



## PRÉCISIONS DE L'ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES SUR L'APPLICATION DU RÈGLEMENT ANC 2020-01

**Les entreprises établissant des comptes consolidés appliquent le règlement ANC 2020-01 y afférent depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2021. Un an après cette mise en application, plusieurs questions pratiques se posent. Le Conseil national de l'Ordre des experts-comptables (CNOEC) y a répondu via une foire aux questions (FAQ) publiée en mars dernier**

(CNOEC, FAQ portant sur le règlement de l'ANC 2020-01 relatif aux comptes consolidés, mars 2022).

### THÈMES AYANT FAIT L'OBJET D'INTERROGATIONS LORS DE L'APPLICATION DU RÈGLEMENT ANC 2020-01

Le règlement ANC 2020-01 s'est appliqué, pour la première fois, en 2021. Dans la pratique, les entreprises se sont posées diverses questions, relatives aux :

- contrats à long terme ;
- contrats de location ;

- écarts de conversion ;
- indemnités de départ en retraite (IDR) ;
- subventions d'investissement ;
- crédits d'impôt recherche (CIR) ;
- souhaits de faire converger les IFRS et les règles françaises ;
- impôts différés ;
- modalités d'entrée dans le périmètre de consolidation d'une entité (du fait de l'absence de mention explicite de la notion de substance dans le règlement ANC 2020-01) ;

- écarts d'acquisition ;
- comptes comparatifs et pro forma.

**REMARQUE** Selon nous, des questions se posent quant à l'objectif d'information financière qui était recherché par le principe de substance. En effet, un exemple d'application de ce principe était celui des acquisitions inversées : le principe de substance permettait de requalifier la prise de contrôle d'une entité par une autre en la prise de contrôle de l'entité juridiquement acquéreuse par l'entité juridiquement acquise (voir RF Comptable 485 dossier « Comptes consolidés : le nouveau règlement de l'ANC - 2<sup>e</sup> partie », partie 8). On notera que l'ANC a répondu, par un communiqué en date du 19 mai 2022 et publié le 27 mai sur lequel

nous reviendrons ultérieurement, aux questions concernant les difficultés d'application qui lui avaient été soumises par la CNCC (voir RF Comptable 504, mai 2022, notre article « Règlement ANC 2020-01, première application : les subventions d'investissement questionnent »).

### SYNTHÈSE DES RÉPONSES DU CNOEC AUX DIVERSES QUESTIONS POSÉES

Voici, dans le tableau ci-après, les questions auxquelles le CNOEC a été appelé à répondre ainsi que ses positions sur lesdites questions.

QUESTIONS-RÉPONSES PORTANT SUR LE RÈGLEMENT ANC 2020-01 RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDÉS		
Thèmes	Questions	Réponses du CNOEC
Contrats à long terme et méthode à l'avancement	Une entreprise établit ses comptes sociaux selon la méthode à l'achèvement et utilise la méthode à l'avancement en consolidation pour une meilleure information économique. Est-ce toujours possible ?	<b>Oui.</b> Il est possible d'appliquer, dans les comptes consolidés, des méthodes différentes de celles utilisées dans les comptes individuels des entités (y compris de la mère consolidante), dès lors que l'ANC prévoit des méthodes alternatives (ANC, règl 2020-01, art. 271-5). S'agissant de la comptabilisation des contrats à long terme, le PCG laisse le choix entre l'avancement ou l'achèvement. Le règlement CRC 99-02 exprimait une préférence pour la méthode à l'avancement. Cette préférence est supprimée dans le règlement ANC 2020-01. Aucune des deux méthodes, avancement ou achèvement, n'est qualifiée de méthode de référence. Ainsi, il est tout à fait possible d'appliquer la méthode à l'achèvement dans les comptes individuels et la méthode à l'avancement dans les comptes consolidés.
	Contrats de location / caractère significatif	<b>L'activation obligatoire des contrats de crédit-bail doit-elle se faire quel que soit le montant des contrats ? Autrement dit, tous les crédits baux, y compris ceux de faible valeur (10 K€), doivent-ils être retraités ?</b>
	Quid du traitement des contrats de location simple dans le référentiel ANC 2020-01 ?	Aucune disposition spécifique n'étant prévue dans le règlement ANC 2020-01, il convient de se référer aux dispositions du PCG, soit un enregistrement du loyer dans le compte de résultat (PCG, titre II, chap. I, IR « Avis CNC 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs »). À la clôture de l'exercice, les loyers sont rapportés à leur exercice de rattachement (comptabilisation de charges constatées d'avance ou de charges à payer). En effet, les méthodes comptables du groupe sont celles du PCG en vigueur pour établir les comptes individuels, sous réserve de l'application de méthodes obligatoires ou optionnelles issues du règlement ANC 2020-01 sur les comptes consolidés.

