



GROUPE
HOICHE

EXPERTISE COMPTABLE | SOCIAL
RESSOURCES HUMAINES | AUDIT & CONSEIL



ACTUALITÉ COMPTABLE

LES NOUVEAUTÉS APPORTÉES PAR LE RÈGLEMENT ANC 2022-06



1.

NOUVELLE DÉFINITION
DU RÉSULTAT
EXCEPTIONNEL

2.

SUPPRESSION DE
LA TECHNIQUE DU
TRANSFERT DE CHARGES

3.

PRINCIPAUX IMPACTS À
APPREHENDER

4.

NOUVEAU PLAN DE COMPTE
ET MODERNISATION DES
ÉTATS FINANCIERS

Les entités qui établissent des comptes sociaux en règles françaises vont devoir appliquer le nouveau règlement ANC n°2022-06 (règlement datant du 4 novembre 2022 qui modifie le règlement ANC n°2014-03 relatif au plan comptable général (PCG). Ce règlement a été homologué par arrêté du 26 décembre 2023.

L'application est obligatoire pour les exercices **ouverts à compter du 1^{er} janvier 2025**.

Les principales novations apportées par ce règlement sont :

- Une nouvelle définition du résultat exceptionnel ;
- Une suppression de la technique du transfert de charges ;
- Une modification du plan de comptes et une modernisation des états financiers.

NOUVELLE DÉFINITION DU RÉSULTAT EXCEPTIONNEL

Le Code de commerce donne cette définition du résultat exceptionnel :
« Il s'agit du résultat dont la réalisation n'est pas liée à l'exploitation courante de l'entreprise. » (Article R123-192)

PCG, art. 513-5 nouveau

Le règlement ANC n°2022-06 prévoit que sont comptabilisés en résultat exceptionnel uniquement les éléments suivants :

- Les produits et les charges directement liés à un événement majeur et inhabituel (cf pages suivantes)
- Certains éléments, d'un nombre limité, par nature :
 - les écritures comptables d'origine purement fiscale (amortissements dérogatoires, provisions règlementées);
 - les changements de méthode comptable que l'entité est amenée à comptabiliser en résultat, plutôt qu'en capitaux propres, en raison de l'application de règles fiscales ;
 - les corrections d'erreurs sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.

PCG, art. 832-21 nouveau

Le détail des produits et des charges inscrits dans le résultat exceptionnel devra être fourni en annexe, ainsi que, pour chaque événement majeur et inhabituel dont l'impact est comptabilisé en résultat exceptionnel, la description de l'événement, les montants inscrits sur les exercices antérieurs et la nature des produits et charges inscrits sur l'exercice.

