

1 Modernisation des états financiers : l'ANC publie un projet de règlement soumis à consultation publique

L'ANC a publié le 24 juillet dernier un projet de règlement ayant pour objet de moderniser les états financiers et la nomenclature des comptes :

- définition du résultat exceptionnel ;
- suppression de certains modèles de bilan et de compte de résultat ;
- suppression des transferts de charges ;
- mise à jour du plan de comptes...

Ce projet est soumis à consultation publique jusqu'au 31 décembre 2020.

Consultation sur le projet de règlement relatif à la modernisation des états financiers ; www.anc.gouv.fr

L'ANC a publié le 24 juillet 2020 un projet de règlement modifiant le PCG et destiné à moderniser les états financiers et la nomenclature des comptes dans un triple objectif :

- faciliter la digitalisation des états financiers ;
- mettre à jour les états financiers et la nomenclature ;
- simplifier les états financiers.

Proposition de définition du résultat exceptionnel

Aujourd'hui : quelques rappels

Le Code de commerce donne une courte définition du résultat exceptionnel : celui dont la réalisation n'est pas liée à l'exploitation courante de l'entreprise (C. com. art. R 123-192). Cette définition fait appel au jugement pour définir les opérations qui sont liées ou non à l'exploitation courante de l'entreprise.

L'ANC a indiqué, dans le cadre de ses recommandations relatives à la prise en compte des conséquences de l'événement Covid-19 dans les comptes et situations établis à compter du 1^{er} janvier 2020 du 18-5-2020 (Question B6A), qu'il convient :

- soit de classer les produits et charges exceptionnels en fonction de leur nature, selon le plan de comptes du PCG ;
- soit, en interprétant l'article R 123-192 précité, d'inscrire en résultat exceptionnel certains produits

et charges classés normalement par nature en exploitation (selon une conception davantage fondée sur une qualification de chaque opération).

Pour plus de détails, voir MC 52030.

Projet de texte

Constatant que certains éléments inscrits en résultat exceptionnel sont d'une nature récurrente, le projet de règlement de l'ANC prévoit de donner une définition du résultat exceptionnel. Le projet de règlement prévoit ainsi :

- de définir les éléments exceptionnels comme des produits et des charges directement liés à un **événement majeur et inhabituel** ;

Un événement serait qualifié de **majeur** lorsque ses conséquences sont susceptibles d'avoir une **influence sur le jugement** que les utilisateurs des documents de synthèse peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité, ainsi que sur les décisions qu'ils peuvent être amenés à prendre.

Un événement serait qualifié d'**inhabituel** lorsqu'il n'est pas lié à l'**exploitation normale et courante** de l'entité. Un événement serait présumé inhabituel lorsqu'un même événement ne s'est pas produit au cours des derniers exercices comptables et qu'il est peu probable qu'il se reproduise au cours des prochains exercices comptables.

- et de limiter les éléments inscrits par nature en résultat exceptionnel aux seuls enregistrements liés à des **opérations fiscales** (constatation ou reprise d'amortissements dérogatoires, de provisions réglementées), aux **charges et produits sur exercices antérieurs** (uniquement en cours d'exercice) ou aux **changements de méthode et corrections d'erreurs**.

À noter Cette nouvelle définition aurait vocation à s'appliquer également aux comptes consolidés en l'absence de définition du résultat exceptionnel dans le nouveau règlement ANC n° 2020-01 relatif aux comptes consolidés.

Les subdivisions des comptes 67 et 77 du PCG seraient en conséquence supprimées.

Ainsi, par exemple, les produits et charges relatifs à des **cessions d'immobilisation** non liés à un événement exceptionnel ne seraient plus comptabilisés en résultat exceptionnel, mais seraient inscrits en résultat d'exploitation pour les immobilisations incorporelles et corporelles et en résultat financier pour les immobilisations financières.

