

Monsieur Patrick de CAMBOURG  
Président de l'Autorité des normes comptables  
5 Place des Vins de France  
75573 PARIS CEDEX 1

Paris, le 12 février 2021

Référence : YOL.MCP.CBA.20210090

**Objet : Consultation de l'Autorité des normes comptables sur le projet de règlement relatif à la modernisation des états financiers**

Monsieur le Président,

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes et le Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables accueillent avec un grand intérêt l'opportunité qui leur est donnée de contribuer aux travaux initiés par l'ANC dans le cadre de la modernisation des états financiers et de la nomenclature des comptes.

La CNCC et le CSOEC considèrent que le projet de règlement apporte une évolution positive et des modifications de nature à clarifier certains enjeux liés au résultat exceptionnel et aux enregistrements comptables, et à mettre à jour et simplifier les modèles des états financiers et la nomenclature des comptes, notamment à travers :

- l'introduction d'une définition du résultat exceptionnel ;
- la suppression de la technique du transfert de charges et la proposition de traitements comptables alternatifs ;
- la mise à jour de la nomenclature du plan de comptes et du niveau adéquat de son utilisation ;
- la simplification des modèles de bilan et de compte de résultat ;
- la réorganisation de la partie du PCG relative aux informations requises en annexe et la proposition de tableaux illustratifs ;
- la proposition d'un nouveau modèle de tableau de financement.

Dans ce contexte, nous souscrivons aux objectifs poursuivis par l'ANC en termes de mise à jour et de simplification des modèles de bilan et de compte de résultat, de clarification des enregistrements comptables et de préparation à la digitalisation des comptes annuels.

Nous estimons néanmoins que certaines précisions et clarifications devraient être apportées au projet, afin d'assurer une meilleure compréhension et une application homogène des concepts et principes



Envoyer obligatoirement toute correspondance aux deux adresses ci-dessous :

édités, de les illustrer en étayant davantage les exemples proposés tout en évitant de complexifier certaines procédures comptables pour les préparateurs.

A ce titre, et en réponse aux questions adressées par la consultation, vous trouverez le détail de nos commentaires et suggestions dans l'annexe I.

Nous souhaiterions que ceux-ci soient examinés avec grand intérêt par l'ANC avant la publication du texte définitif, afin de clarifier les enjeux soulignés et de résoudre les difficultés pratiques soulevées dans notre courrier, notamment au regard des points suivants :

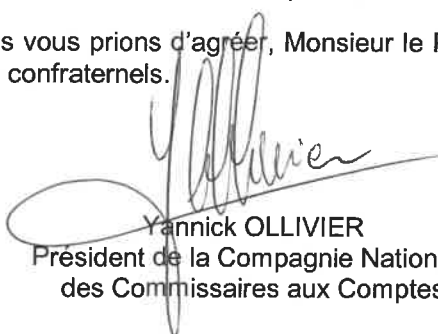
- la définition proposée du résultat exceptionnel favorisant le recours au jugement, il nous semble nécessaire d'apporter des compléments et précisions afin de clarifier la portée de cette nouvelle définition et notamment la notion d'événement, avec davantage de guidance, des exemples illustratifs plus argumentés pour mieux comprendre l'analyse de l'événement ;
- la suppression de la technique de transfert de charges devrait être accompagnée de clarifications des principes comptables sous-jacents aux alternatives proposées d'un point de vue conceptuel, pour les principales opérations ;
- la portée prescriptive ou simplement indicative du tableau de passage entre le plan de comptes et les postes du bilan et du compte de résultat est à expliciter, compte tenu des différentes situations qui peuvent être rencontrées en pratique ;
- la proposition de retenir un plan de comptes à trois positions interroge eu égard à l'objectif poursuivi de digitalisation des comptes annuels et aux nombreuses opérations courantes dont le traitement comptable nécessite l'utilisation de comptes de quatre chiffres à minima ;
- la revue de la nomenclature, avec un nombre important de comptes supprimés et la création d'autres comptes, risque de se révéler coûteuse pour les entreprises qui ont automatisé leurs processus d'enregistrement comptable sur la base du plan de comptes actuel ;
- la suppression de certains modèles du bilan et du compte de résultat nécessite d'étudier au préalable les conséquences pour les entreprises qui en faisaient usage, et de proposer des mesures de transition, en particulier pour assurer la comparabilité à l'occasion de la première application. Il nous semble également nécessaire d'apporter une définition précise des lignes composant les modèles maintenus lorsqu'il n'y en avait pas ;
- la réorganisation de la partie relative à l'annexe soulève certaines interrogations pratiques qu'il convient d'étudier afin d'assurer sa lisibilité et sa simplification. Dans cette perspective, nous préconisons de généraliser la proposition de tableaux illustratifs à toutes les informations demandées.

Par ailleurs, considérant que le projet de règlement concerne toutes les entités, il nous paraît nécessaire de s'interroger sur les conséquences opérationnelles des modifications proposées sur les systèmes d'information utilisés par les préparateurs.

Enfin, vous trouverez en annexe II les résultats de l'enquête initiée par le CSOEC auprès d'éditeurs de logiciels visant à identifier les difficultés de mise en œuvre de ces nouvelles dispositions.

Les équipes de la CNCC et du CSOEC restent à votre disposition pour vous apporter tout complément d'informations que vous souhaiteriez.

Nous vous prions d'agréer, Monsieur le Président, l'expression de nos sentiments les meilleurs et les plus confraternels.

  
Yannick OLLIVIER  
Président de la Compagnie Nationale  
des Commissaires aux Comptes

  
Lionel CANESI  
Président du Conseil Supérieur de  
l'Ordre des Experts-Comptables

## ANNEXE I – Réponse aux questions adressées par la consultation

### Question 1 – Définition du résultat exceptionnel

**Le futur article prévoit une définition du résultat exceptionnel. Ainsi, le résultat exceptionnel ne sera plus basé sur la nature des produits et des charges via le plan de comptes mais sur le classement d'un événement défini comme exceptionnel. Êtes-vous d'accord avec cette proposition ?**

Nous comprenons le besoin d'apporter une définition au résultat exceptionnel, s'agissant d'une notion régie par le code de commerce dans son article R123-192 qui dispose « *Les produits et les charges de l'exercice sont classés au compte de résultat de manière à faire apparaître par différence les éléments du résultat courant et le résultat exceptionnel dont la réalisation n'est pas liée à l'exploitation courante de l'entreprise.* »

La définition proposée permet ainsi d'expliciter ce que le code de commerce entend par « *dont la réalisation n'est pas liée à l'exploitation courante de l'entreprise.* ».

Par ailleurs, prévoir une définition s'inscrit dans une logique de transparence et de lisibilité qui devrait être favorable à l'utilisateur des états financiers de l'entreprise, pour lequel le résultat exceptionnel est souvent source d'interrogations et générateur de retraitements.

Même si nous sommes favorables au principe de définir le résultat exceptionnel, nous craignons cependant que la nouvelle approche engendre autant de jugement et de subjectivité qu'antérieurement. Ainsi, certains estiment que la nouvelle définition proposée peut être interprétée comme extensive, permettant de classer plus d'éléments en résultat exceptionnel alors que d'autres pensent qu'elle sera plus restrictive. En conséquence, afin de clarifier la portée de la nouvelle définition, il nous semble nécessaire d'apporter les compléments et précisions qui sont détaillés dans la question ci-dessous et synthétisés dans sa conclusion.

**La proposition de définition du résultat exceptionnel (futur article 513-5) améliorera-t-elle la qualité de l'information au compte de résultat ? Si non, pourquoi ? Quelles modifications conviendrait-il d'apporter à cette définition ?**

Définir des agrégats au compte de résultat permet aux utilisateurs de disposer d'une information pertinente et transparente sur la performance opérationnelle d'une entité à condition que les agrégats soient clairement établis et puissent servir à une approche prévisionnelle de la performance en utilisant un résultat normatif représentatif de l'exercice de l'entité. Or il semble que la frontière entre les différents niveaux de résultat telle qu'elle résulte de la définition proposée du résultat exceptionnel ne permettra pas de toujours résoudre les débats actuels et les interprétations divergentes sur cette classification, ce qui constitue un obstacle pour une application homogène.

Cette approche est d'autant plus importante pour les petites entreprises, qui ont besoin de disposer de règles simples et claires pour appliquer le référentiel comptable.

Par ailleurs, nous estimons que la définition du résultat exceptionnel devrait se faire dans le cadre d'une cohérence d'ensemble, par rapport aux niveaux de résultat définis dans la recommandation de l'ANC n°2020-01<sup>1</sup> applicable aux entreprises qui appliquent les normes IFRS (résultat non courant).

En effet, dans sa recommandation n°2020-01, l'ANC avait d'ores et déjà proposé une définition s'agissant des autres produits et charges non courants. Nous nous interrogeons de ce fait sur l'opportunité d'adopter une définition différente dans le cadre des normes françaises.

<sup>1</sup> Recommandation n°2020-01 du 6 mars 2020 relative au format des comptes consolidés des entreprises établis selon les normes comptables internationales (hors établissements du secteur bancaire et organismes d'assurance)

Pour ce qui concerne la formulation de la définition proposée, bien que détaillée et étayée par des exemples, elle suscite quelques remarques pour assurer une application homogène :

- La définition proposée précise ce qui est entendu par événement majeur et événement inhabituel, mais pas ce que l'on entend par un événement en soi. S'agit-il d'un événement exogène (subi par l'entreprise ou en dehors de son contrôle) ? ou endogène (décidé ou contrôlé par l'entreprise) ? Quel est le contexte de survenance de l'événement ?

