RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

AUTORITÉ DES NORMES COMPTABLES

RECOMMANDATION

n° 2022-02 du 13 mai 2022

portant sur les modalités de première application du règlement ANC n° 2020-01 relatif aux comptes consolidés établis selon les normes comptables françaises

La présente recommandation s'applique à tout groupe établissant des comptes consolidés ou combinés selon les dispositions du règlement ANC n° 2020-01 (ci-après le Règlement).

Elle vise à (i) rappeler les grands principes régissant les dispositions du Règlement et (ii) l'articulation des textes pour les groupes établissant leurs comptes consolidés ou combinés en normes comptables françaises.

Elle vise également à préciser certaines mesures transitoires pour lesquelles la mise en application des articles du Règlement peut poser des difficultés pratiques ou d'interprétation non anticipées lors de l'adoption des textes.

Rappel des principes régissant les textes relatifs aux comptes consolidés ou combinés en normes comptables françaises

Le Règlement ANC est applicable à toute personne morale tenue d'établir des comptes consolidés ou combinés selon le référentiel comptable français. Il est donc le texte de référence pour ces personnes morales qui sont tenues d'en appliquer toutes les dispositions.

Aux termes de l'article 271-2 du Règlement, les méthodes comptables du groupe correspondent aux méthodes comptables définies par les règlements de l'ANC relatifs aux comptes individuels, sous réserve des méthodes comptables obligatoires ou optionnelles prévues par le Règlement.

Par conséquent, en l'absence de disposition spécifique prévue dans le Règlement, la personne morale tenue d'établir des comptes consolidés ou combinés doit se référer au règlement ANC n° 2014-03 relatif au plan comptable général (PCG) et, le cas échéant, à tout autre règlement spécifique qui lui serait applicable pour l'établissement de ses comptes sociaux.

Enfin, conformément à son article 4, le Règlement s'applique aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2021 de manière prospective aux transactions survenues et aux contrats conclus sauf exceptions mentionnées.

Postérieurement à la date de première application (1er janvier 2021), l'ANC a été alertée sur des difficultés, non identifiées jusqu'alors, de mise en œuvre pratique ou d'interprétation des nouvelles dispositions du Règlement.

C'est en particulier le cas lorsque des pratiques et des doctrines relatives aux règlements abrogés (CRC n°99-02, CRC n°99-07, CRC n°00-05), visées ci-après, ne peuvent plus s'appliquer dans le cadre du nouveau règlement.

En outre, le Règlement impose des modèles d'états financiers prescriptifs qui n'autorisent pas d'ajouts ou de modifications alors que le PCG le permet dans les circonstances décrites à son article 810-3.

Enfin, il s'avère que certains des articles du Règlement (art. 273-1 « Emprunts non remboursables » et art. 272-1 « Incidence des écritures passées pour la seule application des législations fiscales » en particulier), ont pu être diversement interprétés par les parties prenantes dans le cadre de la nécessaire période d'adaptation induite par une nouvelle règlementation.

Aussi, sans revenir sur les principes rappelés ci-avant, mais pour tenir compte de ces circonstances particulières inhérentes à la mise en application de son nouveau règlement,

l'Autorité des normes comptables,

1. **considère qu'il est possible qu'un groupe,**

   - **présente au passif de son bilan consolidé une ligne « Autres fonds propres »**

Une telle ligne est prévue pour les comptes individuels par l'article R123-190 du code du commerce et par le modèle de bilan prévu par le PCG (art 821-1).

Si elle n'apparait pas dans les modèles de bilan consolidés prévu par le Règlement ANC n°2020-01, l'ANC observe cependant qu'une pratique répandue consiste à présenter cet agrégat dans les comptes consolidés en normes comptables françaises, dans le prolongement de ce qui est fait pour les comptes individuels.

Les règlements CRC 99-02 CRC n°99-07, CRC n°00-05, abrogés depuis le 1er janvier 2021, indiquaient expressément que le modèle de bilan qu'ils comportaient était indicatif et que la liste des informations devant figurer dans les différents documents de synthèse était des informations minimales obligatoires pour autant qu'elles étaient significatives. A l'inverse, le Règlement ANC n° 2020-01 ne prévoit pas que son modèle de bilan est indicatif.

Une réflexion en cours sur la distinction entre les dettes et les capitaux propres pourrait conduire l'ANC à modifier ses textes pour les comptes individuels avant d'en apprécier les conséquences pour les textes relatifs aux comptes consolidés.

