

LE POINT SUR...

Le Règlement ANC n° 2022-06 : nouvelle définition du résultat exceptionnel

Le règlement ANC n° 2022-06 homologué par arrêté du 26 décembre 2023 introduit une approche conceptuelle pour définir le résultat exceptionnel. Sont désormais comptabilisés en résultat exceptionnel les produits et les charges directement liés à un événement majeur et inhabituel. Ce règlement s'applique aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2025 avec l'application anticipée autorisée.

Nouvelle définition du résultat exceptionnel

La nouvelle définition proposée par le règlement ANC n° 2022-06 pour le résultat exceptionnel repose sur une approche conceptuelle (**événement majeur et inhabituel**), alors que le cadre comptable actuel détermine la rubrique des charges et produits exceptionnels uniquement sous la forme d'une liste des comptes. Seront ainsi comptabilisés en résultat exceptionnel les produits et les charges directement liés à un événement majeur et inhabituel.

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'entité ainsi que sur les décisions qu'ils peuvent être amenés à prendre.

Un événement inhabituel est un événement qui n'est pas lié à l'exploitation normale et courante de l'entité. Un événement est présumé inhabituel lorsqu'un même événement ne s'est pas produit au cours des derniers exercices comptables et qu'il est peu probable qu'il se reproduise au cours des prochains exercices comptables.

L'appréciation du caractère majeur et inhabituel d'un événement est spécifique à chaque entité. Un même événement, dans une circonstance spécifique, peut être qualifié de manière différente. À titre d'exemple, une entité peut qualifier un litige d'événement majeur et inhabituel alors qu'une autre entité peut 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'événement majeur et inhabituel.

L'événement majeur et inhabituel n'a pas vocation, par sa nature, à se reproduire d'un exercice à un autre mais peut avoir des conséquences sur plusieurs exercices comptables. Dans ce cas, si les produits et les charges directement liés à cet événement remplissent les conditions pour être comptabilisés dans le résultat exceptionnel, les produits et charges ultérieurs sont également classés en résultat exceptionnel jusqu'à l'extinction des conséquences de l'événement. À titre d'exemple, dans l'hypothèse où une dotation aux provisions remplit les conditions pour être comptabilisée dans le résultat exceptionnel, les charges réellement encourues et la reprise ultérieure de la provision sont constatées en résultat exceptionnel.

Les produits et les charges directement liés à un événement majeur et inhabituel sont ceux qui n'auraient pas été constatés en l'absence de cet événement.

Par exemple, une entité subit un arrêt de sa production et considère que cet arrêt remplit les conditions d'un événement majeur et inhabituel. Les charges supportées au cours de la période d'arrêt de production (loyers, charges de personnel, dotations aux amortissements...) auraient été supportées par l'entité indépendamment de l'arrêt de production. Par conséquent, ces charges sont à inscrire dans le résultat d'exploitation. Par ailleurs, les remboursements et les indemnités d'assurance reçus directement en compensation de ces charges sont à classer en résultat d'exploitation.

Les événements susceptibles de remplir les conditions pour être qualifiés d'événements majeurs et inhabituels sont par exemple un désengagement ou un désinvestissement (dont un abandon d'activités ou d'actifs qui n'ont plus de lien avec l'activité normale et courante de l'entité), une expropriation, une cyberattaque ou une catastrophe naturelle.

Les opérations dont la réalisation concerne l'activité normale et courante de l'entité sont désormais exclues du résultat exceptionnel et sont inscrites dans le résultat courant, selon leur nature, en résultat d'exploitation ou en résultat financier.

À titre d'exemples, les achats et les ventes font, par essence, partie de l'activité normale et courante des entités. Les pénalités sur marchés et débits payés ou perçus sur achats et ventes sont donc inscrits dans le résultat d'exploitation, sauf s'ils résultent d'un événement majeur et inhabituel.

