

COMPTES ANNUELS

Attribution d'actions gratuites – Attribution des actions de la société-mère – Mise en place d'une convention de refacturation – Qualification du changement – Traitement comptable

(EC 2025-04)

Une société ZZ est détenue par la société mère AAA.

Les salariés de la société ZZ bénéficient d'actions gratuites de la société mère AAA, qui leur sont définitivement acquises à l'issue d'un délai de trois ans, dans le respect de conditions liées à leur présence dans la société ZZ pendant trois ans et de l'évolution du cours de l'action AAA.

En 2024, une convention de refacturation a été conclue entre la société ZZ et sa société mère AAA avec effet au 1^{er} janvier 2024, couvrant tous les plans d'actions gratuites en cours depuis 2021 ainsi que les plans futurs.

Cette convention de refacturation prévoit que les coûts de rachat par la société mère AAA de ses propres actions sur le marché pour servir les actions gratuites aux salariés de la société ZZ sont désormais refacturés à cette dernière, au plus tard à la fin de la période d'acquisition des droits par les salariés concernés.

Il est précisé que les plans d'actions gratuites sont systématiquement servis par la société AAA au moyen d'un rachat d'actions sur le marché.

Préalablement à la mise en place de la convention précitée, la société ZZ ne comptabilisait aucun passif au titre des actions gratuites AAA remises à ses salariés.

Questions :

Dans les comptes annuels de la société ZZ :

- Quelle est la qualification des conséquences comptables induites par la mise en place de la convention de refacturation ?
- Quel en est le traitement comptable au 31 décembre 2024 ?

*

Commission des études comptables

Rappel des textes applicables

Règlement ANC n° 2014-03 relatif au Plan comptable général

Art. 122-2 :

« Un changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité n'est possible qu'à la double condition qu'il existe un choix entre plusieurs méthodes comptables conformes aux principes d'établissement des comptes annuels et que le changement de méthode conduise à fournir une meilleure information financière. »

[...] »

Art. 122-4 :

« Les estimations comptables sont le résultat de l'exercice du jugement et de la mise en œuvre d'hypothèses dans l'application d'une méthode comptable. »

Art. 122-5 :

« Les changements d'estimation résultent soit :

- d'un changement de circonstances sur lesquelles l'estimation était fondée ;*
- de nouvelles informations ou ;*
- d'une meilleure expérience.*

[...] »

Art. 321-4 :

« Une dette est un passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise. »

Art. 624-4 :

« Dès la décision d'attribution d'actions gratuites ou d'options sur actions, la société a une obligation de remettre des actions à ses employés. Selon les modalités d'attribution décidées, cette obligation pourra générer ou non un passif ou un passif éventuel. »

Art. 624-5 :

« Ainsi un passif doit être enregistré dès lors que l'obligation de remise d'actions aux employés génère, de manière probable ou certaine, une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente. Tant que la sortie de ressources n'est pas probable, l'obligation répond à la définition d'un passif éventuel. »

Art. 624-8 :

« Pour les plans d'attribution d'actions gratuites, la sortie de ressources est égale au coût des actions rachetées (diminué de l'éventuel prix symbolique payé par les employés). Pour les plans d'options d'achat d'actions, la sortie de ressources est égale au coût des actions rachetées diminué du prix d'exercice acquitté par les employés. »

Commission des études comptables

Art. 624-9 :

« [...] »

Le caractère probable est fonction de l'appréciation de la satisfaction des éventuelles conditions de performance et de la rotation du personnel.

[...]

Le passif naît, d'une part, du caractère probable de la sortie de ressources et, d'autre part, de l'extinction de la contrepartie liée aux services attendus (cf. art. 624-11 et 624-12). »

Art. 624-10 :

« Dans le cas où les actions d'une société mère sont attribuées au personnel d'une filiale, il convient de déterminer si cette dernière a une obligation entraînant une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente, par exemple dans le cadre d'une convention de refacturation au bénéfice de la société mère.