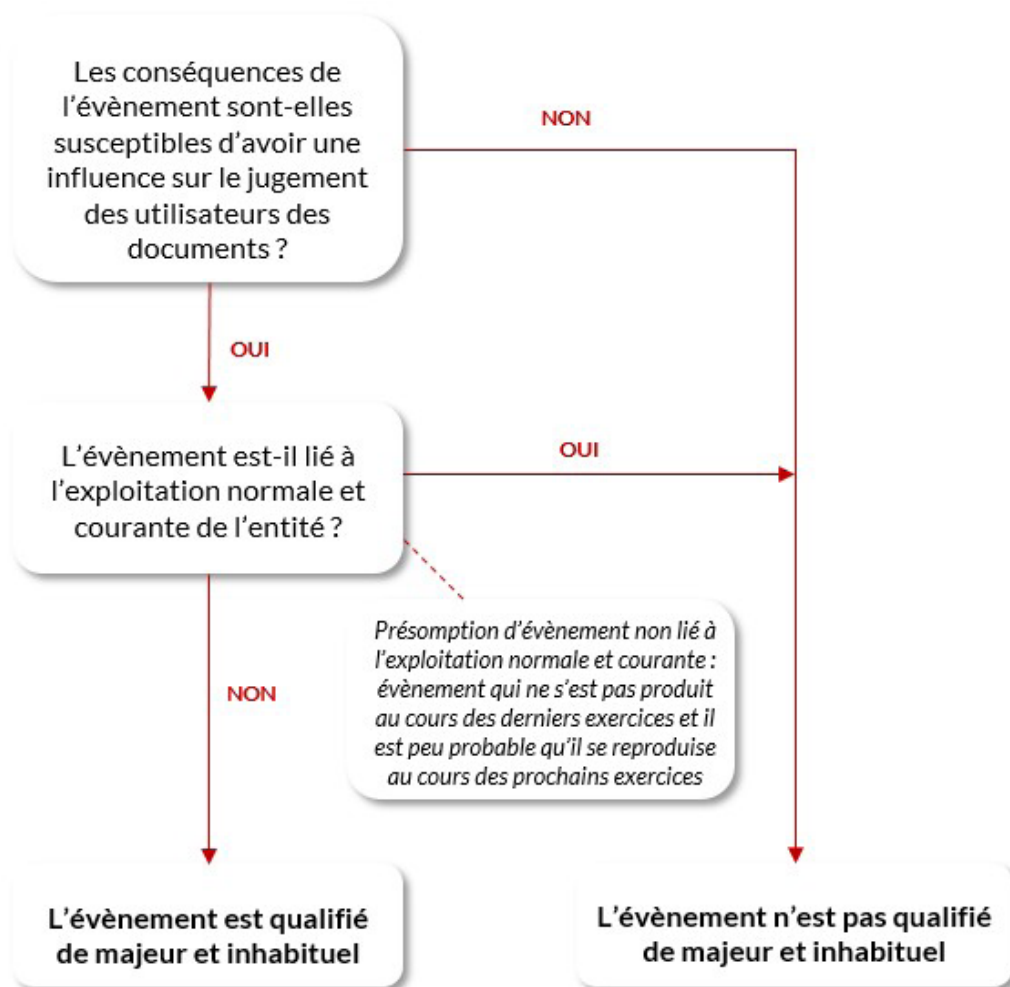
Détermination du caractère majeur et inhabituel d'une opération

Evènement majeur

Un événement est **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.

Evènement inhabituel

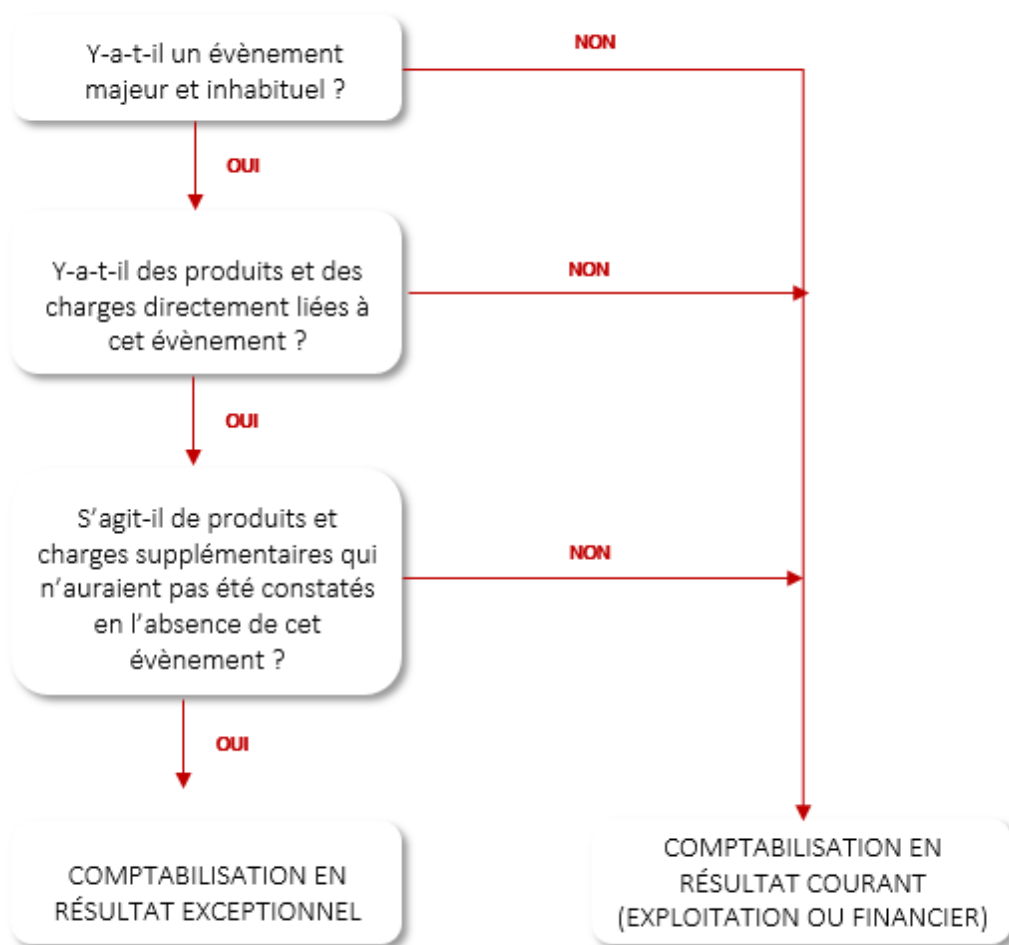
Un événement **inhabituel** est un événement qui n'est pas lié à l'exploitation normale et courante de l'entité. Un événement est présumé inhabituel lorsqu'un même événement ne s'est pas produit au cours des derniers exercices comptables et qu'il est peu probable qu'il se reproduise au cours des prochains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