*Exemple 1 :* Une entreprise prend la décision de licencier certains de ses salariés suite à une baisse d'activité générée par un incendie entraînant une dégradation des outils de production. Par ailleurs, elle déprécie certains de ses actifs endommagés. Dans ce cas, l'événement est-il l'incendie, auquel cas toutes les charges occasionnées sont à reconnaître en résultat exceptionnel (coût de licenciement et dépréciations) ? Ou l'événement est-il la décision prise par l'entreprise de procéder à des licenciements et les dépréciations induites, auquel cas il s'agira de questionner si ces décisions sont majeures et inhabituelles dans la vie de cette entreprise ?

*Exemple 2 :* Les coûts générés par une restructuration, décidée par une entreprise pour la première fois à la suite de plusieurs années de pertes, sont-ils éligibles à un classement en résultat exceptionnel au regard de la nouvelle définition ? La restructuration n'est pas déclenchée par un événement donné et isolé, mais ses effets comptables sont-ils suffisamment significatifs pour être qualifiés de majeurs et inhabituels ?

*Exemple 3 :* La cession de son siège social historique par une entreprise, décidée pour des besoins de trésorerie, qualifie-t-elle un événement majeur et inhabituel ? D'une part, il n'est pas commun de céder son siège social, et les montants en jeu peuvent être significatifs dans un tel contexte. Les inscrire en résultat d'exploitation peut fausser sa lecture eu égard à l'activité normale et courante de l'entreprise. D'autre part, il s'agit d'une décision prise par l'entreprise pour disposer de fonds, sans événement externe particulier, et qui s'inscrit dans une volonté de réaliser ses actifs dans le cadre du cours normal des affaires.

*Exemple 4 :* Une entreprise comptabilise un chiffre d'affaires avec son client en N. En N+1, le client subit une baisse d'activité importante et momentanée. Comme geste de soutien commercial, l'entreprise lui accorde des avoirs significatifs. La baisse d'activité du client peut-elle être considérée comme un événement exceptionnel ? Ou est-ce la décision de l'entreprise de lui accorder un avoir significatif dans la mesure où l'entreprise n'accorde habituellement pas de tels avoirs ?

- Selon la définition, un événement est inhabituel lorsqu'il est peu probable qu'il se reproduise dans les exercices ultérieurs, mais elle n'indique pas sur quelle base mesurer cette probabilité d'occurrence, pour estimer si une charge ou un produit est éligible à une inscription en résultat exceptionnel.

*Exemple 5 :* Une restructuration menée par une entreprise dans le cadre de l'abandon ou de l'arrêt d'une activité est-elle à considérer comme un événement majeur et inhabituel, tandis que celle menée dans l'objectif d'adapter le processus de production de l'entreprise de manière régulière ne l'est pas ?

*Exemple 6 :* Suite à un contrôle fiscal, une entreprise écope d'un redressement de TVA d'un montant très significatif, pour la première fois. La charge générée relève-t-elle du résultat exceptionnel de par le montant significatif et la non-réurrence de l'événement ? Ou du résultat d'exploitation considérant que les contrôles fiscaux sont récurrents dans la vie d'une entreprise ?

- La définition précise que « les produits et charges dont l'existence est directement liée à d'autres produits et charges du résultat courant ne sont pas inscrits en résultat exceptionnel ». Comment appréhender ce lien direct ? S'agit-il d'un lien en termes de montants ? S'agit-il d'un lien en termes de nature de la charge ou du produit ? Nous nous interrogeons dans ce contexte sur le lien qui peut exister entre les deux conditions prévues dans la définition. Sont-elles cumulatives ? Dans le cas où une charge est liée simultanément à un produit classé en exploitation et à un événement majeur et inhabituel, quel critère discriminant retenir ?

*Exemple 7 :* L'acquisition de masques, de gel hydro-alcoolique et de plexiglas par les entreprises dans le cadre de la crise liée à la COVID-19 représente une charge directement liée à un

*événement majeur et inhabituel. Doit-elle être reconnue pour autant dans le résultat exceptionnel en tant que coût marginal ? Ou en résultat d'exploitation puisqu'elle permet de poursuivre l'activité et qu'en conséquence, elle est directement liée au chiffre d'affaires constaté ?*

*Exemple 8 : Les primes spécifiquement versées par une entreprise à ses salariés pour leur implication pendant la crise liée à la COVID-19 représentent une charge directement liée à un événement majeur et inhabituel. Doivent-elles être reconnues pour autant dans le résultat exceptionnel ? Ou en résultat d'exploitation puisqu'elles sont directement liées à la rémunération des salariés qui ont permis la poursuite de l'activité de l'entreprise et de générer du chiffre d'affaires ?*

*Exemple 9 : Dans le contexte de l'exemple 4 ci-dessus, et considérant que l'événement majeur et inhabituel est l'octroi d'avoirs significatifs au client, comment considérer cette charge ? En tant que résultat exceptionnel puisqu'elle est directement liée à un événement majeur et inhabituel ? Ou en résultat d'exploitation puisqu'il s'agit d'une charge rattachée au chiffre d'affaires ?*

*Exemple 10 : Une entreprise reçoit une indemnité d'assurance venant compenser une perte d'exploitation majeure subie de manière exceptionnelle. L'indemnité compense ainsi un chiffre d'affaires non réalisé, et donc non comptabilisé. Doit-elle être considérée comme un produit exceptionnel ? Ou doit-on considérer qu'elle est directement liée à un élément d'exploitation, quand bien même il ne serait pas comptabilisé ?*

- Nous constatons que l'ANC ne prévoit pas de définir le résultat d'exploitation courant, en le rattachant au modèle de gestion de l'entreprise ou à une notion de récurrence, mais plutôt de définir le résultat exceptionnel qui est supposé être marginal en termes d'occurrence. Nous estimons qu'il pourrait être utile de définir également le résultat d'exploitation pour éclairer la définition du résultat exceptionnel.
- Le projet indique que la définition a vocation à s'appliquer également aux comptes consolidés (règlement ANC n°2020-01) en l'absence de définition prévue dans ce règlement. Cependant, la définition proposée ne précise pas à quel niveau l'analyse doit être faite. Dans les comptes individuels d'une entité, une charge peut être considérée à son niveau comme exceptionnelle car générée suite à un événement majeur et inhabituel tandis qu'à l'échelle du Groupe auquel elle appartient, l'événement peut ne pas être considéré comme majeur ou inhabituel. Dans ce cas, le classement en résultat exceptionnel effectué dans les comptes individuels doit-il perdurer dans les comptes consolidés ? Ou faut-il prévoir un reclassement dans le résultat d'exploitation ?

*Exemple 11 : Une restructuration ou un abandon d'activité peut être lié à un événement majeur et inhabituel au niveau d'une entreprise, mais au niveau du Groupe qui a l'habitude de procéder à des restructurations, ou à l'échelle duquel l'activité abandonnée n'est pas significative ou parce que le Groupe conserve cette activité dans d'autres filiales, cet événement conserve-t-il son caractère majeur et inhabituel ?*

- La définition prévoit que les produits et charges constatés pour la seule application des législations fiscales soient comptabilisés en résultat exceptionnel, en donnant pour exemple le cas des provisions réglementées. Dans la mesure où la notion « d'application des législations fiscales » peut se révéler trop large et sujette à interprétation, nous préconisons de faire référence aux écritures comptables d'origine purement fiscale, telles que définies et prévues par les règlements de l'ANC.
- La définition proposée se base, entre autres, sur la notion d'exploitation courante. Dans ce contexte, nous nous interrogeons sur l'articulation des résultats exceptionnel et financier. S'agit-il d'appliquer la même définition pour définir si un produit ou une charge à caractère financier doit être classé en résultat financier ou en résultat exceptionnel ?

*Exemple 12 : Une dépréciation de titres pourrait-elle être classée en résultat exceptionnel car liée à un événement majeur et inhabituel ? Ou doit-elle être comptabilisée en résultat financier dans tous les cas ?*

- Quel classement dans le compte de résultat convient-il de retenir pour les produits et charges générés dans le cadre de cessions spécifiques effectuées pour des besoins de financement (cession-bail, fiducie, portage...) ?

*Exemple 13 : Une entreprise est spécialisée dans la location de matériel informatique auprès de ses clients utilisateurs. Dans le cadre de son activité, l'entreprise achète le matériel auprès de fournisseurs, matériel qu'elle cède ensuite à une société de leasing pour un prix de vente margé, puis le reprend concomitamment en location-financement auprès de la même société de leasing. Par la suite, la société loue ce matériel à ses clients utilisateurs qu'elle facture mensuellement.*

*Dans ce contexte, l'opération d'achat-vente du matériel contribue-t-elle au résultat d'exploitation de par sa récurrence ? Dans le résultat financier car elle représente en substance une opération de financement ? Dans le résultat exceptionnel en conformité avec la pratique actuelle, s'agissant d'une cession d'une immobilisation corporelle ?*

- Nous nous interrogeons également sur la nécessité (ou non) d'avoir une symétrie entre les dotations et reprises. Dans l'hypothèse où une dotation est comptabilisée en résultat exceptionnel, cela signifie-t-il que la reprise ultérieure doit être symétriquement constatée en résultat exceptionnel car la dotation et la reprise sont liées au même événement initial majeur et inhabituel et cela même si l'évènement qui engendre la reprise n'est pas exceptionnel ? En outre, dès lors qu'une provision a été comptabilisée dans le résultat exceptionnel, les coûts objet de cette provision doivent-ils obligatoirement être comptabilisés en exceptionnel ? L'ANC pourrait-elle préciser ces cas spécifiques ?