Dans ce cas, la filiale doit constater un passif dans les conditions précitées. »

Art. 624-12 :

« L'attribution d'actions dans le cadre de plans constitue une forme de rémunération à raison de la qualité d'employé (ou d'ancien employé) des attributaires. En ce sens, une contrepartie passée, présente ou future a été, est ou sera fournie par l'employé (ou ancien employé) sous forme de services. Lorsque l'attribution des actions ou des options d'achat d'actions n'est pas subordonnée au fait que l'attributaire reste au service de la société pendant une période future déterminée, la contrepartie a déjà été fournie.

Lorsque l'acquisition des actions ou des options d'achat d'actions est explicitement subordonnée au fait que l'attributaire reste au service de la société pendant une période future déterminée, une contrepartie demeure à fournir qui diminue progressivement au fur et à mesure que les services sont rendus. Cette contrepartie est évaluée par référence à la valeur de la sortie de ressources à laquelle est exposée la société. »

Art. 624-13 :

« Dès lors que l'existence d'un passif est établie, il est comptabilisé sous la forme d'une provision déterminée en fonction des services déjà rendus par l'employé. »

Art. 624-14 :

« Le passif est évalué comme le produit :

- du coût d'entrée des actions à la date de leur affectation au plan d'attribution ou du coût probable de rachat des actions évalué à la date de clôture des comptes [...]*
- du nombre d'actions qui devrait être attribué compte tenu des dispositions du plan d'attribution.*

[...]

La proportion des contreparties reçues des employés est appréciée prorata temporis depuis la date d'attribution.

La provision comptabilisée à chaque clôture évolue notamment ainsi en fonction du coût probable d'achat, du nombre d'actions devant être attribuées en fonction de la rotation du personnel et de l'évolution de la valeur de l'action (cours de bourse pour les sociétés cotées) et des services rendus. [...] »

Commission des études comptables

Art. 833-20¹ :

« Si l'entité a réalisé une opération relevant du titre VI du livre II « dispositions et opérations de nature spécifique », elle mentionne dans l'annexe des comptes les informations suivantes :

[...]

2- Plans d'options d'achat ou de souscription d'actions et plans d'attribution d'actions gratuites aux salariés

- Les principales caractéristiques du plan :
 - prix d'exercice (pour les plans d'options d'achat et de souscription d'actions) ;
 - nombre total d'actions pouvant être émises ou achetées ;
 - valeur des actions retenue comme assiette de la contribution sociale de 10% ;
 - conditions d'acquisition des actions ou d'exercice des options d'achat (performance, présence) ;
 - nombre d'actions ou d'options attribuées pendant l'exercice et au cours de l'exercice précédent ;
 - nombre d'actions ou d'options attribuées cumulées depuis la date d'attribution pour chaque plan.
- Les informations sur les passifs éventuels (choix ouvert entre attribution d'actions nouvelles ou attribution d'actions existantes).
- Le nombre d'options annulées (pour les plans d'options). Montant de la charge comptabilisée au cours de l'exercice et de l'exercice précédent.
- Le montant du passif enregistré au bilan.
- Le détail du compte 502 (nombre d'actions, coût d'entrée) et informations sur l'affectation dans les deux sous comptes et la dépréciation correspondante. »

Réponse de la Commission des études comptables

Qualification des conséquences comptables induites par la mise en place de la convention de refacturation

La Commission relève :

- qu'au titre des actions AAA attribuées gratuitement aux salariés de la société ZZ, une convention de refacturation a été mise en place entre la société et sa société mère AAA avec effet au 1^{er} janvier 2024 ;
- qu'aux termes de cette convention, les coûts générés par les plans d'attribution des actions gratuites AAA sont intégralement refacturés à la société ZZ au plus tard à la fin de la période d'acquisition des droits par les salariés bénéficiaires ;
- que préalablement à la mise en place de la convention, la société ZZ ne comptabilisait aucun passif au titre des actions gratuites AAA remises à ses salariés, en l'absence de toute obligation entraînant une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente ;
- que conformément à l'article 624-10 du PCG, un passif est à comptabiliser dans les comptes d'une filiale dont les salariés bénéficient de plans d'actions gratuites de la société mère, dès lors qu'il existe une convention de refacturation entre les deux entités.