**QUESTIONS-RÉPONSES PORTANT SUR LE RÈGLEMENT ANC 2020-01  
RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDÉS**

Thèmes	Questions	Réponses du CNOEC
<b>Écarts de conversion</b>	Est-il exact que, avec le règlement ANC 2020-01, les <b>provisions pour pertes de change</b> comptabilisées dans les comptes individuels <b>ne sont plus neutralisées</b> ?	<b>Oui.</b> Bien qu'il ne soit plus possible, avec le règlement ANC 2020-01, d'enregistrer en résultat consolidé les écarts de conversion sur les créances et dettes libellées en monnaie étrangère (y compris ceux résultant de l'application de la méthode du cours historique pour la conversion des comptes des entités étrangères), le CNOEC considère qu'il <u>n'y a pas lieu</u> , en principe, de <u>neutraliser en consolidation les provisions pour pertes latentes de change</u> enregistrées dans les comptes individuels. En effet, il n'y a pas lieu de procéder à des différences d'appréciation des risques entre les comptes individuels et consolidés pour des mêmes éléments (sauf très exceptionnellement si la situation du groupe modifie substantiellement la prise en compte du risque).
	Une filiale suisse enregistre habituellement ses <b>écarts de conversion en résultat</b> . Ses comptes doivent-ils être <b>corrigés</b> pour faire figurer les différences sur créances et dettes au bilan ? Si oui, peut-on considérer le caractère significatif de la correction à apporter ?	<b>Oui.</b> Pour les entités étrangères et, notamment, celles gérant des flux en devises, il convient de <u>retraiter</u> , dans les comptes consolidés, le cas échéant, les <u>écarts de conversion</u> des filiales concernées enregistrés en résultat. Ces écarts devront être reclassés, selon le cas, à l'actif et/ou au passif du bilan consolidé. Il semble possible de se référer, en matière de retraitements, au caractère significatif (ANC, règl 2020-01, art. 111-4).
<b>Indemnités de départ en retraite (IDR)</b>	Lorsque la méthode de référence de <b>provisionnement des IDR</b> est habituellement appliquée, est-il possible de <b>revenir en arrière</b> l'année de mise en place du règlement ANC 2020-01 ?	<b>Non.</b> Le provisionnement des IDR dans les comptes consolidés constituait une méthode préférentielle au sens du règlement CRC 99-02, dont l'application était irrévocable. Dans le règlement ANC 2020-01, le provisionnement des IDR relève d'une <u>méthode de référence</u> du PCG, également d' <u>application irrévocable</u> dans les comptes individuels et consolidés. Une méthode préférentielle comme une méthode de référence sont supposées améliorer l'information financière. Outre l'existence du principe de permanence des méthodes, les dispositions transitoires du règlement ANC 2020-01 n'apportent pas de précisions particulières sur une possibilité de réversibilité. En conséquence, selon le CNOEC, il n'est pas envisageable de renoncer, dans les comptes consolidés, au provisionnement des IDR dans ce cas précis lors de l'application du nouveau règlement. Il estime, néanmoins, que ce point mériterait une confirmation de l' <u>Autorité des normes comptables</u> (ANC).
	Un groupe peut-il choisir de laisser les IDR en <b>engagements hors bilan</b> dans les annexes individuelles de l'ensemble des entités et de comptabiliser les provisions y afférentes dans les comptes consolidés ?	<b>Oui.</b> Il est possible d'appliquer, dans les comptes consolidés, des <u>méthodes différentes</u> de celles utilisées dans les comptes individuels des entités (y compris de la mère consolidante) dès lors que l'ANC prévoit des méthodes alternatives. Autrement dit, il est tout à fait possible d'appliquer la méthode de référence dans les comptes consolidés visant au provisionnement des IDR et de ne pas l'appliquer dans les comptes individuels (mention uniquement en annexe).