*Exemple 14 : Une entreprise déprécie les titres d'une filiale en N pour un montant significatif, et classe la dotation en résultat exceptionnel, considérant qu'elle est liée à une baisse d'activité de la filiale, analysée comme un événement majeur et inhabituel. En N+2, l'entreprise constate que sa filiale a recréé de la valeur suite à de nouveaux investissements, et reprend en conséquence 40% du montant de la dépréciation. Cette reprise doit-elle être constatée mécaniquement en résultat exceptionnel dans la mesure où la dotation initiale y a été comptabilisée ? Ou peut-elle être constatée en résultat financier dans la mesure où elle est rattachée à un autre événement qui n'est pas considéré comme majeur et inhabituel (nouveaux investissements) ?*

En conclusion nous estimons que la définition devrait préciser :

- ce qu'est un événement en donnant des « *guidelines* » :
  - S'agit-il d'un événement exogène (subi par l'entreprise ou en dehors de son contrôle) ?
  - Peut-il s'agir d'un événement endogène (décidé ou contrôlé par l'entreprise) sans lien direct avec un événement exogène « exceptionnel » ?
  - Quel est le contexte de survenance de l'événement ? S'agit-il de faire un lien avec l'activité (modèle de gestion) de l'entreprise ? Avec une notion de récurrence à définir ? Y'a-t-il des cas où des éléments non récurrents seraient à considérer comme des éléments du résultat d'exploitation ?
- la nature du lien entre les produits et charges liés à un événement majeur et inhabituel mais qui en raison du lien direct avec d'autres produits et charges du résultat d'exploitation ne sont pas inscrits en résultat exceptionnel (Est-ce que toutes les charges qui contribuent à la poursuite de l'activité contribuent au résultat d'exploitation ? Le résultat exceptionnel ne doit-il refléter que les abandons d'activité ou d'actifs qui n'ont plus de lien avec l'exploitation courante de l'entreprise ?);
- si l'analyse peut ou non être différente entre les comptes individuels et les comptes consolidés ;
- de manière limitative et explicite que seules les écritures comptables d'origine purement fiscales, telles que définies et prévues par les règlements de l'ANC sont comptabilisées en résultat exceptionnel, au même titre que les changements de méthodes comptables et corrections d'erreur.

Par ailleurs, nous estimons que davantage de *guidance* devrait être fournie pour permettre une analyse pertinente et que les exemples illustratifs proposés soient davantage argumentés pour

comprendre l'analyse de l'événement (par exemple, l'exemple illustratif 1 devrait mieux expliciter les raisons pour lesquelles la cession d'immobilisation considérée n'est pas liée à un événement majeur et inhabituel et dans quel contexte est faite cette cession).

***À l'aune de cette proposition de définition, pouvez-vous citer des produits et des charges qui pourraient être inscrits en résultat exceptionnel ?***

A la lumière de la définition proposée, nous semblent pouvoir prétendre à un classement mécanique en résultat exceptionnel :

- Les écritures comptables d'origine purement fiscales, telles que définies et prévues par les règlements de l'ANC;
- Les corrections d'erreurs ;
- Les changements de méthode comptable.

Tous les autres produits et charges devront être analysés, usant de jugement, pour conclure quant à un classement en résultat exceptionnel ou d'exploitation. De ce fait, plusieurs natures de charges et produits pourraient être considérées, sur un exercice donné, comme étant exceptionnelles dès lors qu'on les rattache à un événement majeur et inhabituel (pertes sur créances irrécouvrables, salaires versés au titre de préavis non réalisés dans le cadre d'une restructuration, provisions pour pertes à terminaison survenues exceptionnellement, certaines dépréciations d'immobilisations incorporelles et corporelles ou de stocks, ...).

## Question 2 – Suppression de la technique du transfert de charges

***Ce projet prévoit la suppression de la technique du transfert de charges et des solutions alternatives pour les cas identifiés d'utilisation de cette technique.  
Êtes-vous en accord avec cette proposition ?***

Nous comprenons la volonté de l'ANC de supprimer la technique du transfert de charges, considérant qu'elle est utilisée pour des opérations comptables diverses et pas seulement pour du reclassement et que les comptes de transfert de charges ne sont par conséquent, pas directement analysables par les utilisateurs. Nous constatons en effet que ces comptes sont difficilement lisibles de par l'hétérogénéité des opérations qu'ils intègrent.

Néanmoins, nous estimons que sa suppression devrait s'accompagner d'un guide clair sur les principes et d'exemples complémentaires (*cf. opérations identifiées dans le tableau ci-dessous*), présentant les alternatives à cette technique.

Concernant les principes, il s'agirait d'énoncer, conceptuellement, dans quel cas une opération apparentée à un transfert de charges est à :

- Comptabiliser directement en tant qu'actif, sans comptabiliser la charge initialement pour la transférer postérieurement au bilan (par exemple, charges à répartir mentionnées dans le tableau de la consultation).
- Reconnaître en tant que produit, venant compenser une charge donnée (par exemple remboursement lié aux aides à l'emploi, indemnité d'assurance).
- Porter au crédit d'un compte de charge, venant neutraliser une opération donnée (par exemple assurance couvrant le maintien de salaire).

Pour ce qui concerne les opérations ayant un caractère de remboursement qu'il convient de définir précisément au regard de notre commentaire précédent sur la nécessité de définir les classements comptables, nous constatons deux approches portées dans le projet :

- Une première approche qui consiste à porter le remboursement reçu au crédit de la charge concernée (par exemple, le compte 649 - *Remboursements de charges de personnel* est créé à cet effet). Si elle introduit l'avantage de présenter une vision économique des opérations traduites dans le compte de résultat, nous nous interrogeons sur l'opportunité de retenir cette approche dans la mesure où le droit comptable français, retient le principe de la non-compensation entre produits et charges. Dans le cas où cette possibilité serait maintenue, il serait nécessaire de préciser les cas limitatifs auxquels elle s'applique.
- Une seconde approche qui consiste à constater un produit pour reconnaître le remboursement reçu. Cette approche pourrait paraître plus pertinente eu égard au droit comptable puisqu'elle permet de considérer le remboursement en tant que ressource définitivement acquise au bénéfice de l'entreprise, qualifiant un produit.  
Cependant, pour faciliter les analyses, il nous paraît nécessaire de prévoir des comptes de classe 7 spécifiques, permettant de comptabiliser les opérations ayant la nature de remboursement.

En conclusion, nous sommes favorables à la proposition de supprimer ou de restreindre l'utilisation de la technique de transferts de charges et sommes d'accord sur le constat de manque de lisibilité des comptes associés. Nous estimons toutefois que les alternatives à son utilisation, notamment s'agissant des remboursements et indemnités, doivent être davantage développés dans le projet, et les principes comptables sous-jacents à ces alternatives clairement explicités. Cela suppose notamment de définir l'objectif du compte de résultat. Est-ce de faire de l'analyse financière (auquel



cas le remplacement de la technique de transferts de charges par un mécanisme de comptes de charges créditeurs se justifierait), ou est-ce de traduire des opérations comptables (auquel cas le remplacement de la technique de transferts de charges par la création de comptes de produits semblerait plus pertinent).

**Avez-vous connaissance d'autres cas d'utilisation des comptes de transferts de charges non identifiés dans le tableau ci-dessus ?**

Préalablement, les cas d'utilisation des comptes de transferts de charges identifiés dans le projet appellent quelques commentaires de notre part :

| Opération identifiée   | Traitement proposé                   | Commentaires  |
|--|--------------------------------------|---|
| Charges à répartir sur plusieurs exercices   | Inscription directe à l'actif        | Nous sommes d'accord avec la proposition mais attirons l'attention sur la difficulté d'application au sein des entreprises, dont les systèmes comptables sont paramétrés pour reconnaître la charge d'abord dans le compte de résultat et ensuite réaffecter à l'actif une somme globale correspondant, le cas échéant, à une quote-part des charges comptabilisées.  |
| Virement d'un poste de charges à un autre car l'affectation à l'origine était inconnue | Crédit de la charge                  | Nous sommes d'accord avec le traitement proposé.  |
| Production autoconsommée et avantage en nature   | Traitement à des échelons sectoriels | Nous ne comprenons pas ce que signifie le traitement proposé à des échelons sectoriels.<br>Peut-être faudrait-il le traiter de manière plus générale au titre des avantages en nature ? Cf. tableau ci-dessous  |
| Refacturations inscrites en 791  | Comptabilisation en 708              | Nous sommes d'accord sur le principe mais estimons que le poste 708 peut s'en trouver difficilement analysable. Il faudrait définir quels types de refacturations sont concernés. Par exemple, les refacturations faites dans le cadre de contrats.   |
| Indemnités d'assurance   | Comptabilisation en 7587             | Nous sommes d'accord sur le principe mais estimons que le poste 758 peut s'en trouver difficilement analysable.<br>Par ailleurs, s'agissant des indemnités reçues en compensation de la destruction ou du vol d'un actif immobilisé, nous estimons qu'il convient de les comptabiliser en 757 – <i>Produits de cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles</i> afin de reconstituer la plus ou moins-value de sortie. |
| Remboursements liés à la politique d'aide à l'emploi                                   | Comptabilisation en 73               | Nous nous interrogeons sur l'interaction entre ces deux comptes, et dans quels cas chacun devrait être utilisé (cf. nos commentaires relatifs à la Question 4 – <i>Définition d'un niveau adéquat d'utilisation de plan de comptes</i> ). Par ailleurs, dans la   |
| Assurance couvrant le maintien de salaire  | Comptabilisation en 649              |   |

|  |  |  |
|--|--|--|
|  |  | mesure où le compte 73 semble viser spécifiquement les remboursements reçus au titre de la politique d'aide à l'emploi, ne conviendrait-il pas de le libeller « Aides publiques à l'emploi » en remplacement d'une notion trop large de « concours publics » ? |
|--|--|--|