Exemple

Les cessions réalisées par des entreprises de location de matériels qui rentabilisent leur activité de location grâce à la plus-value de revente du matériel sur le marché de l'occasion seraient classées en résultat d'exploitation. Ce classement est d'ores et déjà possible dans le cadre de l'application de la doctrine de la CNCC (Bull. n° 166, juin 2012, EC 2012-09, p. 403s. ; voir MC 29320), pour les entreprises choisissant de retenir une conception de leur résultat exceptionnel fondée sur la qualification de chaque opération. Il est en outre obligatoire, fiscalement, pour le calcul de la valeur ajoutée servant de base à la CVAE (voir ci-après).

De la même manière, les **quotes-parts de subventions** virées au compte de résultat, ou encore les **dons et le mécénat**, seraient à inscrire en résultat d'exploitation, sauf s'ils sont liés à un événement exceptionnel.

À noter Cette nouvelle définition du résultat exceptionnel implique pour les préparateurs de comptes de porter un jugement sur la qualification de l'événement pour savoir s'il présente ou non un caractère exceptionnel. Un même produit (ou charge), dans une circonstance différente, pourra ainsi être classé dans une rubrique différente.

Une description des événements exceptionnels serait par ailleurs à fournir dans l'annexe.

Conséquences fiscales et sociales

La modification du traitement comptable des éléments non courants pourrait avoir des implications sur le calcul de la valeur ajoutée :

- servant de base de calcul à la CVAE (voir MC 16430) ;
- entrant dans la formule de calcul de la participation et de l'intéressement (voir MC 53700).

Concernant la **CVAE**, il appartiendra à l'administration puis à la jurisprudence de préciser quelles conséquences il conviendrait de tirer de cette nouvelle définition, compte tenu du principe général suivant lequel les éléments à retenir dans la valeur ajoutée sont déterminés par référence aux règles comptables en vigueur au titre des années d'imposition (CE 26-7-1991 n° 81975 et 95802), étant précisé que le juge se reconnaît fondé à porter une appréciation sur la pertinence du rattachement comptable opéré par l'entreprise (CE 6-12-2006 n° 280800).

Notons que, appelé à se prononcer à propos des dons et dépenses de mécénat, le Conseil d'État a jugé que la circonstance que ces opérations relevaient de l'activité habituelle et courante de l'entreprise, en raison notamment de leur **récurrence**, justifiait le classement des dépenses comme relevant du résultat courant (CE plén. 9-5-2018 n° 388209).

S'agissant des produits de cessions d'immobilisations, ce critère de la récurrence est également utilisé (CE 6-12-2006 n° 280800 ; CE 1-7-2009 n° 298513) et combiné, dans les décisions les plus récentes, avec une approche fondée sur l'appréciation du **modèle économique** de l'entreprise. Ainsi, des opérations récurrentes et constitutives d'un élément du modèle économique de l'entreprise sont considérées comme relevant du résultat courant (CE 6-12-2017 n° 401533 à propos de la cession d'immobilisations incorporelles ; CE 10-7-2019 n° 412968, décision rendue à propos d'une contribution additionnelle à l'IS et transposable, à notre avis, à la CVAE pour la cession d'immobilisations corporelles). Pour l'administration, les cessions d'immobilisations rentrant dans le cycle de production de l'entreprise relèvent du résultat courant comme, par exemple, les cessions de véhicules par les loueurs de voitures à l'issue de la période de location (BOI-CVAE-BASE-20 n° 50).

Suppression de la technique du transfert des charges

Constatant que la technique du transfert des charges n'est pas directement analysable par les utilisateurs, l'ANC prévoit sa suppression (suppression des comptes 79 du plan de comptes) et propose des solutions pour chacun des cas d'utilisation de cette technique.

Par exemple, le projet de règlement propose d'inscrire :

- les frais d'émission des emprunts directement au bilan (au compte 481 « Frais d'émission des emprunts ») sans passer par le compte de résultat (voir MC 41020) ;
- les virements d'un poste de charges à un autre en créditant le compte de charges initial et en débitant le compte de charges approprié (MC 45510) ;
- les refacturations de services ou de personnel détaché en produits des activités annexes dans un compte 708 (voir MC 11265) ;
- les indemnités d'assurance (incendie, vol) dans un compte 7587 « Indemnités d'assurance » (voir MC 45785) ;
- les remboursements de charges directement liés à des charges de personnel dans un compte 649 « Remboursements de charges de personnel » à créer ;
- les remboursements liés à la politique d'aide à l'emploi dans un compte 73 « Concours publics ».