Aussi, afin de prendre en compte les difficultés opérationnelles résultant des variations de présentation du bilan à la date de première application du Règlement puis lors de la mise à jour de ses textes (projet en-cours décrit ci-avant), l'ANC laisse la possibilité, aux groupes qui le souhaitent, de présenter au passif de leur bilan consolidé une ligne « Autres fonds propres ». Cette possibilité est proposée dans l'attente des conclusions du groupe de travail relatif à la définition des dettes, capitaux propres et autres fonds propres prévues pour la fin de l'année.

   - **reclasse les subventions d'investissement non encore totalement amorties obtenues avant le 1er janvier 2021 en capitaux propres lorsqu'elles avaient été présentées auparavant dans un autre poste du bilan consolidé**

Le traitement comptable des subventions d'investissement ne fait pas l'objet de dispositions spécifiques dans le Règlement. Par conséquent, ce sont les méthodes comptables définies par le PCG qui s'appliquent aux subventions d'investissement obtenues à compter du 1er janvier 2021 et ces dernières doivent être présentées dans les capitaux propres du bilan consolidé dès lors que le groupe n'a pas opté pour une comptabilisation immédiate en résultat.

Dans le cadre des règlements CRC 99-02, CRC n°99-07, CRC n°00-05 aujourd'hui abrogés, qui ne prévoyaient aucune disposition spécifique à leur sujet, des pratiques comptables ont pu se développer et conduire à présenter les subventions d'investissement, obtenues avant la date de première application du Règlement, dans une autre rubrique du bilan consolidé.

Sans revenir sur le choix fait par le normalisateur de l'application prospective de son règlement, l'ANC considère qu'un reclassement en capitaux propres des subventions d'investissement non encore totalement amorties est néanmoins justifié par la recherche d'une homogénéité dans la présentation du bilan et est donc acceptable.

- **présente, de manière transitoire, le Crédit d'Impôt Recherche (CIR) en résultat d'exploitation dans le compte de résultat consolidé.**

Une information infra-règlementaire à l'article 515-1 du recueil des normes comptables françaises relatif au PCG rappelle que le CIR a fait l'objet d'une note d'information de l'ANC le 11 janvier 2011 par laquelle le Collège de l'ANC a conclu que le produit résultant de ce dispositif, au même titre que tous les autres crédits d'impôts imputables sur l'impôt sur les sociétés, est à comptabiliser dans les comptes individuels en diminution de l'impôt sur les bénéfices.

En l'absence :

- d'un texte supérieur dans la règlementation comptable, dont les dispositions traiteraient de la présentation du CIR dans le compte de résultat, le CIR doit être présenté en réduction de l'impôt sur les bénéfices dans les comptes individuels et
- de dispositions spécifiques prévues par le Règlement pour les crédits d'impôt, ce sont les méthodes comptables définies par le PCG qui s'appliquent aux CIR obtenus à compter du 1er janvier 2021,

il en résulte que ces crédits d'impôt sont présentés en diminution de l'impôt sur les bénéfices dans le compte de résultat consolidé.

Dans le cadre de l'application des règlements CRC 99-02, CRC n°99-07, CRC n°00-05 aujourd'hui abrogés, il apparait qu'en pratique le CIR a pu être présenté en produit sur une ligne du résultat d'exploitation consolidé.

L'ANC a conscience (i) que ce changement de présentation peut avoir une incidence sur le calcul de certaines rémunérations négociées avec les partenaires sociaux ou de clauses de rémunération ou remboursement négociées avec des prêteurs et (ii) que la renégociation de ces éléments nécessite un temps d'adaptation suffisant.

Par conséquent, elle considère que, pour les groupes qui seraient concernés par ces renégociations, une présentation du produit du CIR sur une ligne du résultat d'exploitation consolidé, dans le prolongement de pratiques relatives aux règlements antérieurs, reste acceptable sur une période de transition de trois exercices à compter de la date de première application du règlement.

Cette dernière doit permettre aux groupes de prendre les mesures nécessaires pour (i) se libérer des contraintes mentionnées ci-dessus et (ii) se conformer aux exigences de présentation du nouveau texte.

2. **recommande d'indiquer dans l'annexe des comptes consolidés**

   - **Les choix retenus par le groupe dans le cadre des possibilités offertes par cette recommandation ;**

   - **La composition du poste « autres fonds propres » lorsqu'une ligne « autres fonds propres » est présentée au bilan.**

Les possibilités offertes par la présente recommandation ont un but pratique et visent à faciliter la mise en œuvre des dispositions du règlement ANC n°2020-01. Dans le cadre du programme de mise à jour de ses textes, l'ANC examinera s'il convient ou non de les intégrer dans le Règlement.

©Autorité des normes comptables, Mai 2022