En l'absence de définition du résultat exceptionnel dans le règlement ANC n° 2020-01 relatif aux comptes consolidés, **il convient de se référer à la notion de résultat exceptionnel définie par le présent règlement et d'apprécier cette notion au niveau du groupe.** L'appréciation du caractère majeur et inhabituel d'un événement aux bornes du groupe peut potentiellement conduire à une classification différente à celle retenue dans les comptes annuels.

Éléments à comptabiliser dans le résultat exceptionnel

Sont comptabilisés en résultat exceptionnel :

- **Les produits et charges directement liés à un événement majeur et inhabituel,**
- **Les écritures comptables d'origine purement fiscale,** notamment celles liées aux provisions réglementées et amortissements dérogatoires,
- **Les changements de méthode comptable** que les entreprises sont amenées à comptabiliser en résultat, plutôt qu'en capitaux propres, en raison de l'application de règles fiscales,

- **Les corrections d'erreurs,** sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.

Modifications du plan de comptes

Le plan de comptes relatif aux comptes 67 et 77 (charges et produits exceptionnels) est ainsi modifié. Les valeurs comptables des immobilisations corporelles et incorporelles cédées et les produits de cession de ces immobilisations, qui ne répondent pas à la nouvelle définition du résultat exceptionnel, sont à présenter dans les charges et produits d'exploitation. La reprise au résultat des subventions d'investissement est désormais constatée au résultat courant (compte 747 au lieu du compte 777).

Le tableau de correspondance (voir **annexe 1**) indique les comptes à utiliser pour les éléments actuellement comptabilisés en résultat exceptionnel, qui ne seront plus qualifiés comme éléments du résultat exceptionnel selon la nouvelle réglementation.

Présentation du résultat exceptionnel dans les états financiers

Le règlement ANC n° 2022-06 prescrit la présentation synthétique d'un total des produits et charges exceptionnels de l'exercice (voir **le tableau 1**). Les produits et les charges exceptionnels comprendront ainsi tous les éléments comptabilisés en résultat exceptionnel et notamment les dotations et les reprises exceptionnelles. Par ailleurs, **la technique des transferts de charges est supprimée** par le règlement.

Tableau 1 : Modèles de présentation du résultat exceptionnel avant et après le règlement ANC n° 2022-06

Règlementation actuelle	Règlement ANC n° 2022-06
Produits exceptionnels : - Sur opérations de gestion - Sur opération de capital Reprises sur provisions et transferts de charges Total	Produits exceptionnels
Charges exceptionnelles : - Sur opérations de gestion - Sur opération de capital Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions Total	
Résultat exceptionnel	Résultat exceptionnel

Informations à fournir dans l'annexe

Le règlement ANC n° 2022-06 apporte des précisions sur les informations à fournir en annexe, à savoir **une description des produits et des charges comptabilisés en résultat exceptionnel**. Pour chaque événement majeur et inhabituel à l'origine de l'inscription des produits et charges en résultat exceptionnel, il convient de fournir dans l'annexe :

- La description de l'événement,
- Les montants déjà inscrits au cours des exercices antérieurs,
- La nature des produits et charges inscrits au cours de l'exercice.

Première application du règlement ANC n° 2022-06

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

Les dispositions du présent règlement s'appliquent à compter de l'exercice de première application sans emporter de conséquences sur les comptes antérieurs, autres que les reclassements nécessaires pour se conformer aux nouveaux modèles de bilan et de compte de résultat lors du premier exercice d'application.

Lors du premier exercice d'application, les entités présentent le bilan et le compte de résultat conformément aux modèles prescrits par le règlement (voir le tableau 1). Le bilan et le compte de résultat de l'exercice précédant l'exercice de première application sont présentés selon ces modèles, le cas échéant, en procédant à des reclassements.

Par simplification, les transferts de charges constatés dans le compte de résultat de l'exercice précédent sont à présenter, dans la colonne « *Exercice N-1* », dans les postes relatifs aux reprises sur dépréciations et provisions. Dans le cas où des reclassements sont opérés, le bilan et le compte de résultat arrêtés et publiés au titre de l'exercice précédent sont présentés séparément dans l'annexe.