Source : Arbre décisionnel proposé par le Conseil National de l'Ordre des Experts comptables - Note technique du 22/09/2023

Tous les produits et charges liés à un événement majeur et inhabituel ne sont pas systématiquement inscrits dans le résultat exceptionnel. Figurent uniquement en résultat exceptionnel les produits et les charges directement liés à l'événement majeur et inhabituel et qui n'auraient pas été constatés en l'absence de cet événement.

- L'appréciation du caractère majeur et inhabituel d'un événement est spécifique à chaque entité. Un même événement, dans une circonstance spécifique, peut être qualifié de manière différente.
- L'analyse du classement de certaines opérations en résultat courant ou exceptionnel demandera un jugement. La conclusion sur leur caractère exceptionnel pourra varier en fonction des faits et des circonstances.



Source : Arbre décisionnel proposé par l'Autorité des Normes Comptables

Nouveau plan de compte pour le résultat exceptionnel

Cette redéfinition du résultat exceptionnel entraîne la modification du plan comptable général.

Une partie de la nouvelle recodification selon le règlement ANC 2022-06 est présentée ci-dessous :

Règlementation actuelle	Règlement ANC n° 2022-06
Charges exceptionnelles	Charges d'exploitation
6711 - Pénalités sur marchés (et débits payés sur achats et ventes)	6581 - Pénalités sur marchés (et débits payés sur achats et ventes)
6712 - Pénalités, amendes fiscales et pénales	6582 - Pénalités, amendes fiscales et pénales
6713 - Dons, libéralités	6238 - Divers (pourboires, dons courants)
6714 - Créances devenues irrécouvrables dans l'exercice	654 - Pertes sur créances irrécouvrables
6715 - Subventions accordées	
6717 - Rappel d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfiques)	638 - Rappel d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfiques)
674 - Opérations de constitution ou liquidation des fiducies	6588 - Opérations de constitution ou liquidation des fiducies
6751 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés - Immobilisations incorporelles	657 - Valeurs comptables des immobilisations incorporelles et corporelles cédées
6752 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés - Immobilisations corporelles	657 - Valeurs comptables des immobilisations incorporelles et corporelles cédées
6781 - Malis provenant de clauses d'indexation	6583 - Malis provenant de clauses d'indexation
6782 - Lots	6584 - Lots
Charges exceptionnelles	Charges financières
6756 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés - Immobilisations financières	6671 - Valeurs comptables des immobilisations financières cédées
6783 - Malis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et obligations émises par elle-même	6683 - Mali provenant du rachat par l'entité d'actions et obligations émises par elle-même
Produits exceptionnels	Produits d'exploitation
7711 - Débits et pénalités perçus sur achats et sur ventes	7581 - Débits et pénalités perçus sur achats et ventes
7713 - Libéralités reçues	7582 - Libéralités reçues
7714 - Rentrées sur créances amorties	7583 - Rentrées sur créances amorties
7715 - Subventions d'équilibre	742 - Subventions d'équilibre
7717 - Dégrèvements d'impôts autres qu'impôts sur les bénéfiques	7584 - Dégrèvements d'impôts autres qu'impôts sur les bénéfiques
774 - Opérations de constitution ou liquidation des fiducies	7588 - Opérations de constitution ou liquidation des fiducies
7751 - Produits des cessions d'éléments d'actif immobilisations incorporelles	757 - Produits des cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles
7752 - Produits des cessions d'éléments d'actif immobilisations corporelles	757 - Produits des cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles
777 - Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice	747 - Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice
7781 - Bonis provenant de clauses d'indexation	7585 - Bonis provenant de clauses d'indexation
7782 - Lots	7586 - Lots
Produits exceptionnels	Produits financiers
7756 - Produits des cessions d'éléments d'actif immobilisations financières	7671 - Produits des cessions d'immobilisations financière
7783 - Bonis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et d'obligations émises par elle-même	7683 - Bonis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et d'obligations émises par elle-même

