

LE POINT SUR...

Le nouveau règlement ANC N° 2020-01 relatif aux comptes consolidés

Le règlement ANC N° 2020-01 relatif aux comptes consolidés entre en application pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2021. Ce nouveau règlement supprime notamment la référence au principe de prédominance de la substance sur la forme et rend certaines méthodes comptables dorénavant obligatoires dans les comptes consolidés.

Les principales nouveautés apportées par ce règlement sont les suivantes :

- Unification des trois règlements relatifs aux comptes consolidés (CRC 99-02, CRC 99-07 et CRC 2000-05) ;
- Définition de la valeur d'entrée dans le périmètre de consolidation ;
- Définition des méthodes comptables du groupe ;
- Suppression de la référence au principe de prédominance de la substance sur la forme ;
- Suppression des méthodes préférentielles et introduction de la nouvelle liste des méthodes obligatoires ;
- Suppression de l'option d'enregistrement immédiat en résultat des écarts de conversion au cours de clôture des créances et dettes en devises ;
- Précision des règles à suivre lors de la préparation pour la première fois des comptes consolidés ;
- Ajout des dispositions applicables à un groupe adoptant le référentiel français dans ses comptes consolidés après avoir appliqué les normes IFRS ;
- Clarification de la présentation du bilan, du compte de résultat et de l'annexe.

Au-delà de la fusion des trois règlements existants, le nouveau texte rapproche les méthodes comptables applicables aux comptes consolidés de celles en vigueur dans les comptes individuels.

Il convient de rappeler que, selon le référentiel comptable français, les comptes consolidés comprennent des états de synthèse et une annexe, qui

forment un tout indissociable. Pour les groupes industriels et commerciaux, les états de synthèse consolidés comprennent un bilan et un compte de résultat. À la différence des normes IFRS, le tableau des flux de trésorerie et le tableau de variation des capitaux propres continuent d'être considérés comme des informations à inclure dans l'annexe, et non comme un état financier primaire.

Méthodes comptables du groupe

L'introduction de la définition des méthodes comptables du groupe constitue un des points novateurs du règlement de l'ANC. Celui-ci pose notamment le principe selon lequel les méthodes comptables dans les comptes consolidés sont celles du PCG en vigueur pour établir les comptes individuels, sous réserve :

- du choix effectué, par le groupe, de méthodes comptables alternatives lorsqu'un choix de méthode comptable est prévu pour les comptes individuels,
- des méthodes comptables obligatoires dans les comptes consolidés, bien que celles-ci soient optionnelles dans les comptes individuels,
- des méthodes comptables optionnelles prévues pour les comptes consolidés.

Les méthodes de référence prévues dans les comptes individuels sont donc des méthodes de référence pour l'établissement des comptes consolidés sauf si le règlement en dispose autrement (règlement ANC N° 2020-01, art. 271-3).

LE POINT SUR...

Le nouveau règlement ANC N° 2020-01 relatif aux comptes consolidés

Méthodes comptables obligatoires dans les comptes consolidés

Le nouveau règlement de l'ANC rend obligatoire l'application dans les comptes consolidés de certaines méthodes de référence prévues dans les comptes individuels, telles que l'activation des frais de développement éligibles, l'étalement des frais d'emprunt sur la durée de l'emprunt et la comptabilisation en charges des frais d'établissement. Ces méthodes comptables sont qualifiées de préférentielles selon l'ancien règlement CRC 99-02.

Les méthodes comptables obligatoires dans les comptes consolidés sont donc les suivantes :

- Inscription à l'actif des contrats de crédit-bail et des contrats assimilés ;
- Etalement des frais d'émission, des primes d'émission et des primes de remboursement sur la durée des emprunts ;
- Comptabilisation des frais d'établissement en charges ;
- Comptabilisation à l'actif des frais de développement, des frais de création de sites Internet, ainsi que des droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes liés à l'acquisition d'un actif ;
- Comptabilisation des impôts différés ;
- Elimination de l'incidence des écritures passées pour la seule application des législations fiscales.

Exceptions

Néanmoins, les méthodes comptables obligatoires ne sont pas imposées dans les comptes consolidés pour la comptabilisation des engagements de retraite et des contrats à long terme.

Le provisionnement des engagements de retraite constitue la méthode de référence tant dans les comptes individuels que dans les comptes consolidés. Les groupes continuent donc d'avoir le choix entre comptabilisation ou mention dans l'annexe.

Quant aux contrats à long terme, les groupes ont le choix entre la méthode de l'achèvement et la méthode de l'avancement. Aucune de ces deux méthodes n'est qualifiée de méthode de référence.

L'annexe 1 résume les principaux changements apportés par le nouveau règlement de l'ANC, ainsi que les principales divergences entre les comptes individuels et les comptes consolidés en normes françaises.