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

Impacts de la mise en œuvre

Pour se conformer aux nouvelles dispositions réglementaires, les entreprises doivent effectuer une **analyse des impacts**, puisque l'application de ce nouveau règlement pourrait avoir pour conséquence la modification de leurs indicateurs de gestion.

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2025, deux changements de méthode comptable sont susceptibles d'affecter le montant de la participation, voire celui de l'intéressement. Cela concerne la nouvelle définition du résultat exceptionnel et la suppression de la technique du transfert de charges. Une charge (ou un produit) aujourd'hui imputée dans le résultat exceptionnel qui serait classée dans le résultat courant avec la nouvelle définition, modifiera la valeur déterminée pour la réserve de participation.

Ce changement pourrait également affecter des accords d'intéressement et d'autres contrats (par exemple, la rémunération des dirigeants, les covenants bancaires), lorsque ceux-ci sont déterminés à partir d'un indicateur basé sur le résultat d'exploitation ou sur le résultat courant dont le montant serait modifié par la nouvelle définition du résultat exceptionnel.

Annexe 1 : Tableau de correspondance

(Source : Note technique du CNOEC – septembre 2023)

Charges exceptionnelles	Charges d'exploitation
6711 - Pénalités sur marchés (et débits payés sur achats et ventes) 6712 - Pénalités, amendes fiscales et pénales 6713 - Dons, libéralités 6714 - Créances devenues irrécouvrables dans l'exercice 6715 - Subventions accordées 6717 - Rappel d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices) 674 - Opérations de constitution ou liquidation des fiducies 6751 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés - Immobilisations incorporelles 6752 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés - Immobilisations corporelles 6781 - Malis provenant de clauses d'indexation 6782 - Lots	6581 - Pénalités sur marchés (et débits payés sur achats et ventes) 6582 - Pénalités, amendes fiscales et pénales 6238 - Divers (pourboires, dons courants) 654 - Pertes sur créances irrécouvrables 638 - Rappel d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices) 6588 - Opérations de constitution ou liquidation des fiducies 657 - Valeurs comptables des immobilisations incorporelles et corporelles cédées 657 - Valeurs comptables des immobilisations incorporelles et corporelles cédées 6583 - Malis provenant de clauses d'indexation 6584 - Lots
Charges exceptionnelles	Charges financières
6756 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés - Immobilisations financières 6783 - Malis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et obligations émises par elle-même	6671 - Valeurs comptables des immobilisations financières cédées 6683 - Mali provenant du rachat par l'entité d'actions et obligations émises par elle-même
Produits exceptionnels	Produits d'exploitation
7711 - Débits et pénalités perçus sur achats et sur ventes 7713 - Libéralités reçues 7714 - Rentrées sur créances amorties 7715 - Subventions d'équilibre 7717 - Dégrèvements d'impôts autres qu'impôts sur les bénéfices 774 - Opérations de constitution ou liquidation des fiducies 7751 - Produits des cessions d'éléments d'actif Immobilisations incorporelles 7752 - Produits des cessions d'éléments d'actif Immobilisations corporelles 777 - Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice 7781 - Bonis provenant de clauses d'indexation 7782 - Lots	7581 - Débits et pénalités perçus sur achats et ventes 7582 - Libéralités reçues 7583 - Rentrées sur créances amorties 742 - Subventions d'équilibre 7584 - Dégrèvements d'impôts autres qu'impôts sur les bénéfices 7588 - Opérations de constitution ou liquidation des fiducies 757 - Produits des cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles 757 - Produits des cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles 747 - Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice 7585 - Bonis provenant de clauses d'indexation 7586 - Lots
Produits exceptionnels	Produits financiers
7756 - Produits des cessions d'éléments d'actif Immobilisations financières 7783 - Bonis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et d'obligations émises par elle-même	7671 - Produits des cessions d'immobilisations financière 7683 - Bonis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et d'obligations émises par elle-même