Les comptes les plus « fréquemment » rencontrés dans les dossiers

SUPPRESSION DE LA TECHNIQUE DU TRANSFERT DE CHARGES

La technique du transfert de charges est supprimée par le règlement ANC n°2022-06. Les opérations précédemment comptabilisées via ce mécanisme devront désormais être enregistrées selon leur nature dans des comptes spécifiques.

Types de transfert de charges

Trois types de transferts de charges sont distingués dans le compte de résultat :

1. Les transferts de charges d'exploitation qui regroupent notamment les aides à l'emploi, les remboursements et indemnités d'assurance et les remboursements de formation à caractère forfaitaire ;

2. Les transferts de charges financières qui regroupent, le plus souvent, certaines charges financières contribuant à la réalisation ou à l'acquisition d'une immobilisation (par exemple, lorsque des coûts d'emprunt sont incorporés dans le coût de l'actif, conformément à l'article 213-9 du PCG) ;

3. Les transferts de charges exceptionnelles qui sont utilisés lors d'une destruction partielle ou totale d'une immobilisation. Il est nécessaire qu'il existe un contrat d'assurance prévoyant le principe d'une indemnité d'assurance à recevoir et que les dispositions relatives aux produits à recevoir soient respectées.

Nouvelle répartition des charges et produits

Le règlement ANC n°2022-06 supprime les comptes de transfert de charges, ce qui implique des nouvelles règles pour le traitement des opérations concernés. Les principaux reclassements sont présentés ci dessous :

Situation	Règlementation ou pratique actuelle	Règlement anc n°2022-06
Charge non inscrite directement dans le compte adéquat	Crédit du compte de transfert de charges en débitant le compte de charges approprié	Crédit du compte de charges utilisé initialement en débitant le compte de charges approprié
Répartition des frais d'émission d'emprunts sur la durée de l'emprunt	Les frais d'émission d'emprunt sont comptabilisés au débit du compte 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices » en contrepartie du compte 79 « Transfert de charges »	Les frais d'émission d'emprunt sont enregistrés au débit du compte 481 « Frais d'émission des emprunts ». En pratique, il est possible de comptabiliser dans un premier temps les honoraires dans un compte 62. Puis dans un second temps, lorsqu'il est identifié que ces honoraires font partie des frais d'émission, le compte 62 est crédité par le débit du compte 481.
Refacturations diverses	Crédit du compte 708 ou 791	Crédit du compte 708 « Produits des activités annexes » Crédit du compte 7084 « Mise à disposition de personnel facturée »
Remboursements reçus directement en compensation de charges de personnel	Différentes pratiques : en déduction des comptes de charges de personnel débitées à l'origine en transfert de charges en subventions d'exploitation en compte 74	Crédit du compte 649 « Remboursements de charges de personnel »
Indemnités d'assurance	Crédit du compte 79 en résultat d'exploitation ou exceptionnel en fonction de la situation	Crédit du compte 7587 « Indemnités d'assurance » ou, pour les indemnités d'assurance reçues en compensation de la destruction totale ou du vol d'une immobilisation, au crédit du compte 757 « Produits des cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles »

QUELS SONT LES PRINCIPAUX IMPACTS DE L'ANC 2022-06 À APPRÉHENDER ?

Sur le calcul de la participation

Le calcul de la réserve spéciale de participation est défini à l'article L3324-1 du Code du travail.