Par ailleurs, nous relevons les cas d'utilisation suivants, dont le traitement alternatif n'est pas précisé dans le projet :

| Opération identifiée  | Traitement actuel  |
|---|--|
| Coûts d'emprunts rattachés à des actifs nécessitant une longue période de préparation | Lorsque l'actif en est éligible, les coûts d'emprunt permettant de le préparer ou de le construire peuvent, sur option, faire l'objet d'une incorporation dans le coût d'acquisition ou de production.<br>La technique de transferts de charges permet ainsi de neutraliser la charge financière comptabilisée pour la porter au bilan.<br>L'alternative de passer par un compte de 72 - <i>Production immobilisée</i> entrainerait un déséquilibre entre le résultat d'exploitation et le résultat financier. |
| Avantages en nature   | Certaines entreprises, octroyant des avantages en nature significatifs à leurs salariés, comptabilisent la charge concernée selon sa nature (à titre illustratif, en 613 - <i>Locations</i> ) et également en 64 - <i>Charges du personnel</i> avec en contrepartie un 791 pour neutraliser la double charge dans le but d'assurer leur suivi dans le système de paie.   |
| Passif lié à l'attribution d'actions gratuites  | L'article 624-14 du PCG indique que « [...] <i>Les dotations, reprises et charges relatives aux attributions d'actions gratuites ou options d'achat sont présentées dans les charges de personnel, éventuellement par l'intermédiaire du compte transferts de charges.</i> » Il conviendrait de réécrire cet article qui fait explicitement appel à la technique de transfert de charges et de créer un compte spécifique parmi les charges du personnel pour comptabiliser ces opérations.                    |
| Echantillons offerts  | Certaines entreprises utilisent la technique de transferts de charges pour transférer le coût de production des échantillons offerts à leur clientèle en 6234 – <i>Cadeaux à la clientèle</i> . Il conviendrait de traiter ces opérations en reclassement de compte à compte via les comptes de variations de stocks.  |

**Anticipez-vous certaines difficultés liées à la suppression de cette technique ? Quelles modifications de ce projet permettraient de limiter ces difficultés ?**

Les principales difficultés identifiées suite à la suppression de cette technique sont les suivantes :

- Les comptes de transferts de charges sont des comptes de régularisation, utilisés en grande partie en fin d'année, et permettant de passer des écritures en masse. Supprimer cette technique peut complexifier les écritures de fin d'année, puisqu'il s'agira, le cas échéant, d'aller créditer un à un chaque compte impacté, et générer un flux important d'écritures.  
*Exemple 1 : Une entreprise a comptabilisé ses coûts de restructuration par nature, au sein des charges d'exploitation. A la fin de l'exercice, l'entreprise considère que ces coûts ont été occasionnés suite à un événement majeur et inhabituel, et considère qu'ils relèvent du résultat exceptionnel. La suppression de la technique de transferts de charges lui imposera d'aller*

*créditer chaque compte de charge d'exploitation ayant été initialement mouvementé, ce qui pourrait s'avérer complexe en pratique.*

*Exemple 2 : Une entreprise reconnaît ses frais financiers immobilisables sur plusieurs comptes de charges financières selon leur nature. En fin d'exercice, afin d'intégrer ces frais au coût de l'actif éligible, elle sera tenue de créditer chaque compte de charge distinctement, au lieu de passer une écriture globale de transferts de charges.*

- Dans la mesure où le projet n'édicte pas des critères clairs de comptabilisation alternative, les entreprises pourraient rencontrer des difficultés à considérer si une opération donnée est à porter au crédit d'une charge, ou si elle qualifie un produit à reconnaître.

*Exemple : La prise en charge partielle du salaire d'un salarié en formation, qualifie-t-elle un produit à comptabiliser ? ou doit-elle être comptabilisée au crédit du 64 - Charges du personnel à hauteur de la quote-part prise en charge ?*

Pour pallier ces difficultés, nous estimons que le projet devrait prévoir des principes clairs et simples pour le traitement alternatif des principales opérations, lorsque la technique de transfert de charges était employée pour comptabiliser des écritures de régularisation annuelles, ainsi qu'un guide pratique d'application.

#### En synthèse :

- nous sommes favorables à la restriction de l'utilisation de la technique de transfert de charges, en particulier cette technique ne devrait pas être utilisée lorsqu'il s'agit du reclassement d'un compte de charge à un autre ou lorsqu'il s'agit d'une opération susceptible d'être inscrite directement à l'actif, sous réserve d'avoir résolu les difficultés exprimées ci-dessus (par exemple pour l'imputation à l'actif de quote-part de frais financiers).
- s'agissant des autres cas d'utilisation identifiés :
  - nous préconisons de définir conceptuellement dans quels cas une opération donnerait lieu à la reconnaissance d'un produit, et dans quels cas le crédit de la charge serait davantage approprié. Le point concerne plus particulièrement l'utilisation des comptes 649 et 73 couvrant les remboursements de charges ou l'octroi d'aides liés au personnel.
  - si une telle définition conceptuelle se révèle difficile, nous suggérons de lister précisément et limitativement les opérations qui doivent être constatées en produits et celles qui doivent être comptabilisées au crédit de la charge, particulièrement pour les opérations ayant un caractère de remboursement de charges. Par exemple :
    - Un dédommagement ou un remboursement provenant de l'Etat ou du même tiers auprès duquel la charge a été supportée serait à porter au crédit du compte de charge (649 pour les remboursements de charges de personnel provenant de l'Etat).
    - Les montants perçus au titre des aides à l'emploi provenant de l'Etat seraient comptabilisés en produits au compte 73 *Concours publics*.
    - Les refacturations de nature commerciale dans le cadre d'un contrat seraient comptabilisées en produits des activités annexes (compte 708),
    - Les autres remboursements reçus de tiers différents seraient qualifiés de produits à comptabiliser dans des comptes ad hoc (une indemnité d'assurance serait comptabilisée en Produits divers de gestion courante compte 7587).
    - Un remboursement qui couvrirait plusieurs natures de charges et qui ne pourrait pas être affecté séparément à ces différentes charges serait à comptabiliser en tant que produit, quelle que soit sa provenance.

### Question 3 – Définition d'un niveau adéquat d'utilisation de plan de comptes et un tableau de passage du plan de comptes au bilan et au compte de résultat

**Ce projet prévoit de définir le niveau adéquat du plan de comptes et un tableau de passage du plan de comptes au bilan et au compte de résultat.**

**Êtes-vous en accord avec cette proposition ?**

Nous ne sommes pas opposés à une revue du niveau d'utilisation du plan de comptes, et à prévoir un tableau de passage vers les états de synthèse qui pourrait faciliter l'enregistrement des opérations comptables aux entreprises, et préparer le terrain à la digitalisation à venir.

Néanmoins, la proposition soulève quelques questions quant à son application pratique :

- Nous nous interrogeons sur la pertinence de retenir un plan de comptes à trois chiffres obligatoires lorsque l'un des objectifs poursuivis est de favoriser la digitalisation des états financiers. N'est-il pas davantage pertinent de retenir un plan de compte à quatre chiffres, qui dans la pratique est le niveau nécessaire à l'enregistrement des opérations ? Cela limiterait notamment les cas où un même compte pourrait être affecté à deux ou plusieurs lignes différentes du bilan ou du compte de résultat. Il convient de noter que le plan de comptes et le tableau de passage présentent des comptes jusqu'à 5 chiffres.
- Concernant le tableau de passage proposé nous nous interrogeons sur son caractère prescriptif ou simplement indicatif (pour guider les entreprises), Compte tenu des différentes situations qui peuvent être rencontrées, nous serions favorables à ce que les classements prévus dans ce tableau soient indicatifs et puissent être adaptés en fonction des cas spécifiques.

