

Communiqué CNCC

Incidences du règlement comptable ANC n°2022-06 relatif à la modernisation des états financiers sur le rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et les comptes consolidés établis selon le référentiel comptable français

Le présent communiqué vise à rappeler les principales modifications introduites par le règlement ANC n°2022-06¹ du 4 novembre 2022 relatif à la modernisation des états financiers puis à préciser les incidences de ce nouveau règlement comptable sur le rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et sur les comptes consolidés établis selon le référentiel comptable français.

1. RAPPEL DU CONTEXTE

Le règlement ANC n°2022-06 du 4 novembre 2022 modifie le règlement ANC n°2014-03 du 5 juin 2014 relatif au plan comptable général.

Bien que le règlement ANC n°2020-01² relatif aux comptes consolidés ne soit pas modifié par le règlement ANC n°2022-06, l'article 271-2 du règlement ANC n°2020-01 précise que : « *Les méthodes comptables du groupe correspondent aux méthodes comptables définies par les règlements de l'ANC relatifs aux comptes individuels, sous réserve : i. du choix effectué, par le groupe, de méthodes comptables alternatives lorsqu'un choix de méthode comptable est prévu par les règlements de l'Autorité des normes comptables relatifs aux comptes individuels, ii. des méthodes comptables obligatoires en vertu du présent règlement nonobstant le fait qu'elles puissent être optionnelles pour les comptes individuels, iii. des méthodes comptables optionnelles prévues par le présent règlement* »

Le règlement ANC n°2023-03³ a modifié divers règlements de l'ANC en coordination avec le règlement ANC n°2022-06. Il s'agit des règlements suivants :

- le règlement CRC n°2009-10 afférent aux règles comptables des organisations syndicales ;
- le règlement ANC n°2014-07 relatif aux comptes des entreprises du secteur bancaire ;
- le règlement ANC n°2015-04 relatif aux comptes annuels des organismes de logement social ;
- le règlement ANC n°2018-03 relatif aux comptes d'ensemble des partis ou groupements politiques ;
- le règlement ANC n°2018-06 relatif aux comptes annuels des personnes morales de droit privé à but non lucratif ;
- le règlement ANC n°2019-03 relatif aux comptes annuels des organismes paritaires de la formation professionnelle et de France Compétences ;
- le règlement ANC n°2021-05 relatif aux comptes annuels des comités sociaux et économiques relevant de l'article L. 2315-64 du code du travail.

Le règlement ANC n°2015-11 relatif aux comptes annuels des entreprises d'assurance n'a pas été modifié par le règlement ANC n°2022-06.

¹ [Règlement N° 2022-06 du 4 novembre 2022 | ANC](#)

² [Règlement N° 2020-01 du 6 mars 2020 relatif aux comptes consolidés \(version recueil au 1^{er} janvier 2024\) | ANC](#)

³ [Règlement N° 2023-03 du 07 juillet 2023 | ANC](#)

Le règlement ANC n°2022-06 et le règlement ANC n°2023-03 sont applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2025⁴. Ils peuvent être appliqués par anticipation à compter de leur date de publication au Journal Officiel, soit le 30 décembre 2023. Les modalités de première application des règlements ANC n°2023-03 et ANC n°2022-06 sont définies par l'article 27 du règlement ANC n°2022-06.

L'article 27 du règlement ANC n°2022-06 précise notamment que : « *Les dispositions du présent règlement s'appliquent à compter de l'exercice de première application sans emporter de conséquences sur les comptes antérieurs, autres que les reclassements nécessaires pour se conformer aux nouveaux modèles de bilan et de compte de résultat lors du premier exercice d'application.* ».

Lors du premier exercice d'application, les entités présentent le bilan et le compte de résultat conformément aux modèles figurant dans le présent règlement. ».

En d'autres termes, le règlement ANC n°2022-06 s'applique de manière prospective. Dans le cas d'une application anticipée, l'intégralité de ses dispositions doit être appliquée.

A) Modifications introduites par le règlement comptable ANC n°2022-06

Ce nouveau règlement introduit plusieurs modifications :

- Une nouvelle définition du résultat exceptionnel ;
- La suppression de la technique de transfert de charges ;
- La modification du plan de comptes et l'introduction d'une nouvelle nomenclature ;
- De nouveaux modèles d'états financiers ;
- Une nouvelle présentation des informations dans l'annexe, introduisant des modèles de tableaux obligatoires.