Suppression du principe de la prédominance de la substance sur la forme

La référence au principe de prédominance de la substance sur la forme est désormais supprimée dans le nouveau règlement de l'ANC relatif aux comptes consolidés. Une telle suppression soulève un certain nombre d'interrogations.

D'une part, ce principe est-il redondant avec l'objectif d'image fidèle et avec les principes généraux de l'information financière ?

D'autre part, quelles seraient les conséquences potentielles de cette suppression sur le traitement comptable de certaines opérations afin d'atteindre l'objectif de fiabilité de l'information financière ?

Par exemple, y aurait-il les conséquences sur la comptabilisation des contrats de location, des emprunts et des contrats à long terme, ainsi que sur la détermination du périmètre de consolidation ?

Suppression de la possibilité d'enregistrement en résultat des écarts de conversion des actifs et passifs monétaires

Le règlement CRC 99-02 offrait la possibilité d'enregistrement des écarts de conversion des éléments monétaires en résultat de l'exercice au cours duquel ils se rapportent. Cette méthode préférentielle a été supprimée dans le nouveau règlement de l'ANC.

LE POINT SUR...

Le nouveau règlement ANC N° 2020-01 relatif aux comptes consolidés

Les écarts de conversion des créances et des dettes libellées en devises doivent désormais être comptabilisés en tant qu'écarts de conversion actif et passif dans les comptes consolidés, conformément aux règles comptables définies dans le PCG.

Méthodes comptables optionnelles dans les comptes consolidés

Les méthodes comptables optionnelles dans les comptes consolidés sont les suivantes :

- Inscription des emprunts non remboursables en capitaux propres ;
- Réévaluation des actifs de l'ensemble des entités consolidées.

Par ailleurs, les entités autres que les entreprises d'assurance et du secteur bancaire ont la possibilité d'utiliser la méthode LIFO (le premier bien sorti est le dernier bien entré) pour valoriser les éléments fongibles de l'actif circulant.

Durée de l'exercice des comptes consolidés

Le règlement pose le principe selon lequel les comptes consolidés couvrent une période de douze mois et sont établis à une date qui est généralement la date de clôture des comptes de l'entité consolidante (règlement ANC 2020-01, art. 111-6).

Cette disposition, qui n'existait pas dans le précédent règlement, pourrait poser des difficultés d'application, notamment dans le cas où un groupe décide de modifier la date de clôture des comptes consolidés afin de refléter la saisonnalité de son exploitation.

Etablissement des premiers comptes consolidés

Les dispositions du règlement de l'ANC sont appliquées de manière rétrospective lors du premier établissement de comptes consolidés.

Lorsqu'un groupe, qui présentait auparavant des états financiers consolidés en normes IFRS, est amené à établir, pour la première fois, des comptes consolidés selon le référentiel français, son bilan et son compte de résultat consolidés établis au titre de l'exercice N du changement doivent comporter une colonne comparative au titre de l'exercice N-1 retraitée de manière rétrospective ⁽¹⁾.

Lorsque les formats de présentation du bilan et du compte de résultat consolidés sont suffisamment comparables, le groupe ajoute, au titre de l'information comparative, une colonne supplémentaire correspondant aux données publiées au titre de l'exercice N-1.

Si une telle présentation n'est pas possible, le bilan et le compte de résultat consolidés de N-1 préparés et publiés selon les normes IFRS doivent être présentés séparément dans l'annexe, dans la partie relative à l'incidence des retraitements.

Clarification de la présentation des comptes consolidés

Le règlement de l'ANC propose un certain nombre de modifications dans la présentation des états de synthèse consolidés.

Les écarts d'acquisition sont désormais présentés à l'actif du bilan consolidé en tant que poste faisant partie des immobilisations incorporelles ⁽²⁾.

Par ailleurs, les impôts différés actifs et passifs ne sont pas présentés sur des lignes séparées au bilan, mais ils sont inclus respectivement dans les postes « Autres créances et comptes de régularisation » et « Autres dettes et comptes de régularisation ».

Dans le compte de résultat consolidé apparaissent dorénavant deux résultats d'exploitation, l'un avant les amortissements et les dépréciations d'écarts d'acquisition et, l'autre après ces charges.

Il convient de noter que les modèles du bilan et du compte de résultat consolidés proposés par le règlement de l'ANC restent synthétiques et que les groupes peuvent être amenés à prendre des décisions quant à la présentation de certains postes non mentionnés dans les modèles proposés.

LE POINT SUR...