Par ailleurs la construction du tableau de passage soulève quelques interrogations :

- La consultation sur le projet, à la page 7, indique que le tableau de passage « *définit chacun des postes du compte de résultat et du bilan sur la base du plan de comptes en s'assurant qu'un compte ne peut être affecté qu'à un seul poste du bilan ou du compte de résultat* ». Or, le tableau de passage présenté dans l'annexe à la consultation, à partir de la page 102, fait apparaître plusieurs comptes, portant la mention « en partie », qui peuvent être affectés à plusieurs lignes.

*Exemple : Au bilan, le compte 4088 peut être affecté aux « Dettes fournisseurs et comptes rattachés » et/ou aux « Dettes fiscales et sociales ». De la même manière, au compte de résultat, le compte 708 peut être affecté aux « Ventes de marchandises » et/ou à la « Production vendue ».*

- De même selon le niveau du plan de comptes retenu, le tableau de passage ne pourra pas s'appliquer mécaniquement. Si l'on retient un plan de comptes à 3 chiffres, on ne pourra pas, à partir du tableau de passage proposé, affecter le compte sur la bonne ligne du compte de résultat ou du bilan si le tableau de passage l'affecte sur deux lignes différentes avec un compte à 4 chiffres voire à 5 chiffres. Par exemple le compte 276 Autres créances immobilisées peut être affecté selon le tableau de passage sur 3 lignes du bilan différentes : *Autres titres immobilisés, Prêts et Autres immobilisations financières*, selon des comptes à 5 chiffres (respectivement 27682, 27684 et 27685).

En conclusion nous préconisons que le niveau de détail des comptes à utiliser en dehors de ce que prévoit le plan de comptes soit laissé au jugement de l'entreprise. Il nous apparaît également indispensable de mettre en cohérence a minima le plan de comptes à 3 chiffres obligatoires avec le tableau de passage (qui en l'état actuel présente des comptes à 4 voire 5 chiffres) ou de proposer des tableaux de passage selon le niveau de plan de comptes retenu (3, 4 ou 5 chiffres).

#### Question 4 – Définition d'un niveau adéquat d'utilisation du plan de comptes

**Ce projet prévoit une révision de la nomenclature des comptes.**

**Êtes-vous en accord avec cette proposition ?**

**Certaines suppressions de comptes risquent-elles de complexifier vos procédures comptables ?**

**D'autres comptes auraient-ils pu être supprimés ? Certains comptes devraient-ils être ajoutés ?**

Nous sommes d'accord avec la proposition de réviser la nomenclature des comptes, toujours dans un objectif de simplification et de mise à jour du plan de comptes.

Nous rappelons cependant que beaucoup d'entreprises ont automatisé leurs processus d'enregistrement comptable, et que la suppression d'un nombre important de comptes, et la création d'autres, pourraient les obliger à revoir leurs schémas comptables et leur processus opérationnel, ce qui pourrait se révéler coûteux pour celles qui ont un flux important d'opérations.

De surcroît, la révision de la nomenclature nécessite d'apporter quelques précisions :

- L'article 1130-1 permet à l'entreprise d'ouvrir toute subdivision de compte qu'elle juge nécessaire pour enregistrer ses opérations comptables. Cela signifie-t-il que seules les subdivisions sont permises, et que la création d'un compte, qui n'est pas une subdivision d'un compte prévu dans le plan de comptes, est interdite ?
- La suppression des comptes qui ne feront plus partie du plan de comptes rend-elle leur utilisation interdite ?
- Plus particulièrement nous nous interrogeons sur l'utilisation des comptes 73 – *Concours publics* et 649 - *Remboursements de charges de personnel* et leur interaction (cf. Question 2 – *Suppression de la technique du transfert de charges*) ?

Selon le projet, le compte 73 « *enregistre les contributions financières apportées par une autorité administrative en application d'un dispositif législatif ou réglementaire (...).*

*Il peut s'agir notamment du remboursement de charges de personnel lié à la politique d'aide à l'emploi* ». En dehors de cet exemple, quelles autres opérations seraient comptabilisées dans ce compte ?

Quant au compte 649, il est précisé que sont enregistrés à son crédit « *tous les remboursements reçus directement en compensation de charges de personnel inscrites aux subdivisions du compte 64 "Charges de personnel".* » Quelle différence est faite avec la politique d'aide à l'emploi évoquée dans le fonctionnement du compte 73 ? Est-ce à dire qu'il faudra distinguer un remboursement reçu par exemple à l'euro/l'euro (à enregistrer en 649) d'un montant octroyé forfaitairement (à enregistrer en 73) ? Ou s'agit-il d'une option de présentation pour l'entreprise ?

Il conviendrait de mieux préciser les opérations éligibles à chaque compte ou par exemple de définir le contenu du compte 73 par différence avec ce que l'on ne peut inscrire en compte 649.

*Exemple : Doit-on considérer l'indemnisation du chômage partiel reçue par une entreprise dans le cadre de la crise Covid-19 en tant que concours public (compte 73, puisqu'il s'agit d'une contribution apportée par l'Etat en application d'un dispositif législatif) ou en tant qu'un remboursement d'une charge de personnel (compte 649, puisqu'elle vient compenser la charge payée par l'entreprise aux salariés concernés) ?*

D'une manière générale, la création du compte 73 soulève la question de savoir dans quels cas une somme provenant d'une autorité administrative est à considérer en tant que produit, ou au crédit du compte de la charge qu'elle compense. La définition apportée nous paraît en effet large et peut couvrir différentes contributions provenant des autorités (Crédits d'impôt tel que le Crédit Impôt Recherche ? Aides reçues par le biais de fonds de solidarité mis en place par l'Etat ?).

- Le projet a supprimé du plan de comptes le détail des charges et produits exceptionnels en lien avec la nouvelle définition proposée du résultat exceptionnel pour ne laisser que les comptes 67, 672, 678 et 77, 772, 778. Nous nous interrogeons sur l'alimentation de ces comptes. Est-ce que les produits et charges qui seront analysés comme faisant partie du résultat exceptionnel devront d'abord être classés dans le compte d'exploitation par nature pour ensuite être reclassés en résultat exceptionnel s'ils répondent à la définition ? Faudra-t-il créditer le compte de charge par nature et débiter le compte de produit par nature pour les reclasser en charges et produits exceptionnels ?

*Exemple : Les cessions d'immobilisations sont selon le nouveau plan de comptes comptabilisées dans les comptes 657 et 757. Ces comptes devront-ils être crédités et débités lors du reclassement en exceptionnel s'ils correspondent à la définition du résultat exceptionnel ?*

## Question 5 – Suppression de certains modèles de bilan et de compte de résultat et mise à jour

***Ce projet prévoit, d'une part, la suppression de certains modèles de bilan et compte de résultat et du système développé, d'autre part, la mise à jour des modèles de compte de résultat et de bilan.***

***Êtes-vous en accord avec ces propositions ?***

***Quelles pourraient-être les conséquences de la suppression de certains modèles ? Faudrait-il maintenir certains des modèles dont la suppression est envisagée ? Lesquels ? Pourquoi ?***

***Les modifications envisagées améliorent-elles la lisibilité du bilan et du compte de résultat ? Si non, pourquoi ? Certaines modifications devraient-elles être reconsidérées ? Si oui, pourquoi ? D'autres modifications auraient-elles pu être introduites ?***

Nous comprenons la volonté de simplification poursuivie à travers la suppression de certains modèles et sommes d'accord avec cette proposition dès lors que les modèles de base et abrégé sont conservés. Néanmoins, nous estimons qu'il est important d'étudier au préalable les conséquences induites pour les entreprises qui utilisent les modèles supprimés et de détailler les mesures de transition envisagées.

Par ailleurs, nous nous interrogeons sur certaines lignes prévues au bilan :

- La ligne « Autres fonds propres » prévue au bilan le cas échéant soulève plusieurs remarques :
  - Quelle est la définition de ces autres fonds propres ? Est-elle limitative puisque les « ... » d'avant ont été supprimés et que ne sont cités dans le projet que trois postes, ce qui signifierait qu'on ne peut rien ajouter ? Aux éléments mentionnés antérieurement par le code de commerce ont été ajoutés les emprunts participatifs. Or, si ces emprunts sont remboursables, ils semblent avoir les caractéristiques d'une dette, leur classement en autres fonds propres serait donc novateur et mériterait d'être justifié.
  - S'agit-il d'une ligne dont la présentation est obligatoire lorsque des avances conditionnées de l'Etat, des émissions de titres ou emprunts participatifs sont comptabilisés ? Ou est-elle optionnelle (« le cas échéant »), laissant à l'entreprise le choix de classer ces éléments en dehors de ses fonds propres ? Nous notons que le Code de Commerce n'apporte pas plus de précision quant au contenu de cette catégorie depuis 2015<sup>2</sup>.
  - Le projet précise que seules les avances conditionnées provenant de l'Etat sont éligibles à une classification en « autres fonds propres ». Quelle est la définition des avances conditionnées ? Sur quelle ligne du bilan faudrait-il les reconnaître lorsqu'elles proviennent d'autres parties prenantes que l'Etat ?
  - Dans le tableau de passage, le compte 1675 – *Emprunts participatifs* est affecté à la ligne « *Emprunts et dettes financières diverses* » du bilan. Est-ce à dire que dans un cas, un emprunt participatif serait considéré en tant que dette financière, et dans un autre en tant que fonds propres ?  
De même les comptes 1671 *Emission de titres participatifs* et 1674 - *Avances conditionnées* de l'Etat ne sont pas intégrés dans le tableau de passage.