La formule légale est la suivante :

$$RSP = \frac{1}{2} (B - 5 \% C) \times (S / VA)$$

- *B est le bénéfice net fiscal,*
- *C correspond aux capitaux propres,*
- *S représente les salaires,*
- *VA signifie valeur ajoutée*.*

* La valeur ajoutée est calculée de la façon suivante (article D3324-2 du Code du travail) :

*Charges de personnel
+ impôts, taxes et versements assimilés, à l'exclusion des taxes sur le chiffre d'affaires
+ charges financières
+ dotations de l'exercice aux amortissements et aux dépréciations figurant en charges d'exploitation
+ dotations de l'exercice aux provisions, à l'exclusion des dotations figurant dans les charges exceptionnelles
+ résultat courant avant impôts*

Avec la suppression des transferts de charges, l'ajustement des comptes de charges par le crédit des comptes initialement débités **devrait impacter le montant de la valeur ajoutée servant au calcul de la participation.**

La nouvelle définition du résultat exceptionnel aura pour conséquence le reclassement, **au sein du résultat courant avant impôt, de charges et de produits qui sont aujourd'hui comptabilisés dans le résultat exceptionnel conformément au PCG.** Parmi les principaux impacts, il y aura :

- Les quotes-parts de subventions d'investissement virées au compte de résultat, aujourd'hui en exceptionnel et demain en exploitation dès lors qu'elles ne sont pas liées à un événement majeur et inhabituel.
- Les plus et moins-values de cessions d'immobilisations non liées à un événement majeur et inhabituel seront prises en compte dans la détermination du résultat courant avant impôt.



La nouvelle définition du résultat exceptionnel et la suppression de la technique du transfert de charges auront donc un impact selon les cas, à la hausse ou à la baisse, sur le calcul de la valeur ajoutée au sens de l'article D. 3324-2 du Code du travail et donc sur le calcul de la participation.

Sur le calcul de la CVAE

Rappel :

Pour la généralité des entreprises, la valeur ajoutée retenue pour le calcul de la CVAE est définie à l'article 1586 sexies, I du CGI. Bien qu'elle ne corresponde pas à la valeur ajoutée comptable, sa détermination s'appuie directement sur la comptabilité (BOI-CVAE-BASE-20), et elle ne repose que sur les éléments du résultat courant (BOI-CVAE-BASE-20-20 n°s 10 à 270).

Il ressort de la jurisprudence que la **connexion fiscal-comptable doit prévaloir lorsque la réglementation comptable ne laisse pas de choix pour le rattachement de charges ou produits à l'un ou l'autre du résultat courant ou exceptionnel** (CE 20-10-2021 n° 450268).

Nous venons de voir que le règlement ANC 2022-06 donne désormais une définition stricte du résultat exceptionnel et impose un classement dans cet agrégat dès lors que les nouveaux critères de définition sont remplis.

- Le nouveau règlement de l'ANC est donc susceptible d'avoir un impact sur le calcul de la valeur ajoutée fiscale, notamment dans la mesure où la nouvelle définition du résultat exceptionnel devrait amener les entreprises à intégrer davantage d'éléments qu'auparavant dans le résultat courant.
- Ce reclassement potentiel d'éléments du résultat exceptionnel vers le résultat courant concernant aussi bien les charges que les produits, il pourrait selon les cas se traduire par une réduction ou, au contraire, un accroissement de la base imposable à la CVAE.

Des précisions du législateurs sont attendues dans les prochains mois sur les impacts CVAE de l'ANC 2022-06.

Sur la communication financière

Impact sur les ratios d'analyse de performance des entreprises

L'EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization) et l'EBE (Excédent Brut d'Exploitation) sont deux ratios fréquemment utilisés pour analyser et comparer la performance des entreprises.

- **L'Excédent Brut d'Exploitation (EBE)** est un agrégat qui mesure la rentabilité de l'activité d'une entreprise avant la prise en compte des charges financières, des impôts et des dotations aux amortissements et aux provisions.
- **L'EBITDA**, ou bénéfice avant intérêts, impôts, dépréciation et amortissement, est un indicateur de performance financière qui permet d'évaluer la rentabilité opérationnelle d'une entreprise avant la prise en compte des éléments financiers, fiscaux et comptables. Il intègre toutefois les dotations aux provisions d'exploitation.