À notre avis Les aides s'imputant directement sur les dettes de nature sociale (voir ce FRC inf 5) devraient pouvoir être inscrites dans le compte 649.

Proposition d'un plan de comptes unique

Dans un objectif de simplification, l'ANC propose de supprimer les niveaux de plan de comptes :

- du système développé ;
- et du système abrégé.

Elle ne maintiendrait donc qu'un seul plan de comptes, celui du système de base qui devrait comprendre :

- tous les comptes à trois chiffres pour répondre aux besoins usuels de gestion et de contrôle des comptes ;

– a minima les subdivisions nécessaires à l'établissement des comptes annuels, de telle façon qu'un même compte ne soit relié qu'à un seul poste du bilan ou du compte de résultat.

À noter L'ANC propose un tableau de passage du plan de comptes au bilan et au compte de résultat.

L'ANC a, par ailleurs, mis à jour le plan de comptes en supprimant les comptes devenus obsolètes et en regroupant les comptes dont le niveau de granularité paraissait trop fin.

Suppression de certains modèles de bilan et de compte de résultat

Afin d'améliorer la comparabilité des états financiers, l'ANC propose de conserver et de mettre à jour uniquement deux modèles de bilan et de compte de résultat :

- un modèle de **bilan en tableau avant répartition** pour le système de base et le système abrégé ;
 - un modèle de **compte de résultat en liste** pour le système de base et le système abrégé.
- Seraient supprimés les modèles de bilan en liste et après affectation du résultat, les modèles de compte de résultat en tableau, et tous les modèles du système développé, peu utilisés en pratique.

Toutefois, le Code de commerce prévoyant la faculté de présenter un compte de résultat en tableau, il sera toujours possible, en principe, de retenir cette présentation.

Réorganisation de la partie du PCG consacrée à l'annexe

Le projet de règlement propose l'utilisation facultative de tableaux normés visant à rationaliser le contenu de l'annexe afin de la rendre « digitalisable ».

Les travaux de l'ANC sur la réorganisation des informations à fournir dans l'annexe au sein du PCG ont été également l'occasion pour l'ANC de mettre à jour le contenu de l'annexe en prenant en considération les évolutions des dispositions législatives et réglementaires.

À noter L'ANC a notamment mis à jour le modèle de tableau des filiales et des participations en écartant la disposition (aujourd'hui obsolète) qui autorise les sociétés, établissant des comptes consolidés, à ne donner que des informations regroupées pour l'ensemble des titres.

Un nouveau modèle de tableau de financement : tableau de flux de trésorerie

L'ANC propose d'ajouter au modèle de tableau de financement (de type tableau des emplois-ressources) un nouveau modèle de tableau des flux de trésorerie (plus utilisé que le tableau des emplois-ressources).

Actuellement, le modèle de tableau de financement est prévu dans la partie annexe du système développé, système que l'ANC propose de supprimer (voir ci-avant). L'ANC prévoit néanmoins de maintenir dans le PCG un tel modèle pour les besoins des sociétés ayant l'obligation d'établir un tableau de financement en application des articles L 232-2 et L 612-2 du Code de commerce (MC 65695 s.).

Deux solutions alternatives sont toutefois encore à l'étude et non tranchées :

– alternative 1 : faire du tableau de flux de trésorerie le modèle unique de tableau de financement ;

– alternative 2 : proposer deux modèles au choix de tableau de financement : le tableau de flux de trésorerie et le tableau des emplois-ressources.

Date d'entrée en vigueur

Afin de tenir compte des délais de renégociation des accords et des contrats (dont les clauses sont liées à des sous-totaux du compte de résultat, comme par exemple certains accords d'intéressement) et de mise à jour des logiciels, le projet de règlement de l'ANC prévoit qu'un délai de 3 ans soit respecté entre l'homologation du règlement et son entrée en vigueur. Le règlement pourrait toutefois être appliqué de façon anticipée une fois homologué.



Mémento

Comptable n^{os} 45500, 52030
et 64285 s.