

COMPTES ANNUELS

Société cotée – Première application du règlement ANC n°2022-06 relatif à la modernisation des états financiers – Pas d’application du règlement par anticipation pour établir les comptes semestriels – Application anticipée possible pour établir les comptes annuels ? (Oui)

(EC 2025-09)

Une société est cotée sur le marché réglementé Euronext Paris. La société n’établit pas de comptes consolidés.

Ses comptes semestriels publiés, clos au 30 juin 2024, ont été établis conformément aux dispositions du plan comptable général (PCG) en vigueur à cette date.

Le règlement ANC n°2022-06 relatif à la modernisation des états financiers modifie le PCG pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2025.

Question :

Pour établir ses comptes annuels au titre de l’exercice clos au 31 décembre 2024, la société peut-elle appliquer par anticipation le règlement ANC n°2022-06 relatif à la modernisation des états financiers ?

*

Rappel des textes applicables

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

Art. 122-1 :

« 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.

IR 2 - Modalités de première application d’une nouvelle réglementation comptable

Lors d’un changement de réglementation comptable, l’Autorité des normes comptables peut prévoir des modalités particulières de première application. »

Commission des études comptables

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.

Le choix peut résulter d'une option prévue par le plan comptable général ou de l'existence de plusieurs méthodes implicites pour traduire une même opération ou information.

La nouvelle méthode conduit à une meilleure information financière lorsqu'elle reflète de façon plus adaptée et plus pertinente la performance ou le patrimoine de l'entité au regard de son activité, sa situation et son environnement.

Dans un même contexte et pour une même opération ou information, une méthode qui a été considérée par l'entité comme fournissant une meilleure information financière ne peut être ultérieurement remise en cause.

L'adoption d'une méthode comptable pour des événements ou opérations qui diffèrent sur le fond d'événements ou d'opérations survenus précédemment, ou l'adoption d'une méthode comptable pour des événements, opérations ou éléments qui étaient jusqu'alors sans importance significative, ne constituent pas des changements de méthodes comptables mais des changements d'estimation à traiter conformément à l'article 122-5. »

Art. 1031-1¹ :

« Les écritures sont passées selon le système dit "en partie double". Dans ce système, tout mouvement ou variation enregistré dans la comptabilité est représenté par une écriture qui établit une équivalence entre ce qui est porté au débit et ce qui est porté au crédit des différents comptes affectés par cette écriture. »

Art. 1031-2² :

« Les mouvements affectant le patrimoine de l'entité sont enregistrés sur le livre-journal :

- soit jour par jour, opération par opération,*
- soit par récapitulation au moins mensuelle des totaux des opérations, à la condition de conserver tous les documents permettant de vérifier ces opérations jour par jour, opération par opération. »*

Art. 1031-3³ :

« Le caractère définitif des enregistrements du livre-journal est assuré :

- 1. pour les comptabilités tenues au moyen de systèmes informatisés, par une procédure de validation, qui interdit toute modification ou suppression de l'enregistrement,*
- 2. pour les autres comptabilités, par l'absence de tout blanc ou altération. »*

¹ Correspond à l'article 921-1 du PCG en vigueur jusqu'au 31/12/2024.

² Correspond à l'article 921-2 du PCG en vigueur jusqu'au 31/12/2024.

³ Correspond à l'article 921-3 du PCG en vigueur jusqu'au 31/12/2024.

Commission des études comptables

Art. 1031-4⁴ :

« Une procédure de clôture destinée à figer la chronologie et à garantir l'intangibilité des enregistrements est mise en œuvre au plus tard avant l'expiration de la période suivante.

La procédure de clôture est appliquée au total des mouvements enregistrés conformément à l'article 1031-2.

Pour les comptabilités informatisées lorsque la date de l'opération correspond à une période déjà figée par la clôture, l'opération concernée est enregistrée à la date du premier jour de la période non encore clôturée, avec mention expresse de sa date de survenance. »

Règlement ANC n° 2022-06 modifiant le règlement ANC N° 2014-03 relatif au plan comptable général

Article 27 :

« Le présent règlement s'applique aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2025. Il peut être appliqué par anticipation à compter de sa date de publication au Journal Officiel.

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.

Le bilan et le compte de résultat de l'exercice précédent l'exercice de première application sont présentés selon ces modèles, le cas échéant, en procédant à des reclassements.

Par simplification, les transferts de charges constatés dans le compte de résultat de l'exercice précédent sont à présenter, dans la colonne « Exercice N-1 », dans les postes relatifs aux reprises sur dépréciations, provisions (et amortissements).

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.

Les informations pertinentes et nécessaires à la compréhension des changements de présentation sont fournies dans l'annexe.

IR3 – Modalités de mise en œuvre – nouvelles méthodes comptables

Les nouvelles dispositions s'appliqueront à compter de l'exercice de première application (N) sans emporter de conséquences sur les comptes antérieurs.

En particulier, le résultat exceptionnel constaté dans les comptes de l'exercice précédent (N-1) l'exercice de première application ne fait pas l'objet de retraitement selon la nouvelle définition prévue à l'article 513-5.

A compter de l'exercice N, la comptabilisation des produits et des charges dans le résultat exceptionnel doit être conforme à la nouvelle définition prévue à l'article 513-5, sans tenir compte de la comptabilisation retenue antérieurement pour des éléments liés. A titre d'illustration, une provision a été dotée en exceptionnel en application des règles en vigueur au cours d'un exercice antérieur (N-2). A compter de l'exercice N, en application de la nouvelle définition du résultat exceptionnel prévue à l'article

⁴ Correspond à l'article 921-4 du PCG en vigueur jusqu'au 31/12/2024.