L'EBE et l'EBITDA sont des notions proches dans le sens où ils évaluent la rentabilité opérationnelle d'une entreprise.

Cependant, l'EBITDA exclut seulement les dotations aux amortissements mais inclut les dotations d'exploitation, alors que l'EBE exclut toutes les dotations.

Cette nouvelle définition du résultat exceptionnel devrait mécaniquement amener les entreprises concernées à intégrer plus d'éléments qu'auparavant dans le résultat courant. En conséquence, **les ratios tels que l'EBITDA ou l'EBE vont être impactés** par ces changements comptables.

Impact sur la comparabilité des comptes avec les exercices antérieurs

La modification des règles de classement des produits et charges aura également un impact sur la comparabilité des états financiers avec les exercices antérieurs.



Application aux comptes consolidés :

Le règlement ANC n°2020-01 relatif aux comptes consolidés ne prévoyant pas de dispositions en la matière, la nouvelle définition du résultat exceptionnel trouve également à s'appliquer aux comptes consolidés en règles françaises.

L'appréciation du caractère majeur et inhabituel d'un événement pourra être différente entre les comptes sociaux et les comptes consolidés lorsque l'entité pourra démontrer à son échelle qu'un événement est majeur et inhabituel alors qu'il ne l'est pas au niveau du groupe, conduisant à une comptabilisation différente.

NOUVEAU PLAN DE COMPTES ET MODERNISATION DES ÉTATS FINANCIERS

Le règlement ANC 2022-06 prévoit une modification du plan comptable.

Nouveau plan de comptes

Les principaux objectifs de ces modifications sont :

- Une harmonisation des pratiques comptables ;
- Un renforcement de la clarté et de la traçabilité des informations financières ;
- Une simplification des traitements pour certains secteurs.

Les modifications *(liste non exhaustive)*

Parmi les modifications opérées par rapport au plan de comptes prévu actuellement dans le PCG, on peut citer :

- Les niveaux de comptes du système développé et du système abrégé sont supprimés ;
- Les comptes dont l'objet est devenu obsolète ou dont le niveau de granularité paraissait trop fin sont supprimés ;
- Les subdivisions actuelles des comptes 67 et 77 sont reclassées en comptes contribuant à la formation du résultat courant ;
- Les comptes 79 «Transferts de charges» sont supprimés,
- Certains numéros de compte sont modifiés. A titre d'exemple, les comptes de provisions pour charges, auparavant couverts par les comptes 153 à 158, seront désormais présentés dans des subdivisions du compte 152.

Les créations de comptes

- Le compte 1209 «Acomptes sur dividendes» pour les acomptes sur dividendes versés avant l'approbation des comptes de l'exercice dans les conditions définies à l'article L. 232-12 du Code de commerce;
- Le compte 7084 «Mise à disposition de personnel facturée» pour les refacturations de charges de personnel ;
- Le compte 649 «Remboursements de charges de personnel» pour les remboursements reçus directement en compensation de charges de personnel, qu'ils proviennent de l'Etat ou d'un tiers ;
- Le compte 7587 «Indemnités d'assurance» (hormis celles reçues en compensation de la destruction totale ou du vol d'une immobilisation).

Modernisation des états financiers

Actuellement, le PCG autorise la présentation des états financiers selon trois systèmes :

- le système de base ;
- le système abrégé ;
- le système développé.

Pour chacun de ces systèmes, le PCG prévoit des modèles de bilan et de compte de résultat.

Le règlement ANC n°2022-06 conserve et met à jour les modèles de bilan et de compte de résultat pour le système de base (PCG, art. 821-1 et 821-2 nouveaux) et le système abrégé (PCG, art. 822-1 et 822-2 nouveaux) et supprime les autres modèles existants.

Les principales évolutions des modèles de bilan

A L'ACTIF

Les frais d'établissement sont à présenter distinctement dans un poste dédié « Frais d'établissement » et ne font pas partie de l'actif immobilisé ;

Certains libellés de poste sont modifiés. Par exemple, le poste «Charges à répartir sur plusieurs exercices» devient «Frais d'émission des emprunts» ;

Les avances et acomptes sur immobilisations sont présentés dans des nouveaux postes intitulés «Immobilisations incorporelles/corporelles en cours, avances et acomptes» ;

Le poste «Charges constatées d'avance» est désormais présenté dans l'actif circulant, dans la rubrique «Créances», avant le poste «Valeurs mobilières de placement».

