière significative, mais a poussé l'auditeur à réaliser plus de travail

pour les entreprises qui ont souffert économiquement de la crise sanitaire. Les points impactés sont la continuité d'exploitation ainsi que les point clés de l'audit et procédures d'évaluation.

Dans les entreprises analysées, nous avons constaté que les impacts du coronavirus avaient été bien appréhendés dans les états financiers et décrits de manière appropriée, tant et si bien que l'impact de la pandémie sur le rapport du commissaire a été plus circonscrit.

Conclusion

L'objectif de ce mémoire était d'essayer de déterminer l'impact du coronavirus sur l'établissement des états financiers et leur révision par les auditeurs. Pour ce faire, quatre hypothèses ont été posées :

1. Le coronavirus a impacté les états financiers des entreprises
2. Le coronavirus a impacté la révision des états financiers des entreprises.
3. Le coronavirus a impacté uniquement les états financiers des entreprises impactées économiquement.
4. Le coronavirus a impacté uniquement la révision des états financiers des entreprises impactées économiquement.

Afin de confirmer ou d'infirmer ces hypothèses, les états financiers et rapports du commissaire de quatre entreprises actives dans le secteur de la grande distribution et de l'aviation ont été analysés. Pour arriver à un résultat plus affiné, une analyse d'un plus grand nombre d'entreprises provenant de différentes régions géographiques et de différents secteurs pourrait être réalisée. Par ailleurs, afin d'obtenir une vision complète de l'impact de la pandémie sur les états financiers et leur révision, toutes les rubriques de ceux-ci ainsi que le travail de fond de l'auditeur devraient être analysés. En effet, d'autres rubriques pourraient être impactées et le rapport du commissaire ne reprend pas tous les impacts de la pandémie sur son travail. Toutefois, cette analyse dépasse largement l'objectif de ce mémoire.

L'analyse des 7 rubriques des états financiers et des 4 rubriques du rapport du commissaire identifiées dans la préanalyse m'ont permis d'aboutir aux conclusions suivantes. Le coronavirus impacte effectivement de manière significative l'établissement des états financiers des entreprises impactées économiquement par la crise sanitaire et leur révision, alors que les entreprises non impactées économiquement gèrent le coronavirus comme un facteur supplémentaire à prendre en compte dans l'établissement de leurs états financiers, ce qui est le même cas pour les commissaires qui révisent ces comptes et qui incluent le coronavirus dans leur évaluation des risques.

En conclusion, toutes les entreprises sont impactées dans l'établissement de leurs états financiers, tout comme la révision de ceux-ci. Cet impact n'a pas le même degré d'importance en fonction des entreprises et de leur secteur d'activité, mais est présent partout. Les rubriques des états financiers et de leur révision ne sont pas non plus impactées de la même manière : certaines rubriques sont fortement impactées, d'autres ne le sont pas.

Bibliographie

- Air France-KLM. (2020). *Document d'enregistrement universel 2019*. Récupéré de https://www.airfranceklm.com/fr/system/files/documentdenregistrementuniversel_2019_0.pdf
- Air France-KLM. (2021). *Document d'enregistrement universel 2020*. Récupéré de https://www.airfranceklm.com/fr/system/files/afk_deu_2020_amf.pdf
- Auchan Holding. (2020). *Rapport financier annuel et déclaration de performance extra-financière 2019*. Récupéré de https://www.auchan-holding.com/uploads/files/modules/results/1584693208_5e747fd8aae7b.pdf
- Auchan Holding. (2021). *Rapport financier annuel et déclaration de performance extra-financière 2020*. Récupéré de https://www.auchan-holding.com/uploads/files/modules/results/1614938707_60420253c2e6f.pdf
- Carrefour. (2020). *Document d'enregistrement universel : Rapport financier annuel 2019*. Récupéré de https://www.carrefour.com/sites/default/files/2020-07/Carrefour%20-%20Document%20d%27enregistrement%20universel%202019_1.pdf
- Carrefour. (2021). *Document d'enregistrement universel : Rapport financier annuel 2020*. Récupéré de https://www.carrefour.com/sites/default/files/2021-04/Carrefour_-_Document_d_Enregistrement_Universel_2020_9.pdf
- Ersnt&Young. (2020). *Applying IFRS : Accounting considerations for the coronavirus outbreak*.
- IAASB. (2017). *Norme internationale d'audit : ISA 300, planification d'un audit d'états financiers*. Récupéré le 30 janvier 2020 de <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA-nouvelles-et-revisees-2017/ISA-300-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>
- IAASB. (2017). *Norme internationale d'audit : ISA 560, événements postérieurs à la clôture*. Récupéré le 13 février 2021 de <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA-nouvelles-et-revisees-2017/ISA-560-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>