Concernant les modèles des états financiers, l'article 27 du règlement ANC n°2022-06 précise notamment que : « *Lors du premier exercice d'application, les entités présentent le bilan et le compte de résultat conformément aux modèles figurant dans le présent règlement. Le bilan et le compte de résultat de l'exercice précédant l'exercice de première application sont présentés selon ces modèles, le cas échéant, en procédant à des reclassements.* ». En d'autres termes, le format du bilan et du compte de résultat de l'exercice précédant l'exercice de première application diffère du format du bilan et du compte résultat certifié par le commissaire aux comptes lors de l'exercice précédent.

En complément, cet article précise également que : « *Dans le cas où des reclassements sont opérés, le bilan et le compte de résultat arrêtés et publiés au titre de l'exercice précédent sont présentés séparément dans l'annexe* ».

B) Dispositions législatives et réglementaires relatives aux changements de méthode comptable

Pour rappel, l'article 122-1 du plan comptable général dispose que : « *Un changement de méthode résulte soit d'un changement de réglementation comptable, soit d'un changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité. Un changement de réglementation s'impose à l'entité et le changement comptable en résultant n'a pas à être justifié* ».

L'article 831-3 du plan comptable général précise la nature des informations à publier dans l'annexe en cas de changement de réglementation comptable appliqué de manière prospective : « [...] b. *Lorsqu'un*

⁴ Sauf pour les organismes de logement social qui appliqueront le règlement à compter du 1^{er} janvier 2026 conformément à l'article 1 du règlement ANC n°2024-04 du 6 septembre 2024.

changement de réglementation a été appliqué de manière prospective, indication de son impact [dans l'annexe] sur les principaux postes concernés par ce changement de réglementation, sauf impraticabilité. [...] ».

Une attention particulière est donc portée par le commissaire aux comptes sur l'information relative à l'impact dans l'annexe aux comptes annuels (et consolidés, le cas échéant) de l'application du nouveau règlement comptable.

2. INCIDENCES POUR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Le paragraphe 3.411 e) de la note d'information (« NI ») X – *Le commissaire aux comptes et les changements comptables*⁵ précise que : « *La première application d'une nouvelle réglementation comptable correspond ainsi à un changement de méthode comptable, y compris lorsque les conséquences de ce changement ne portent que sur la présentation des états financiers.* »

L'article L. 123-17 du code de commerce dispose que : « *Sauf dans des cas exceptionnels, afin de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise et dans les conditions prévues par un règlement de l'Autorité des normes comptables, les méthodes comptables retenues et la structure du bilan et du compte de résultat ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre. Si des modifications interviennent, elles sont décrites et justifiées dans l'annexe et signalées, le cas échéant, dans le rapport des commissaires aux comptes* ».

En cas de changement de méthode comptable, le paragraphe 07 de la NEP 730⁶ précise que : « 07. Lorsque le changement comptable correspond à un changement de méthode dans les comptes et que le commissaire aux comptes estime que sa traduction comptable, y compris les informations fournies en annexe, est appropriée, il formule une observation dans son rapport sur les comptes pour attirer l'attention de l'utilisateur des comptes sur l'information fournie dans l'annexe. »

Les incidences sur le rapport du commissaire aux comptes sont décrites ci-dessous :

a. Au titre du paragraphe d'observation pour changement de méthode comptable

Le paragraphe 6.81.2 de la NI I – *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*⁷ traite des incidences des changements de méthode comptable au niveau de la partie du rapport relative aux observations. Il propose un exemple de formulation rédigé ainsi : « *Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur la note XX de l'annexe qui expose le changement de méthodes comptables relatif à...* ».

Il convient de noter que l'article L.123-17 du code de commerce et la NEP 730 ne relient pas l'obligation de formuler une observation au caractère significatif de l'effet sur les comptes présentés du changement de méthode comptable.