AU PASSIF

Le poste «Instruments financiers à terme» est désormais présenté entre les postes «Emprunts et dettes financières diverses» et «Avances et acomptes reçus sur commandes en cours» ;

Les acomptes sur dividendes n'apparaissent pas sur une ligne spécifique dans les modèles de bilan. En revanche, le règlement mentionne, en commentaire infra-réglementaire, la possibilité de présenter distinctement dans les capitaux propres, sous le poste «Résultat de l'exercice», le montant des acomptes sur dividendes versés avant l'approbation des comptes de l'exercice (nouveau compte 1209 «Acomptes sur dividendes» créé dans le plan de comptes).

Les principales évolutions des modèles de compte de résultat

RESULTAT EXPLOITATION

- Le poste « Subventions d'exploitation » s'intitule désormais « Subventions » : compte tenu des incidences de la nouvelle définition du résultat exceptionnel, il regroupe les subventions d'exploitation, les subventions d'équipement et les subventions d'investissement ;
- Les postes « Produits des cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles » et « Valeurs comptables des immobilisations incorporelles et corporelles cédées » sont créés ;
- Du fait de la suppression de la technique du transfert de charges, le poste « Reprises sur provisions (et amortissements), transferts de charges » s'intitule désormais « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » ;
- Les postes « Salaires et traitements » et « Charges sociales » s'intitulent désormais respectivement « Salaires » et « Cotisations sociales ».

RESULTAT FINANCIER

- Les postes « Produits des cessions d'immobilisations financières » et « Valeurs comptables des immobilisations financières cédées » sont créés ;
- Les postes « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement » et « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement » sont supprimés et remplacés respectivement par les postes « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement et d'instruments de trésorerie » et « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement et d'instruments de trésorerie » ;
- Du fait de la suppression de la technique du transfert de charges, le poste « Reprises sur provisions et dépréciations et transferts de charges » s'intitule désormais « Reprises sur dépréciations et provisions ».

RESULTAT EXCEPTIONNEL

- Les postes détaillés de ventilation des produits et charges exceptionnels (« Produits exceptionnels sur opération de gestion » par exemple) sont supprimés. Le résultat exceptionnel est désormais ventilé uniquement sur deux lignes du compte de résultat présentant d'une part le total des produits exceptionnels et d'autre part le total des charges exceptionnelles.

Anticipation sur les clôtures du 31 décembre 2024

L'anticipation de ces changements comptables peut se faire dès les comptes clos le 31 décembre 2024. Selon les cas (anticipation au 31/12/2024 ou non), deux situations se présenteront lors de l'application obligatoire pour les exercices ouverts au 01/01/2025 :

- Soit, les entreprises ont anticipés et seront en mesure de présenter le bilan et le compte de résultat N-1 dans la colonne « Exercice N-1 » tels qu'ils ont été arrêtés et publiés, au nouveau format sans modification ;
- Soit, au contraire, elles devront procéder à des reclassements entre des rubriques ou des postes du bilan ou du compte de résultat au niveau de la colonne « Exercice N-1 » pour rendre la présentation du bilan et du compte de résultat N-1, tels qu'ils ont été arrêtés et publiés, compatible avec le nouveau format.

Dans le cas où des reclassements sont opérés, le bilan et le compte de résultat arrêtés et publiés au titre de l'exercice précédent N-1 sont présentés séparément dans l'annexe. Les informations pertinentes et nécessaires à la compréhension des changements de présentation sont fournies dans l'annexe.

Enfin, l'application du règlement ANC n°2022-06 constitue un changement de réglementation qui s'impose à l'entité, dont il convient de faire explicitement mention en annexe de ce changement et de l'application du nouveau règlement (PCG, art. 122-1).





GROUPE

HOCHÉ

EXPERTISE COMPTABLE | SOCIAL
RESSOURCES HUMAINES | AUDIT & CONSEIL

www.hoche.com