<sup>2</sup> Avant 2015, le Code de Commerce, dans son article R123-190, précisait que « Parmi les autres fonds propres : le produit des émissions de titres participatifs, les avances conditionnées ».

- De manière générale, nous proposons de mener une réflexion de fond sur la définition et le contenu des « autres fonds de propres », avant d'en prescrire l'utilisation dans le modèle de bilan. Dans l'intervalle, nous préconisons de maintenir la note prévue dans le modèle actuel à droit constant, plus ouverte et excluant les emprunts participatifs : *« Le cas échéant, une rubrique « Autres fonds propres » est intercalée entre la rubrique « Capitaux propres » et la rubrique « Provisions » avec ouverture des postes constitutifs de cette rubrique sur des lignes séparées (montant des émissions de titres participatifs, avances conditionnées de l'Etat, ...) »*
- Quelle définition retenir pour les « Disponibilités » ? En particulier, pour ce qui concerne les comptes à termes, dans quels cas et à quelles conditions peuvent-ils prétendre à un classement en tant que disponibilités ?
- Le modèle du bilan proposé indique que le *« mali technique tel que défini à l'article 745-4 est à inscrire dans les postes des actifs auxquels il a été affecté »*. Or, comme le tableau de passage inclut de fait les comptes relatifs au mali technique en « Autres immobilisations incorporelles » (rubrique 2081 incluse dans le poste 208) ou en « Autres immobilisations corporelles » (rubrique 2187 incluse dans le poste 218), nous nous interrogeons sur l'intérêt de cette phrase. Par ailleurs, nous attirons l'attention sur les comptes 278 – *Mali de fusion sur actifs financiers* et 478 *Autres comptes transitoires* (incluant le mali sur actif circulant) dont l'affectation n'est pas précisée dans le tableau de passage.

En conclusion, nous estimons que la démarche de simplification des modèles nécessite, de prime abord, de mesurer les conséquences de la suppression des autres modèles sur les entreprises qui les utilisent, et d'apporter une définition précise à chacune des lignes composant les modèles maintenus.



## Question 6 – Réorganisation de la partie du PCG consacrée à l'annexe et présentation sous forme de tableaux

**La partie consacrée à l'annexe dans le PCG a été révisée et des tableaux normés sont proposés.**

**Êtes-vous en accord avec cette proposition ?**

**Estimez-vous que ces tableaux normés soient de nature à faciliter les travaux du préparateur, de l'auditeur et de l'utilisateur ?**

Nous comprenons la démarche initiée par l'ANC de réorganiser la partie consacrée à l'annexe dans le PCG, dans un objectif de simplification et de pédagogie.

Nous nous interrogeons néanmoins sur l'approche privilégiée par l'ANC lorsqu'elle propose le tableau des méthodes comptables prévu par l'article 831-1. Cette approche est-elle préconisée dans un objectif de préparation à la digitalisation des comptes annuels même si cela peut altérer la lisibilité de l'annexe ? Par ailleurs, comme seulement deux méthodes sont proposées (le tableau ou la présentation au sein de la rubrique décrivant l'élément visé par la méthode), peut-on continuer à présenter les principales méthodes retenues de manière narrative dans un paragraphe isolé de l'annexe ? Peut-on faire un mélange de présentation en utilisant à la fois une partie du tableau et une présentation narrative ? Si le tableau est utilisé, il faudrait prévoir une réponse N/A dans le cas où la méthode proposée ne se rencontre pas. Nous préconisons également de présenter les postes de ce tableau en suivant l'ordre de présentation des postes du bilan et du compte de résultat pour en faciliter la lecture. D'une manière générale, nous estimons qu'il est toutefois nécessaire de mettre en évidence les méthodes et informations qui sont significatives et pertinentes pour une entité donnée, au-delà de la présentation de ce tableau qui peut revêtir un caractère mécanique.

En outre, nous sommes favorables au tableau de synthèse prévu à l'article 811-13, dont nous relevons les qualités récapitulative, synthétique et visuelle. Il a le mérite de renvoyer directement, par catégorie d'entité (entreprises relevant du RSI, petites et moyennes entreprises...), aux articles pertinents du PCG, ce qui permet aux préparateurs et auditeurs de distinguer, en lecture directe, les articles qui leur sont applicables en matière d'information à fournir en annexe.

Cependant, et afin d'accroître sa lisibilité et son efficacité, nous soulevons les points suivants :

- Nous relevons que, dans la proposition de l'ANC, la troisième colonne du tableau est intitulée « *Personnes morales relevant de l'article L. 123-16 du code de commerce* ». Or, cet article du Code de commerce concerne aussi bien les petites que les moyennes entreprises, alors même que les moyennes entreprises ne peuvent pas prétendre à la simplification de l'annexe dont bénéficient les petites entreprises. A notre sens, l'information requise en annexe pour les moyennes entreprises étant similaire à celle demandée aux grandes entreprises, elles sont à combiner au sein de la même catégorie du tableau « *Autres personnes morales* ».
- Pour ce qui concerne les moyennes entreprises, dans la mesure où des dispositions particulières leur sont applicables en matière de publication (article 812-1), nous recommandons de prévoir, dans l'intitulé du tableau concerné, un renvoi vers cet article (cf. *proposition de présentation ci-dessous*).
- Considérant les informations spécifiques demandées aux sociétés anonymes relevant de la catégorie des petites entreprises ou du régime simplifié d'imposition (article 811-10), nous proposons d'intégrer une ligne au tableau sous la rubrique *Informations au titre des opérations réalisées avec des parties liées* afin d'en tenir compte, en grisant les deuxième et troisième colonnes (cf. *proposition de présentation ci-dessous*).

- Par ailleurs, nous nous interrogeons sur l'emplacement de cet article (811-10) dans le chapitre relatif aux comptes annuels (811). Ne conviendrait-il pas de le rattacher plutôt au chapitre relatif au contenu de l'annexe (831) et de le reclasser en 834-2 par exemple ?
- En résumé, nous préconisons de renommer les libellés des colonnes de telle manière à identifier la catégorie d'entités visée sans avoir à se référer au Code de commerce, et d'apporter quelques modifications à même de répondre aux remarques formulées ci-dessus.

A titre illustratif, nous proposons la présentation suivante :

|  | Personnes morales  |   |   | Personnes physiques   |   |
|--|--|---|---|---|---|
|  | Entreprises relevant du régime simplifié d'imposition (Article L.123-25 du Code de commerce) | Petites entreprises (Article L.123-16 al.3 du Code de commerce) | Moyennes entreprises* (Article L.123-16 al.4 du Code de commerce) et autres personnes morales | Petites entreprises (Article L.123-16 al.3 du Code de commerce) | Moyennes entreprises* (Article L.123-16 al.4 du Code de commerce) et autres personnes physiques |
| <b>Principes et méthodes comptables</b>                                      |  |   |   |   |   |
| (...)  | (...)  | (...)   | (...)   | (...)   | (...)   |
| <b>Informations au titre des opérations réalisées avec des parties liées</b> |  |   |   |   |   |
| Art. 834-1   |  |   |   |   |   |
| Art. 811-10  |  |   |   |   |   |

(\*) Des dispositions particulières s'appliquent aux moyennes entreprises en matière de publication (cf. art. 812-1).

En plus des propositions formulées au titre du tableau de synthèse prévu par l'article 811-13, nous nous interrogeons sur certains points particuliers :

- Par L'article 811-6 prévoit que les informations en annexe « *sont mentionnées dès lors qu'elles sont significatives* ». Il est ainsi fait appel à la notion de « *significatif* » alors que celle-ci n'est pas définie dans le PCG. Est-il prévu qu'elle soit définie par le normalisateur ? Quelle différence entre cette notion et celle de « *majeur* » prévue par le projet de définition du résultat exceptionnel, ou de « *fait pertinent* » prévue par l'article 811-1 ou encore « *de l'importance relative des événements enregistrés* » prévue à l'article 121-3 du PCG ? A ce titre, nous relevons que la directive 2013/34/UE apporte une définition de la notion de « *significatif* » dans son article 2<sup>3</sup> et mentionne le principe de « *l'importance relative* » dans son considérant (17)<sup>4</sup>.
- Par ailleurs, l'article 811-6 prévoit que les informations en annexe sont présentées « *dans l'ordre selon lequel les postes auxquels elles se rapportent sont présentés dans le bilan et le compte de résultat* ». Or, ce principe semble contradictoire avec celui prévu par l'article 831-1 selon lequel « *Pour l'application du 3 du présent article, l'entité peut utiliser le tableau suivant. Elle peut également faire le choix de présenter la méthode comptable utilisée au sein de la*

<sup>3</sup> Art.2 16) « "significatif", le statut d'une information dont on peut raisonnablement penser que l'omission ou l'inexactitude risque d'influencer les décisions que prennent les utilisateurs sur la base des états financiers de l'entreprise. L'importance significative de chaque élément est évaluée dans le contexte d'autres éléments similaires ».

<sup>4</sup> Considérant (17) « La comptabilisation, l'évaluation, la présentation, la communication d'informations et la consolidation en matière d'états financiers devraient être fondées sur le principe de l'importance relative. En vertu de ce principe, des informations considérées comme non significatives peuvent par exemple être agrégées dans les états financiers. [...] ».

rubrique de l'annexe décrivant l'élément visé par la méthode. ». Nous considérons que l'approche plus souple prévue par l'article 831-1 est plus appropriée pour assurer une meilleure lisibilité de l'annexe.