Comme cela a été rappelé dans la partie I.A), le nouveau règlement comptable introduit notamment une nouvelle définition du résultat exceptionnel, la suppression de la technique de transfert de charges et un nouveau format d'annexe. En conséquence, plusieurs chapitres et notes de l'annexe des états financiers sont concernés par l'application du nouveau règlement comptable. Dans ce cadre et sans citer une note particulière, un exemple de formulation au titre du changement de méthode comptable peut être rédigé ainsi : « *Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur les*

⁵ NI X. *Le commissaire aux comptes et les changements comptables* | Documentation | CNCC

⁶ NEP-730. *Changements comptables* | Documentation | CNCC

⁷ NI I. *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés (décembre 2021)* | Documentation | CNCC

incidences de la première application du règlement ANC n°2022-06 exposées dans l'annexe des comptes annuels. »

Une formulation similaire peut être retenue au titre de l'observation formulée par le commissaire aux comptes lors de l'établissement du rapport d'examen limité de comptes intermédiaires établis selon le référentiel comptable français⁸ ou lors de l'établissement du rapport sur les comptes consolidés.

b. Au titre de la justification des appréciations

La NI I rappelle au paragraphe 6.81.2 qu'« [...], en cas de changement de méthodes comptables, [qu'] il appartient au commissaire aux comptes de décider s'il justifie ou pas de ses appréciations sur le changement. »

S'il justifie de ses appréciations sur le changement de méthode comptable dans le paragraphe de justification des appréciations ou dans le paragraphe relatif aux points clés de l'audit lorsqu'applicable, le commissaire aux comptes peut décrire les travaux réalisés au titre de l'exercice de première application de ce nouveau règlement comptable, par exemple les travaux relatifs à la présentation de l'incidence des reclassements et ceux portant sur les nouvelles informations figurant dans l'annexe et sur leur format.

3. POINT D'ATTENTION RELATIF À L'INCIDENCE SUR L'EXPRESSION DE L'OPINION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES DE LA NON-APPLICATION D'UN NOUVEAU RÈGLEMENT COMPTABLE

Incidence sur l'expression de l'opinion

L'incidence sur les comptes est significative

Lorsqu'une entité n'applique pas un nouveau règlement comptable, il s'agit d'une irrégularité comptable qui entraîne, si l'incidence est significative ou est estimée potentiellement significative, l'expression d'une réserve pour désaccord.

Dans le cas où l'incidence chiffrée ou potentielle est suffisamment importante pour affecter les comptes annuels (ou consolidés, le cas échéant) pris dans leur ensemble, le commissaire aux comptes formule un refus de certifier. Pour rappel, le paragraphe 12 de la NEP 700 indique que le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour désaccord :

« • lorsqu'il a détecté au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;

et que :

- soit les incidences sur les comptes des anomalies significatives ne peuvent être clairement circonscrites ;*
- soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause. »*

Ce principe est valable que l'entité précise ou non dans l'annexe des comptes le fait que le règlement n'est pas appliqué et les raisons de cette situation.

⁸ NEP 2410 § 38

L'incidence sur les comptes ne peut être estimée

Bien qu'il ne soit pas possible dans ce cas de chiffrer l'incidence de l'irrégularité comptable, le commissaire aux comptes formule une réserve pour désaccord ou un refus de certifier.

Ce principe est valable que l'entité précise ou non dans l'annexe des comptes le fait que le règlement n'est pas appliqué et les raisons de cette situation.

L'incidence sur les comptes n'est pas significative

Dans le cas où l'incidence de l'irrégularité n'est pas significative, l'annexe pourra préciser que l'entrée en vigueur du règlement n'a pas eu d'incidence significative sur les comptes.

Une formulation dans l'annexe indiquant que le règlement n'est pas appliqué n'est pas acceptable, même s'il est précisé que l'incidence de son application ne serait pas significative.

Dans le cas où il est déclaré que l'incidence du nouveau règlement sur les comptes de l'exercice n'est pas significative, il appartient à l'entité de fournir les éléments permettant d'étayer cette affirmation. Le commissaire aux comptes vérifie ce fait, compte tenu de sa connaissance du dossier et compte tenu des documents mis à sa disposition par l'entité. Pour ce faire, il tient compte, non seulement de l'incidence liée au traitement comptable et/ou à la présentation des comptes de l'application du nouveau règlement à la date d'ouverture de l'exercice, mais également de celui au titre de l'exercice dont il certifie les comptes.

Si le commissaire aux comptes estime que cette déclaration n'est pas justifiée, soit parce que l'incidence est significative ou potentiellement significative, soit parce que l'incidence n'est pas mesurable, il en tire les conséquences sur l'expression de son opinion en formulant une réserve, ou un refus de certifier, pour désaccord, comme cela est précisé ci-dessus.

Si en revanche le commissaire aux comptes estime que la déclaration est justifiée, il n'en tire aucune conséquence dans l'expression de son opinion.