La Commission observe ainsi qu'en matière de traitement comptable des plans d'attribution d'actions gratuites, la comptabilisation d'un passif dans le seul cas où une obligation entraînant une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente existe, matérialisée notamment par la conclusion d'une convention de refacturation, constitue le seul traitement comptable prévu par le PCG.

¹ Cf. Article 838-2 du PCG applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2025 (i.e. tenant compte du règlement n°2022-06 relatif à la modernisation des états financiers).

Commission des études comptables

Dès lors, les conséquences comptables induites par la mise en place de la convention de refacturation précitée ne constituent pas un changement de méthode comptable au sens de l'article 122-2 du PCG.

De même, en application des articles 122-4 et 122-5 du PCG, la Commission considère que la mise en place de la convention ne répond pas à la définition d'une estimation comptable, et exclut une qualification en tant que changement d'estimation.

En définitive, la Commission estime que la prise d'effet de la convention au 1^{er} janvier 2024 crée des droits et obligations pour les parties à compter de cette date, et doit donc produire ses effets comptables à partir de cette date.

Modalités de comptabilisation au 31 décembre 2024

La Commission constate que la convention s'applique à tous les plans d'attribution approuvés depuis 2021, et que les actions gratuites sont définitivement acquises à leurs attributaires à l'issue d'un délai de trois ans à la condition de leur présence sur cette période.

Dans ce cadre, la Commission rappelle que conformément aux articles 624-12 et 624-13 du PCG, l'attribution d'actions dans le cadre des plans constitue une forme de rémunération à raison de la qualité d'employé des attributaires, qui donne lieu à une comptabilisation sous la forme d'une provision déterminée en fonction des services déjà rendus par l'employé, dès lors que l'existence d'un passif est établie.

A ce titre, en application des articles 624-4 et 624-5 et des articles 624-8 à 624-10 du PCG, la Commission souligne que la prise d'effet de la convention de refacturation au 1^{er} janvier 2024 implique la comptabilisation, dans les comptes annuels de la société ZZ, d'un passif représentatif d'une sortie de ressources probable ou certaine pour la société, à hauteur du coût d'acquisition des actions AAA sur le marché et en fonction des services déjà rendus par les salariés bénéficiaires.

Compte tenu de ce qui précède, la Commission considère qu'au cas d'espèce :

- au titre du plan approuvé en 2021 dont le coût supporté par la société AAA à la suite du rachat des actions sur le marché a été refacturé à la société ZZ en 2024, la période d'acquisition des droits est échue et aucun service futur n'est alors attendu des salariés bénéficiaires sur les périodes à venir.
L'échéance et le montant du passif lié à la refacturation étant certains, la comptabilisation en charges du montant refacturé au débit d'un compte #648 - *Autres charges de personnel* en contrepartie d'une dette au crédit d'un compte #451500 - *Comptes courants* n'appelle pas de commentaires ;
- en application des articles 624-13 et 624-14 du PCG, la comptabilisation d'une provision au titre des autres plans en cours d'acquisition à la clôture de l'exercice 2024 (plans 2022, 2023 et 2024), à hauteur des services déjà rendus par les salariés sur la période d'acquisition de chacun des plans, est appropriée.
Le montant du passif comptabilisé pourrait évoluer pendant la période résiduelle des plans, en fonction de la rotation du personnel et du coût de rachat des actions par la société mère AAA.

L'annexe des comptes annuels devra fournir les informations relatives aux plans d'attribution d'actions gratuites aux salariés telles que requises par l'article 833-20² du PCG.

² Cf. Article 838-2 du PCG applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2025 (i.e. tenant compte du règlement n°2022-06 relatif à la modernisation des états financiers).