Commission des études comptables

513-5, la reprise de la provision et la charge réellement encourue seront comptabilisées dans le résultat courant si l'évènement auquel elles sont directement liées n'est pas considéré comme majeur et inhabituel.

IR3 – Modalités de mise en œuvre – nouveau format de présentation des comptes annuels

Lors du premier exercice d'application (N), les entités présentent le bilan et le compte de résultat conformément aux modèles figurant aux articles 821-1 et 821-2 pour le système de base ou aux articles 822-1 et 822-2 pour le système abrégé.

Le bilan et le compte de résultat de l'exercice précédent (N-1) l'exercice de première application sont présentés selon ces modèles, dans la colonne « Exercice N-1 ».

Conformément à la disposition énoncée ci-dessus, les comptes N-1 ne sont pas retraités conformément aux nouvelles règles. En particulier, les produits et les charges exceptionnels constatés dans le compte de résultat N-1 tel qu'il a été arrêté et publié sont présentés, dans la colonne « Exercice N-1 », dans les rubriques « Produits exceptionnels » et « Charges exceptionnelles ».

Selon les situations, les entités sont en mesure de présenter le bilan et le compte de résultat N-1 tels qu'ils ont été arrêtés et publiés au nouveau format sans modification, ou au contraire, doivent procéder à des reclassements entre des rubriques ou des postes du bilan ou du compte de résultat 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.

Par simplification, les transferts de charges constatés dans le compte de résultat N-1 tel qu'il a été arrêté et publié sont à présenter, dans la colonne « Exercice N-1 », dans les postes relatifs aux reprises sur dépréciations, provisions (et amortissements).

Dans le cas où des reclassements sont opérés, le bilan et le compte de résultat N-1 tels qu'ils ont été arrêtés et publiés sont présentés séparément dans l'annexe des comptes N.

Les informations pertinentes et nécessaires à la compréhension des changements de présentation sont fournies dans l'annexe des comptes N. »

Recueil des normes comptables françaises – Comptes annuels - Entreprises industrielles et commerciales – Chapitre IV – Comptes intermédiaires

« Recommandation CNC n° 99.R.01 du 18 mars 1999 relative aux comptes intermédiaires

[...]

12. Le fait d'exiger qu'une entreprise utilise dans ses comptes intermédiaires les mêmes méthodes comptables que pour ses comptes de l'exercice ne signifie cependant pas que chaque période intermédiaire soit une période autonome. En particulier, les comptes de l'exercice ne doivent pas être affectés par l'existence de comptes intermédiaires : les évaluations effectuées pour les comptes intermédiaires devront ainsi l'être sur une base cumulée depuis le début de l'exercice jusqu'à la fin de la période. A titre d'exemple, lorsque les critères de reconnaissance d'un actif incorporel sont réunis en cours d'exercice, les coûts passés en charge au cours des périodes intermédiaires du même exercice sont inscrits à l'actif.

[...] »

Commission des études comptables

Réponse de la Commission des études comptables

En préambule, la Commission rappelle que le règlement ANC n°2022-06 modifiant le PCG s'applique à compter des exercices ouverts au 1^{er} janvier 2025, mais qu'il peut être appliqué par anticipation aux exercices en cours à sa date de publication au Journal Officiel, intervenue le 30 décembre 2023.

En application de l'article 122-1 du PCG, la première application du règlement ANC n°2022-06 constitue un changement de méthode comptable résultant d'un changement de réglementation.

La Commission relève qu'au cas d'espèce, la société n'a pas anticipé l'application du règlement pour établir ses comptes semestriels clos au 30 juin 2024, mais souhaite y procéder pour établir ses comptes annuels clos au 31 décembre 2024.

Dans ce cadre, la Commission observe qu'en présence d'un choix de méthode comptable et dans le respect des conditions prévues à l'article 122-2 du PCG, aucun texte n'interdit l'application d'une méthode comptable différente dans les comptes annuels par rapport à celle qui aurait été retenue pour établir les comptes semestriels.

D'ailleurs, la Commission constate que la recommandation CNC n° 99.R.01 relative aux comptes intermédiaires, reprise dans le recueil des normes comptables, prévoit dans son paragraphe 12 que les comptes d'un exercice ne doivent pas être affectés par l'existence de comptes intermédiaires.

En conséquence, la Commission considère que la société peut appliquer par anticipation le règlement ANC n°2022-06 pour établir ses comptes annuels de l'exercice 2024, même si elle ne l'a pas anticipé pour établir ses comptes semestriels 2024 publiés.

Le cas échéant, la Commission rappelle que la société devra se conformer aux modalités particulières de première application prévues à l'article 27 du règlement ANC n°2022-06, notamment en termes de présentation du comparatif N-1, aussi bien pour établir ses comptes annuels clos au 31 décembre 2024, que pour établir les comptes semestriels qui seront clos au 30 juin 2025 et publiés dans le cadre des obligations semestrielles de la société cotée.

La Commission souligne que l'anticipation de la mise en œuvre du règlement ANC n°2022-06 au titre des comptes annuels clos au 31 décembre 2024 implique une application intégrale de l'ensemble de ses dispositions à compter de la date d'ouverture de l'exercice au 1^{er} janvier 2024, et une vigilance particulière quant au respect des exigences relatives à la tenue de la comptabilité prévues par les articles 1031-1 à 1031-4⁵ du PCG.

Conformément à son article 27, l'annexe des comptes annuels devra mentionner toutes les informations pertinentes et nécessaires à la compréhension des changements induits par la première application du règlement ANC n°2022-06.

⁵ Correspond aux articles 921-1 à 921-4 du PCG en vigueur jusqu'au 31/12/2024.