**QUESTIONS-RÉPONSES PORTANT SUR LE RÈGLEMENT ANC 2020-01  
RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDÉS**

Thèmes	Questions	Réponses du CNOEC
<b>Subventions d'investissement</b>	Une subvention d'investissement obtenue <b>avant le 1<sup>er</sup> janvier 2021</b> peut-elle être comptabilisée selon <b>l'une des 2 méthodes</b> de comptabilisation de telles subventions applicables en 2021 (comptabilisation immédiate en résultat ou en capitaux propres) ?	Rappelons que les méthodes comptables dans les comptes consolidés sont désormais celles du PCG en vigueur pour établir les comptes individuels, sous réserve de l'application de méthodes obligatoires ou optionnelles issues du règlement ANC 2020-01. Ainsi, alors qu'avant l'entrée en vigueur de ce dernier, la reprise immédiate de la subvention en résultat n'était pas possible (sauf exception), l'entreprise a dorénavant le <b>choix d'enregistrer la subvention d'investissement immédiatement en résultat ou en capitaux propres</b> en vue de son étalement (PCG art. 312-1). Hormis quelques cas particuliers pour lesquels une application rétrospective est possible, dont ne font pas partie les subventions d'investissement, le règlement ANC 2020-01 s'applique de <b>manière prospective</b> aux transactions survenant <b>après la date de 1<sup>re</sup> application</b> (ANC, régl. 2020-01, art. 4), à savoir le 1 <sup>er</sup> janvier 2021. Le choix entre les 2 méthodes (voir ci-avant) est donc possible pour les subventions obtenues à partir du 1 <sup>er</sup> janvier 2021.
	Si une subvention d'investissement est reçue alors que <b>l'immobilisation n'est pas encore acquise</b> et donc non encore comptabilisée, faut-il constater la subvention en capitaux propres ou en dettes ?	La comptabilisation des subventions d'investissement dans les capitaux propres (compte 13) a lieu dès lors que <b>la décision de leur octroi est certaine</b> (PCG art. 512-1, IR « Avis CNC 2003-D relatif au traitement comptable des indemnités d'assurance reçues à la suite de la destruction d'une immobilisation »).
<b>Crédit d'impôt recherche (CIR)</b>	Dans le cas où le CIR couvre des <b>frais de développement immobilisés</b> et si la société a décidé de comptabiliser les subventions d'investissement en <b>capitaux propres</b> , quel est le traitement à retenir pour le CIR ?	En 2011, l'ANC avait conclu que le CIR devait être comptabilisé, dans les comptes individuels établis en règles françaises (PCG), en diminution de l'IS (compte 695 ou 699) (ANC, note d'information du 11 janvier 2011 - Avancement des travaux du groupe « Impôts, taxes et versements assimilés » pour l'établissement des comptes individuels et consolidés selon les règles françaises). En revanche, l'ANC n'a pas apporté, à ce stade, de précision sur le traitement du CIR dans les comptes consolidés établis en règles françaises. Dans ce contexte, les entreprises ont, en principe, le <b>choix</b> entre un classement du CIR en <b>diminution de l'IS</b> ou en <b>subvention</b> . Si l'entité choisit un classement en subvention, selon le CNOEC, le traitement du CIR devrait suivre celui qui est retenu pour les subventions d'investissement, si celles-ci « financent » des frais de développement immobilisés. Le CNOEC estime, toutefois, que ce point mériterait une confirmation de l'ANC.
<b>Convergence IFRS / règles françaises</b>	Faut-il retenir en synthèse que le « mouvement » de <b>convergence entre les règles françaises et les règles internationales</b> initié il y a quelques années n'est plus « d'actualité » ?	Les évolutions récentes du référentiel français avec, notamment, le nouveau règlement ANC 2020-01 et les évolutions du référentiel international (IFRS 16) ont maintenu voire accru les <b>divergences de traitement comptable</b> en matière, notamment : - d'engagements de retraite (obligatoire selon IAS 19 / méthode de référence selon le règlement ANC 2020-01) ; - d'enregistrement des écarts de conversion sur créances et dettes (en résultat selon IAS 21 / au bilan selon le règlement ANC 2020-01) ; - d'activation des contrats de location (location opérationnelle en IFRS 16 / Crédit-bail et assimilés selon le règlement ANC 2020-01) ; - de comptabilisation des contrats à LT (avancement selon IFRS 15 / avancement ou achèvement selon le règlement ANC 2020-01). Avec le nouveau texte, on assiste donc plutôt à une tendance à l'accroissement des divergences entre le référentiel français et les IFRS. Cela étant, on peut retrouver <b>certaines convergences</b> dans les projets de règlements ANC en cours sur le chiffre d'affaires et la modernisation des états financiers (résultat exceptionnel, transfert de charges...) (voir RF Comptable 502 « Le projet de modernisation des états financiers adopté par l'ANC »).