- L'article 831-1 semble contenir une erreur matérielle au niveau du tableau proposé pour indiquer et justifier les dérogations aux règles et méthodes comptables :

|  |  |
|--|--|
| L'entité déroge-t-elle à certaines règles générales d'établissement et de présentation des comptes annuels ? | <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Oui (<u>Indiquer et justifier les dérogations en précisant leur influence sur le patrimoine, la situation financière et les résultats</u>)</li> <li>○ Non (<u>Indiquer et justifier les dérogations en précisant leur influence sur le patrimoine, la situation financière et les résultats</u>)</li> </ul> |
|--|--|

- Quelle convention de signe retenir pour pouvoir utiliser les tableaux proposés en application des articles 831-2 et 831-3 ? Est-il attendu que le total d'une colonne soit égal à zéro ? Par exemple, si un changement de méthode comptable entraîne une diminution de l'actif avec une contrepartie en capitaux propres, faut-il afficher le montant à l'actif avec un signe « moins » et celui au passif avec un signe « plus », de telle manière que le total fasse zéro ? Ou faut-il afficher les deux montants avec un signe « moins » dans une optique de « bilan équilibré » ?
- Pour ce qui concerne le tableau des filiales et participations (article 832-5), nous sommes d'accord avec la simplification proposée d'une part et avec la proposition de l'ANC de supprimer l'exemption actuelle prévue dans l'article 841-6 du PCG selon laquelle « *Lorsque la société a annexé à son bilan, un bilan des comptes consolidés conformément à la réglementation, cette société ne donne des renseignements que globalement (§ B) en distinguant (a) filiales françaises (ensemble) et (b) filiales étrangères (ensemble).* » d'autre part. Néanmoins, nous attirons l'attention de l'ANC sur les difficultés d'être cohérent avec les dispositions du code de commerce qui prévoient toujours cette exemption, à travers l'annexe 2.2<sup>5</sup> (sans qu'aucun article n'y renvoie explicitement), qui prévoit une information globale « *lorsque la société a annexé à son bilan un bilan et des comptes consolidés établis conformément à l'article R.233-3* ». Il est à noter que cette exemption est également prévue par la directive 2013/34/UE, dans son article 17<sup>6</sup>. Qu'en est-il lorsqu'un préparateur se prévaut de l'annexe du Code de commerce pour présenter une information globale, au détriment de l'information détaillée exigée par la nouvelle formulation du PCG ? Comment

<sup>5</sup> Code de commerce : Annexe 2-2

TABLEAU 2

Annexe aux articles R. 233-2 et R. 232-10

Renseignements concernant les filiales et participations

<sup>6</sup> Art. 17 1. Dans l'annexe, les moyennes et grandes entreprises et les entités d'intérêt public mentionnent, en plus des informations exigées au titre de l'article 16 et de toute autre disposition de la présente directive, les informations suivantes :

[...] g) le nom et le siège de chacune des entreprises dans lesquelles l'entreprise détient, soit elle-même, soit par l'intermédiaire d'une personne agissant en son nom propre, mais pour le compte de cette entreprise, une participation, avec indication de la fraction du capital détenu ainsi que du montant des capitaux propres et de celui du résultat du dernier exercice de l'entreprise concernée pour lequel des états financiers ont été arrêtés. L'indication des capitaux propres et du résultat peut être omise lorsque l'entreprise concernée ne publie pas son bilan et qu'elle n'est pas contrôlée par l'entreprise.

Les États membres peuvent permettre que les informations à mentionner en vertu du premier alinéa du présent point prennent la forme d'un relevé déposé conformément à l'article 3, paragraphes 1 et 3, de la directive 2009/101/CE; le dépôt d'un tel relevé est mentionné dans l'annexe. Les États membres peuvent aussi permettre que ces informations soient omises lorsqu'elles sont de nature à porter gravement préjudice à une des entreprises auxquelles elles se rapportent. Les États membres peuvent subordonner cette omission à une autorisation administrative ou judiciaire préalable. L'omission de ces informations est mentionnée dans l'annexe;

[...]

Article 17 2. « Les États membres ne sont pas tenus d'appliquer le paragraphe 1, point g), à une entreprise qui est une entreprise mère relevant de leur droit national, dans les cas suivants :

a) lorsque l'entreprise dans laquelle ladite entreprise mère détient une participation aux fins du paragraphe 1, point g), est comprise dans les états financiers consolidés établis par cette entreprise mère ou dans les états financiers consolidés d'un ensemble plus grand d'entreprises visé à l'article 23, paragraphe 4; [...]

s'articule le modèle proposé dans le PCG avec celui prévu dans l'annexe 2.2 du Code de commerce ?

- L'article 832-6 *Titres immobilisés de l'activité de portefeuille* prévoit que « L'entité indique dans l'annexe la valeur estimative du portefeuille de titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP) par critères d'évaluation et la variation de la valeur du portefeuille au cours de l'exercice. » Bien que nous soyons en ligne avec la pertinence de requérir des informations sur le portefeuille de TIAP en annexe, nous trouvons les tableaux proposés en exemple, en particulier celui relatif à la variation de valeur du portefeuille, trop détaillés avec des informations demandées qui n'ont pas de lien direct avec le principe énoncé au début de l'article (exemples : *plus-values sur cession de titres en distinguant celles réalisées sur titres acquis dans l'exercice de ceux détenus antérieurement, détail des variations des plus-values latentes, mouvements de l'exercice de la valeur estimative alors qu'il ne s'agit pas d'un élément comptable...*). Il conviendrait de définir les informations minimales obligatoires à mentionner dans l'annexe au titre de la valeur estimative du portefeuille et expliquer quelles informations on veut au titre de la variation et que toutes les informations soient en cohérence avec l'explication narrative donnée en début d'article. Par ailleurs nous nous interrogeons sur la raison pour laquelle un focus est fait sur les TIAP et pas sur les autres natures de titres immobilisés.
- Concernant l'article 832-10 *Précisions sur certains postes d'actif*, nous comprenons l'information demandée au titre des écarts de conversion actif. Toutefois, pour ce qui concerne les autres comptes de régularisation, nous trouvons que le tableau proposé pour décrire la nature et le montant des charges constatées d'avance est trop détaillé et complexe à mettre en œuvre en pratique. Nous proposons de reformuler cet article de la manière suivante : « *Des précisions sont apportées dans l'annexe sur la nature et le rythme de reprise en résultat des :*
  1. *Charges constatées d'avance ;*
  2. *Des frais d'émission des emprunts ;*
  3. *Des primes de remboursements des emprunts.**Des précisions sont également apportées dans l'annexe sur la nature et le montant des écarts de conversion actif. »*

En conséquence, nous proposons de supprimer le tableau de détail des charges constatées d'avance, et de maintenir celui relatif aux écarts de conversion actif.

Les mêmes remarques s'appliquent à l'article 832-17 relatif aux précisions sur certains postes de passif (produits constatés d'avance, écarts de conversion passif).
- Concernant le tableau de variation des capitaux propres tel que prévu par l'article 832-11, nous proposons de le rendre facultatif dans l'unique situation où le seul mouvement de l'exercice consiste en l'affectation du résultat N-1 en report à nouveau. Par ailleurs, nous proposons d'ajouter un sous-total permettant de distinguer les subventions d'investissement et provisions réglementées des autres postes de capitaux propres.
- L'article 832-20 *Honoraires des commissaires aux comptes* prévoit une exemption de fournir l'information « [...] si la personne morale est incluse dans un périmètre de consolidation [...] ». Nous proposons d'ajouter la condition à cette exemption qui est prévue dans la directive 2013/34/UE dans son article 18<sup>7</sup> et qui n'a pas été reprise dans le PCG, de telle sorte qu'elle

<sup>7</sup> Art. 18

« 1. Dans l'annexe, les grandes entreprises et les entités d'intérêt public mentionnent, en plus des informations exigées au titre des articles 16 et 17 et de toute autre disposition de la présente directive, les informations suivantes :  
[...]

b) le total des honoraires afférents à l'exercice perçus par chaque contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit pour le contrôle légal des états financiers annuels et le total des honoraires perçus par chaque contrôleur légal des comptes ou cabinet d'audit pour les autres services d'assurance, pour les services de conseil fiscal et pour des services autres que des services d'audit.

ne soit permise que si les comptes consolidés intègrent dans leur annexe le détail de ces honoraires, et que l'entité qui l'appliquerait soit contrôlée de manière exclusive ou conjointe par le groupe établissant ces comptes consolidés.