Le nouveau règlement ANC N° 2020-01 relatif aux comptes consolidés

Le règlement de l'ANC introduit notamment un nouveau principe d'informations à fournir dans l'annexe des comptes consolidés. **Lorsqu'un poste du bilan, du compte de résultat et des engagements reçus et donnés n'est pas couvert par les informations prévues par le règlement relatif aux comptes consolidés, l'annexe des comptes consolidés comprend les informations quantitatives et qualitatives imposées par le PCG sous réserve de l'effet des retraitements liés à l'application des méthodes comptables du groupe (règlement ANC 2020-01, art. 282-19).**

Ce nouveau principe pourrait conduire les groupes à augmenter le volume de l'annexe de leurs comptes consolidés puisque celle-ci comporte désormais non seulement les informations explicatives spécifiques aux comptes consolidés, mais aussi celles fournies dans les comptes individuels.

Il convient de noter que le nouveau règlement de l'ANC supprime le modèle de tableau de variation des capitaux propres consolidés, tout en indiquant que les analyses des postes de capitaux propres et de leur variation sont fournies sous forme de tableau (règlement ANC 2020-01, de l'art. 282-26).

Première application du règlement

La première application du règlement ANC N° 2020-01 est prospective puisqu'elle porte sur les opérations et les contrats survenant après la date de première application.

L'absence de rétroactivité signifie que des opérations de même nature survenues avant et après le 1^{er} janvier 2021 sont comptabilisées selon les méthodes comptables en vigueur respectivement avant et après cette date.

Toutefois, les groupes peuvent choisir d'appliquer de manière rétrospective l'une ou plusieurs méthodes comptables suivantes :

- Comptabilisation au bilan du preneur des contrats de crédit-bail et des contrats assimilés ;
- Etalement des frais d'émission, des primes d'émission et des primes de remboursement sur la durée des emprunts ;
- Comptabilisation des frais d'établissement en charges ;
- Comptabilisation à l'actif des droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes liés à l'acquisition d'un actif.

⁽¹⁾ : Cette disposition est issue du règlement ANC n° 2010-01 du 3 juin 2010 relatif aux modalités de première application du règlement CRC 99-02 par les sociétés dont les instruments financiers sont transférés d'un marché réglementé vers un système multilatéral de négociation.

⁽²⁾ : Dans le modèle de bilan proposé par le règlement CRC 99-02, les écarts d'acquisition sont présentés comme un poste d'actifs avant les immobilisations incorporelles.

LE POINT SUR...

Le nouveau règlement ANC N° 2020-01 relatif aux comptes consolidés

Annexe 1 : Synthèse des changements apportés par le règlement ANC N° 2020-01 relatif aux comptes consolidés

Méthodes comptables	Comptes consolidés		Comptes individuels
	CRC 99-02	ANC 2020-01	PCG
Inscription à l'actif des contrats de crédit-bail et des contrats assimilés	Préférentielle	Obligatoire	Absence d'inscription à l'actif des contrats de crédit bail
Activation des coûts de développement éligibles à la capitalisation	Préférentielle	Obligatoire	Méthode de référence
Activation des frais de création des sites d'Internet	Non mentionnée	Obligatoire	Méthode de référence
Inclusion dans le coût des actifs des droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes	Non mentionnée	Obligatoire	Méthode de référence
Comptabilisation immédiate en charges des frais d'établissement	Non mentionnée	Obligatoire	Méthode de référence
Étalement des frais d'émission, des primes d'émission et des primes de remboursement sur la durée des emprunts	Préférentielle	Obligatoire	<p>- Frais d'émission : comptabilisation en charges de l'exercice ou étalement sur la durée de l'emprunt (pas de méthode de référence)</p> <p>- Primes d'émission et de remboursement : étalement sur la durée de l'emprunt (méthode obligatoire)</p>
Comptabilisation des écarts de conversion des actifs et passifs monétaires en résultat	Préférentielle	Interdite	Interdite
Comptabilisation des contrats à long terme	Préférentielle : méthode de l'avancement	Pas de méthode de référence Méthode de l'avancement ou méthode de l'achèvement	Pas de méthode de référence Méthode de l'avancement ou méthode de l'achèvement
Provisionnement des engagements de retraite	Préférentielle	Méthode de référence	Méthode de référence
Comptabilisation des impôts différés	Obligatoire	Obligatoire	Non prévue Information à fournir dans l'annexe
Élimination de l'incidence des écritures passées pour la seule application des législations fiscales	Obligatoire	Obligatoire	NA
Comptabilisation des subventions d'investissement	Reprises des subventions en résultat considérées comme des écritures comptabilisées pour la seule application des législations fiscales	En l'absence de mention spécifique dans le règlement ANC 2020-01, les principes du PCG seraient à maintenir dans les comptes consolidés.	Comptabilisation en produits de l'exercice ou en capitaux propres puis reprise en résultat