**QUESTIONS-RÉPONSES PORTANT SUR LE RÈGLEMENT ANC 2020-01  
RELATIF AUX COMPTES CONSOLIDÉS**

Thèmes	Questions	Réponses du CNOEC
<b>Impôts différés</b>	Peut-on <b>présenter</b> les impôts différés passif (IDP) en <b>provision pour impôts différés passif</b> au bilan ?	<p>Au niveau du bilan, outre le classement des écarts d'acquisition dans une sous-rubrique des immobilisations incorporelles, un autre changement est à signaler concernant l'intégration des impôts différés actifs (IDA) et passifs (IDP) respectivement en autres créances et en autres dettes. Jusqu'ici, il était possible de les présenter distinctement des impôts exigibles au bilan consolidé (ou dans l'annexe).</p> <p>Le modèle de bilan prescrit par le règlement ANC 2020-01 (ANC, règl 2020-01, art. 281-1) mentionne expressément que les IDA et les IDP sont désormais à intégrer respectivement dans les postes « Autres créances et comptes de régularisation » et « Autres dettes et comptes de régularisation ».</p>
<b>Absence de mention explicite de la notion de substance dans le règlement ANC 2020-01</b>	Avec ce nouveau règlement, comment traiter <b>l'apport de titres d'une société consolidante</b> à une nouvelle holding sans changement d'associé majoritaire ?	<p>Le principe de prédominance de la substance sur l'apparence n'a pas été repris par le règlement ANC 2020-01, en cohérence avec le PCG. La <u>suppression de ce principe</u> en consolidation oblige à appliquer les principes du PCG, c'est-à-dire une <u>approche juridique des transactions</u>, sauf dispositions spécifiques de l'ANC.</p> <p>L'entrée dans le périmètre de consolidation d'une entité résulte de sa <u>prise de contrôle</u> par l'entité consolidante, quelles que soient les modalités juridiques de l'opération (ANC, règl 2020-01, art. 231-1).</p>
<b>Écarts d'acquisition</b>	Une entreprise qui a commencé à amortir un goodwill peut-elle <b>arrêter son amortissement</b> ? Elle pratiquera, alors, un test annuel de dépréciation.	<p><b>Non.</b> L'absence d'amortissement de l'écart d'acquisition résulte du fait qu'il n'y a <u>pas de limite prévisible</u> à la durée pendant laquelle il procurera des <u>avantages économiques</u> au groupe (ANC, règl 2020-01, art. 231-11).</p> <p>Or, en matière de changements de durée d'utilisation d'un écart d'acquisition, en pratique, lorsque la durée d'utilisation d'un écart d'acquisition a été estimée à l'origine comme limitée, il est peu probable qu'ultérieurement elle devienne non limitée (ANC, règl 2020-01, art. 231-11, IR 3).</p> <p>En revanche, il est possible de <u>revoir la durée d'utilisation</u> et donc le plan d'amortissement de l'écart d'acquisition. Dans ce cas, si cette modification est significative, elle fait l'objet d'un traitement prospectif.</p>
<b>Comptes comparatifs</b>	Est-il obligatoire d'établir des <b>comptes comparatifs 2020</b> ?	Les entités présentent l'exercice comparatif de leurs états de synthèse selon le <u>format prescrit par le règlement ANC 2020-01</u> (ANC, règl 2020-01, art. 4-3°). En conséquence, il s'agit ici de fournir les données chiffrées de l'exercice précédent selon les formats de présentation des états de synthèse du nouveau règlement ANC 2020-01 avec, notamment, les <u>reclassements au bilan</u> (par exemple, les reclassements des écarts d'acquisition dans les immobilisations incorporelles) et les <u>reclassements au compte de résultat</u> (par exemple, les reclassements des dotations aux amortissements et provisions des écarts d'acquisition en résultat opérationnel).
	Faut-il présenter un <b>proforma dans l'annexe</b> des comptes consolidés ?	Le règlement ANC 2020-01 ne mentionne pas une telle obligation.

**L'ESSENTIEL**

- ▶ Il est possible d'appliquer, dans les comptes consolidés, des méthodes différentes de celles utilisées dans les comptes individuels des entités, dès lors que l'ANC prévoit des méthodes alternatives (contrats à long terme, indemnités de départ à la retraite/IDR).
- ▶ En matière de retraitements, il semble possible de se référer au caractère significatif (activation des biens pris en crédit-bail, écarts de conversion...).
- ▶ Avec le règlement ANC 2020-01, les provisions pour pertes de change comptabilisées dans les comptes individuels ne sont plus neutralisées.
- ▶ Lorsque la méthode de référence de provisionnement des IDR est habituellement appliquée, selon le CNOEC, il n'est pas envisageable d'y renoncer, dans les comptes consolidés, lors de l'application du nouveau règlement.
- ▶ En consolidation, les entreprises ont, en principe, le choix entre un classement du CIR en diminution de l'IS ou en subvention.
- ▶ Les impôts différés actifs (IDA) et passifs (IDP) sont désormais à présenter respectivement en autres créances et en autres dettes.
- ▶ Les entités doivent présenter l'exercice comparatif de leurs états de synthèse. En revanche, il n'est pas exigé de comptes pro forma.