- IAASB. (2017). *Normes internationales d'audit : ISA 570, continuité d'exploitation*. Récupéré le 20 février 2021 de <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA-nouvelles-et-revisees-2017/ISA-570-Revisee-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>
- IAASB. (2017). *Normes internationales d'audit : ISA 701, communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*. Récupéré le 14 février 2021 de <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA-nouvelles-et-revisees-2017/ISA-701-New-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>
- IAASB. (2017). *Norme internationale d'audit ; ISA 706 (Révisée) : Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*. Récupéré le 10 mai 2021 de <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA-nouvelles-et-revisees-2017/ISA-706-Revisee-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>
- IFRS Foundation. (2017). *Norme comptable internationale 1 : Présentation des états financiers*. Récupéré le 5 décembre 2020 de <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/fr/2020/ias01.pdf>
- IFRS Foundation. (2017). *Norme comptable internationale 10 : Evènements postérieurs à la date de clôture*. Récupéré le 6 décembre 2020 de <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/fr/2020/ias10.pdf>
- IFRS Foundation. (2017). *Norme comptable internationale 12 : Impôts sur le résultat*. Récupéré le 9 décembre 2020 de <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/fr/2020/ias12.pdf>
- IFRS Foundation. (2017). *Norme comptable internationale 20 : Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique*. Récupéré le 15 décembre 2020 de <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/fr/2020/ias20.pdf>
- IFRS Foundation. (2017). *Norme comptable internationale 36 : Dépréciation d'actifs*. Récupéré le 6 décembre 2020 de <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/fr/2020/ias36.pdf>
- IFRS Foundation. (2017). *Norme comptable internationale 37 : Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*. Récupéré le 5 avril 2020 de <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/fr/2020/ias37.pdf>
- IFRS Foundation. (2017). *Norme internationale d'information financière 13 : Evaluation de la juste valeur*. Récupéré le 9 décembre 2020 de <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/fr/2020/ifrs13.pdf>

- IFRS Foundation. (2021). *IFRS 16 and covid-19*. Récupéré le 11 mai 2021 de <https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2021/ifrs-16-and-covid-19/#about>
- IFRS Foundation. (2021). *Norme comptable internationale 16*. Récupéré le 18 mai 2021 de <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/french/2020/issued/part-a/norme-comptable-internationale-16-immobilisations-corporelles-.pdf>
- IFRS Foundation. (2021). *Norme internationale d'information financière 16 : Contrats de location*. Récupéré le 25 avril 2021 de <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/french/2020/issued/part-a/norme-internationale-d-information-financi-re-16-contrats-de-location-.pdf>
- Meuleman. T. (2020). *Avis 2020/03 du conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises*. Bruxelles. Institut des Réviseurs d'Entreprises. Récupéré de <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/Doctrine/Avis/2020-03-Avis-Highlights-COVID-19-controle-exercice-2020.pdf>
- Nys. E. (2020). *Audit et compétences professionnelles*. Syllabus. ICHEC. Bruxelles.
- Turkish Airlines. (2020). *Annual report 2019*. Récupéré de https://investor.turkishairlines.com/documents/yillik-raporlar/thy_frae_2019eng.pdf
- Turkish Airlines. (2021). *Board Activity Report*. Récupéré de <https://investor.turkishairlines.com/documents/boards-activity-report/boards-activity-report-14042021.pdf>
- Turkish Airlines. (2021). *Consolidated Financial Statements As at and for The Year Ended 31 December 2020 with Independent Auditor's Report*. Récupéré de https://investor.turkishairlines.com/documents/financial-results/31_12_2020-usd-ifrs-rapor.pdf
- van der Tas. L. (2020). *Five financial reporting issues to consider as a consequence of COVID-19*. Récupéré le 7 décembre 2020 de https://www.ey.com/en_gl/assurance/five-financial-reporting-issues-to-consider-as-a-consequence-of-covid-19
- Van Hoof. E. (2020). *International Standards on Auditing*. Syllabus. ICHEC. Bruxelles.