- L'article 833-4 *Informations complémentaires relatives au régime fiscal* fait référence au « 1. Montant des dettes et créances d'impôt différé provenant des décalages dans le temps entre le régime fiscal et le traitement comptable des produits et charges lorsque ces montants proviennent d'évaluations liées à l'application de la législation fiscale ; [...] ». Nous nous interrogeons sur la pertinence de cette formulation car elle sous-entend que des créances ou dettes d'impôt différé ont été comptabilisées, alors qu'il ne s'agit pas d'une méthode de reconnaissance des actifs et passifs d'impôts prévue par le PCG. Nous proposons de remplacer cette formulation de la manière suivante : « 1. Montant des éléments susceptibles d'être à l'origine d'un allègement ou d'un accroissement des dettes ou créances futures d'impôts sur les bénéfices. »
- Pour ce qui concerne l'information demandée au titre des opérations réalisées avec des parties liées (article 834-1), nous préconisons de définir, en commentaire infra-réglementaire, la notion de « parties liées » telle que prévue par IAS 24, ou, à minima, d'y faire référence.
- Concernant l'article 836-3 relatif aux engagements pris en matière de crédit-bail, nous nous demandons s'il ne convient pas de l'élargir aux contrats assimilés au crédit-bail tel que cela est prévu dans le règlement n°2020-01 sur les comptes consolidés (Art. 272-2 Inscription au bilan des contrats de crédit-bail et des contrats assimilés) et notamment aux locations avec option d'achat. Les petites entreprises pourraient être exemptées de cette information.
- Pourquoi le tableau prévu par l'article 835-2 relatif aux rémunérations intègre-t-il une colonne N-1 alors que d'autres informations telles que celles relatives à l'effectif ne mentionnent que les données de l'exercice N ? Est-on obligé de fournir un comparatif au titre de cette information ? Par ailleurs, l'ANC prévoit-elle de préciser la nature des rémunérations concernées (s'agit-il des rémunérations payées ou comptabilisées, leur nature) ?
- Nous relevons une erreur de numérotation au niveau de l'article 831-6 *Informations relatives aux quotas d'émission de gaz à effet de serre et instruments assimilés*, qui devrait être renuméroté en 838-6.
- De manière générale, nous préconisons que l'information demandée en annexe soit portée exclusivement par le Chapitre III du Titre VIII du Livre III (articles 831 à 838). Or, certains articles de ce chapitre continuent de renvoyer vers d'autres parties du PCG pour spécifier l'information à donner (*Exemples : articles 838-14, 838-15*). Par ailleurs, nous recommandons de prévoir davantage de tableaux illustratifs, notamment eu égard aux informations relatives aux contrats à long terme, aux instruments financiers à terme et aux opérations de couverture, aux plans d'options d'achat ou de souscription d'actions et plans d'attribution d'actions gratuites aux salariés... etc.
- Par ailleurs nous avons effectué une revue des articles du PCG actuel afin de nous assurer de leur reprise exhaustive dans le nouveau règlement et nous avons relevé les articles ci-dessous qui ne semblent pas avoir été repris. Nous nous interrogeons sur les raisons de cette non-reprise qui pourrait s'avérer justifiée.

[...]

3. Les États membres peuvent prévoir que le paragraphe 1, point b), ne s'applique pas aux états financiers annuels d'une entreprise lorsque celle-ci est comprise dans les états financiers consolidés qui doivent être établis en vertu de l'article 22, à condition que ces informations soient mentionnées dans l'annexe ».

| Information de l'annexe du PCG actuel non reprise dans le nouveau règlement   | Renvoi au PCG actuel | Modèle d'annexe      | Remarques   |
|---|----------------------|----------------------|---|
| <b>Actif immobilisé</b>   |                      |                      |   |
| Modalités de détermination de la valeur brute comptable: modalités de détermination du coût de revient ou du prix d'acquisition   | 833-3.1              | De base et développé |   |
| Aménagement du cadre général du tableau de variation des amortissements détaillant la ventilation des dotations et la ventilation des diminutions   | 841-2.II             |                      |   |
| La nature et l'incidence d'un changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur l'exercice ou dont on peut s'attendre à ce qu'il ait un impact significatif sur les exercices ultérieurs : <ul style="list-style-type: none"> <li>• durée de l'amortissement ;</li> <li>• mode d'amortissement ;</li> <li>• valeur résiduelle</li> </ul> | 833-3.2              | De base et développé | Cette suppression est-elle une mise en cohérence avec le règlement n°2018-01 dans lequel l'impact des changements d'estimation n'est plus demandé puisque seules la mention et la justification sont demandées ?  |
| Le montant de la dépréciation comptabilisée ou reprise  | 833-3.3              | De base et développé | Pour les dépréciations comptabilisées ou reprises au cours de l'exercice pour des montants individuellement significatifs, une information était demandée sur le montant de la dépréciation comptabilisée ou reprise ainsi que d'autres informations qui ont bien été reprises. Est-ce que de manière implicite le montant sera donné pour donner les autres informations ? Le tableau lui ne donnant que des informations globales sur les dépréciations par catégories d'immobilisations. |
| <b>1- Frais d'établissement</b><br>Indication du montant et du traitement comptable retenu.   | 833-5.1              | Développé            |   |
| <b>Actif circulant</b>  |                      |                      |   |
| <b>4. Pour chaque poste du bilan concernant les éléments fongibles de l'actif circulant, indication de la différence entre l'évaluation figurant au bilan et celle qui résulterait des derniers prix du marché connus à la clôture des comptes.</b>   | 833-8.4              | Développé            |   |
| <b>3-Parts bénéficiaires émises par la société avec indication par catégorie</b><br>Nombre et valeur nominale<br>L'étendue des droits qu'ils confèrent.   | 833-11.3             | Développé            |   |
| <b>2- Montant détaillé des frais accessoire d'achat</b> lorsqu'ils n'ont pas été enregistrés dans les comptes de charge par nature prévu  | 833-14.2             | Développé            |   |

|  |          |                      |  |
|--|----------|----------------------|--|
| à cet effet.   |          |                      |  |
| 2. <b>Précisions</b> sur la nature, le montant et le traitement :<br>• des transferts de charge ;  | 833-14.3 | De base et développé | A priori supprimé en cohérence avec la suppression de la technique de transferts de charge                             |
| 1. <b>Précisions</b> sur la nature, le montant et le traitement :<br>• des créances résultant du report en arrière des déficits.   | 833-14.3 | De base et développé |  |
| 1. <b>Engagements financiers donnés et reçus</b><br>• les engagements pris fermes sur titres de capital et non-inscrits au bilan, ainsi que les engagements résultant de contrats qualifiés de « portage » ;   | 833-18.1 | De base et développé | Non repris explicitement alors que l'avis CNC 94-01 intégré au nouvel article 836-1 en précise le traitement comptable |
| Le nouvel article 836-4 reprend l'article 833-18-2 sur les engagements pris en matière de crédit-bail. Il est en revanche ajouté le nouvel article 836-3 qui demande la même information que le 836-4 4. « Evaluation des redevances restant à payer ainsi que du prix d'achat résiduel de ces biens stipulés aux contrats ». Dans l'article 836-3 l'information demandée est globale et par type de crédit-bail mobilier et immobilier. Dans le 836-4 4. l'information est demandée par échéances et par catégorie d'immobilisation. L'information par type de crédit-bail n'était pas demandée dans le PCG actuel. |          |                      |  |

## Question 7 – Alternatives concernant le modèle du tableau de financement

*Il est prévu d'ajouter un modèle de tableau des flux de trésorerie comme modèle du tableau de financement (projet art. 910-2). À ce stade du projet, deux solutions alternatives se présentent et n'ont pas encore été tranchées :*

*- Alternative 1 : faire du tableau de flux de trésorerie le modèle unique de tableau de financement ;*

*- Alternative 2 : proposer deux modèles au choix de tableau de financement : le tableau de flux de trésorerie ou le tableau des emplois-ressources.*

*L'arbitrage final des instances de l'ANC sera fonction des conséquences de la suppression du tableau des emplois-ressources.*

*De votre point de vue, quel modèle (tableau des flux de trésorerie ou tableau des emplois-ressources) apporte l'information la plus pertinente ?*

*Une suppression du tableau des emplois-ressources aurait-elle des conséquences pour votre entité ?*

*Le modèle proposé de tableau de flux de trésorerie (projet art. 910-2) est-il en adéquation avec vos besoins ? Certains postes de ce modèle devraient-ils être modifiés ?*

*Questions spécifiques aux entités entrant dans le champ de l'article L. 232-2 ou L. 612-2 du code de commerce :*

*Utilisez-vous un tableau emplois-ressources pour satisfaire aux obligations de l'article L. 232-2 ou L. 612-2 du code de commerce ?*

*- Si oui, établissez-vous également un tableau des flux de trésorerie ? Si le PCG le permettait, établiriez-vous un tableau des flux de trésorerie en lieu et place du tableau des emplois-ressources ? Estimez-vous que l'établissement d'un tableau des flux de trésorerie en lieu et place d'un tableau emplois-ressources nécessite une adaptation importante de vos procédures comptables ? Cette adaptation serait-elle coûteuse ? Quelles seraient les conséquences pour votre entité d'une suppression du tableau des emplois-ressources ?*

*- Si non, quels modèles utilisez-vous ?*

Nous sommes favorables à l'alternative 1, faisant du tableau de flux de trésorerie le modèle unique de tableau de financement, dans la mesure où il répond aux exigences requises par l'article L232-2 ou L612.2 du code de commerce, et sous réserve que le PCG précise les modalités de son élaboration.



## **ANNEXE II – Résultats de l'enquête initiée par le CSOEC auprès d'éditeurs de logiciels sur la modernisation des états financiers**



Editeurdelogiciel\_resu  
ltats.pdf