

La lettre de Xavier Paper

www.xavierpaper.com

Mars 2022



Projet de modernisation des états financiers : le résultat exceptionnel est enfin défini

Le Collège de l'Autorité des normes comptables (l' « **ANC** ») du 3 décembre 2021 a approuvé un projet de texte applicable aux comptes annuels et modifiant le plan comptable général (le « **PCG** ») en vue de moderniser les états financiers et la nomenclature des comptes. A ce stade, il ne s'agit que d'un projet de règlement qui n'est pas destiné à entrer en vigueur immédiatement. Ce projet est porté à la connaissance du public à des fins d'information et d'appropriation. Le Collège de l'ANC se prononcera ultérieurement en 2022 sur les modalités d'entrée en vigueur du projet. Parmi les principales modifications envisagées par ce texte, figure l'introduction de la définition du résultat exceptionnel dans les dispositions du PCG. Les précisions apportées en la matière étaient attendues de longue date dans la mesure où, à ce jour, le PCG ne comporte aucune définition du résultat exceptionnel.

La définition générale du résultat exceptionnel

Le résultat exceptionnel comportera les produits et charges directement liés à un événement majeur et inhabituel, étant précisé :

- qu'un événement est majeur lorsque ses conséquences sont susceptibles d'avoir une influence sur le jugement que les utilisateurs des documents de synthèse peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise ainsi que sur les décisions qu'ils peuvent être amenés à prendre ; et

- qu'un événement inhabituel est un événement qui n'est pas lié à l'exploitation normale et courante de l'entreprise.

Un événement est présumé inhabituel lorsqu'un même événement ne s'est pas produit au cours des derniers exercices et qu'il est peu probable qu'il se reproduise au cours des prochains exercices.

Seront comptabilisés en résultat exceptionnel les produits et les charges directement liés à un événement majeur et inhabituel qui n'auraient pas été constatés en l'absence de cet événement. Les aides, les remboursements et les indemnités directement liés à un événement majeur et inhabituel et reçus en compensation de charges d'exploitation seront également classés en résultat d'exploitation.

Titres

- 1 La définition générale du résultat exceptionnel
- 2 Les précisions apportées par le projet de règlement de l'ANC
- 3 Quelle articulation avec les comptes consolidés ?

Un même évènement peut avoir des conséquences sur plusieurs exercices comptables. Dans ce cas, si les charges et les produits liés à cet évènement sont classés en résultat exceptionnel au cours du premier exercice comptable, les produits et charges ultérieurs seront également classés en résultat exceptionnel jusqu'à l'extinction des conséquences de l'évènement.

L'appréciation du caractère majeur et inhabituel d'un évènement sera spécifique à chaque entreprise. Un même évènement, dans une circonstance spécifique, pourra être qualifié de manière différente.

Seront également classées en résultat exceptionnel les écritures comptables d'origine purement fiscale, comme les amortissements dérogatoires, les impacts des changements de méthode inscrits en résultat plutôt qu'en capitaux propres, en raison de l'application de règles fiscales, et les impacts des corrections d'erreurs, sauf lorsqu'il s'agira de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.

Les opérations dont la réalisation concernera l'activité normale et courante de l'entreprise seront exclues du résultat exceptionnel et seront inscrites dans le résultat courant, selon leur nature, en résultat d'exploitation ou en résultat financier. A titre d'exemple, les achats, ventes et marchés font, par essence, partie de l'activité normale et courante des entreprises. Les pénalités sur marchés et débits payés ou perçus sur achats et ventes seront inscrits en résultat d'exploitation, sauf s'ils résultent d'un évènement majeur et inhabituel, tel que défini précédemment.

Les précisions apportées par le projet de règlement de l'ANC

L'appréciation du caractère majeur et inhabituel d'un évènement sera spécifique à chaque entreprise. Un même évènement, dans une circonstance spécifique, pourra être qualifié de manière différente. A titre d'exemple, une entreprise pourra qualifier un litige d'évènement majeur et inhabituel alors qu'une autre entreprise pourra considérer, au vu du caractère habituel de la survenance de tels litiges dans le cadre de son activité normale et courante, qu'un même type de litige ne remplit pas les conditions pour être qualifié d'évènement majeur et inhabituel.

De même, la qualification d'un même type d'évènement sera susceptible d'évoluer dans le temps. A titre d'exemple, une entreprise participant, au titre d'un exercice donné, à une opération de mécénat pourra considérer qu'il s'agit d'un évènement majeur et inhabituel dans la mesure où il ne relève pas de son activité normale et courante. Au cours d'un exercice ultérieur, l'entreprise pourra décider de développer ses opérations de mécénat ce qui leur conférera, de fait, un caractère habituel, car ayant vocation à se reproduire d'un exercice à l'autre. La nouvelle appréciation de l'opération de mécénat au cours d'un exercice ultérieur ne remettra pas en cause la qualification retenue antérieurement.

Le futur règlement de l'ANC fournit d'autres exemples d'évènements susceptibles de remplir les conditions permettant de caractériser des évènements majeurs et inhabituels : un désengagement ou un désinvestissement (par exemple un abandon d'activités ou d'actifs qui n'ont plus de lien avec l'activité normale et courante de l'entreprise), une expropriation, une cyberattaque ou une catastrophe naturelle.

A l'inverse, les produits et charges que l'entreprise supportera indépendamment de la survenance d'un événement majeur et inhabituel ne seront pas inscrits en résultat exceptionnel. A titre d'exemple, lorsqu'une entreprise subira un arrêt de sa production et que ce dernier correspondra à un événement majeur et inhabituel, les charges supportées au cours de la période d'arrêt de production (par exemple, loyers, charges de personnel, dotations aux amortissements, ...), indépendamment de ce dernier, ne seront pas classées en résultat exceptionnel, mais en résultat d'exploitation. Par ailleurs, les remboursements et les indemnités d'assurance reçus directement en compensation de ces charges seront classés en résultat d'exploitation.

Par nature, un événement majeur et inhabituel n'aura pas vocation à se reproduire d'un exercice à un autre mais pourra avoir des conséquences sur plusieurs exercices comptables. Dans ce cas, dès lors que les produits et les charges directement liés à cet événement rempliront les conditions d'une comptabilisation en résultat exceptionnel, les produits et charges ultérieurs seront également classés en résultat exceptionnel jusqu'à l'extinction des conséquences de l'événement. Ainsi, en présence d'une dotation aux provisions remplissant les conditions d'une comptabilisation en résultat exceptionnel, les charges effectivement encourues à ce titre et la reprise ultérieure de la provision seront également constatées en résultat exceptionnel.

Quelle articulation avec les comptes consolidés ?

A ce jour, le règlement ANC n° 2020-01 relatif aux comptes consolidés ne comporte pas non plus de définition du résultat exceptionnel. Il est donc prévu, pour les besoins de l'établissement des comptes consolidés, de se référer à la notion de résultat exceptionnel définie par le règlement applicable aux comptes annuels en voie de finalisation et d'apprécier cette notion au niveau du groupe. L'appréciation du caractère majeur et inhabituel d'un événement aux bornes du groupe sera donc susceptible de conduire à une classification différente de celle retenue dans les comptes annuels.