

Nouvelle définition du résultat exceptionnel

Note technique du Conseil national de l'ordre des experts-comptables

Préparée par la commission comptable du CNOEC (septembre 2023)

Cette note technique s'inscrit dans le dispositif réglementaire du plan comptable général (règlement n° 2014-03 du 5 juin 2014) édicté par l'Autorité des Normes Comptables (ANC). Pour toute question portant sur cette note technique, il convient de s'adresser aux services du CNOEC.

Sommaire

Sommaire.....	1
1. Nouvelle définition du résultat exceptionnel dans les comptes individuels	2
Les produits et charges liés à un évènement majeur et inhabituel	2
Les éléments inscrits par nature en résultat exceptionnel	7
La réaffectation possible en fin d'exercice.....	8
2. Modifications du plan de comptes.....	8
3. Présentation du résultat exceptionnel dans les états financiers.....	11
4. Informations à fournir en annexe	13
5. Impacts de cette nouvelle définition	13
6. Pratique dans les comptes consolidés en normes françaises	14

A l'heure actuelle, les textes sont relativement succincts pour définir le résultat exceptionnel. Le code de commerce précise que « *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* » (art. R123-192). Le plan comptable général (PCG) ne propose pas de définition du résultat exceptionnel et expose que « *les produits et les charges de l'exercice sont classés au compte de résultat de manière à faire apparaître les différents niveaux de résultat* » (art. 513-2). De ce fait, le résultat exceptionnel est composé de la liste des comptes énumérés par le PCG.

Le règlement ANC n°2022-06¹, d'application obligatoire à compter des exercices ouverts au 1^{er} janvier 2025, avec anticipation possible à compter de sa date de publication au Journal officiel, donne une nouvelle définition du résultat exceptionnel.

De ce fait, la recommandation de l'Ordre des experts comptables n° 21, d'octobre 1988, relative à la distinction entre le résultat courant et le résultat extraordinaire, devient caduque.

1. Nouvelle définition du résultat exceptionnel dans les comptes individuels

La nouvelle définition proposée par l'ANC pour le résultat exceptionnel repose (i) sur une base conceptuelle (événement majeur et inhabituel) à laquelle s'ajoutent (ii) des éléments limitativement énumérés qu'il convient d'intégrer (écritures comptables d'origine purement fiscales, changement de méthode et correction d'erreur).

Les produits et charges liés à un événement majeur et inhabituel

Selon l'article 513-5 nouveau du PCG, sont 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.

¹ Règlement ANC 2022-06 adopté le 4 novembre 2022 par l'ANC, en cours d'homologation, visant à modifier le règlement ANC n° 2014-03 du 5 juin 2014 relatif au plan comptable général.

Exemple : (IR 4 règlement ANC n°2022-06 avec commentaires infra-réglementaire – Événement majeur et inhabituel)

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'entité), une expropriation, une cyberattaque, une catastrophe naturelle... sont des événements susceptibles de remplir les conditions pour être qualifiés d'événements majeurs et inhabituels.

Les opérations dont la réalisation concerne l'activité normale et courante de l'entité sont exclues du résultat exceptionnel et sont inscrites dans le résultat courant, selon leur nature, en résultat d'exploitation ou en résultat financier (comme notamment les cessions d'éléments d'actifs).

Exemple (IR3 règlement ANC n°2022-06 avec commentaires infra-réglementaires - Définition du résultat exceptionnel)

Les achats, ventes et marchés 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 inscrits dans le résultat d'exploitation, sauf s'ils résultent d'un événement majeur et inhabituel.

Observation du CNOEC :

Il convient également de noter que les futures règles ne prévoient pas la possibilité d'affecter une charge pour partie en résultat courant et pour une autre partie en résultat exceptionnel (pour les dons ou les créances irrécouvrables notamment). Ainsi, dès lors que le PCG prévoit un enregistrement en exceptionnel (lorsque les conditions sont respectées) et qu'aucune autre solution n'est évoquée par l'ANC, il ne paraît pas possible de s'écarter de cette règle.

- Les événements entraînant des conséquences sur plusieurs exercices

L'article 513-5 nouveau du PCG précise qu'un même événement peut avoir des conséquences sur plusieurs exercices comptables. Dans ce cas, si les charges et les produits liés à cet événement sont classés en résultat exceptionnel au cours du premier exercice comptable, les produits et charges ultérieurs sont également classés en résultat exceptionnel jusqu'à l'extinction des conséquences de l'événement. Il convient de noter que seuls les effets directs sont à prendre en compte (cf. paragraphe : les produits et les charges directement liés à un événement majeur et inhabituel).

Exemple : (IR3 règlement ANC n°2022-06 avec commentaires infra-réglementaires - Produits et charges directement liés à un événement majeur et inhabituel)

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

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. Les aides, les remboursements et les indemnités directement liés à l'événement majeur et inhabituel et reçus en compensation de charges d'exploitation sont classés en résultat d'exploitation.

Les produits et charges que l'entité aurait supportés indépendamment de la survenance de l'événement majeur et inhabituel ne sont pas inscrits en résultat exceptionnel.

Exemple : (IR3 règlement ANC n°2022-06 avec commentaires infra-réglementaires - Produits et charges directement liés à un événement majeur et inhabituel)

Une entité subit un arrêt de sa production. L'entité considère que l'arrêt de production remplit les conditions d'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...) auraient été supportées. Par conséquent, ces charges ne sont pas à classer en résultat exceptionnel et 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.

Exemple proposé par le CNOEC :

Dans le cadre de l'illustration précédente proposée par l'ANC, par hypothèse, il est considéré que l'arrêt de production est dû à une catastrophe naturelle qui a endommagé les outils de production. Les frais de nettoyage du site seraient alors à comptabiliser en résultat exceptionnel, car ils n'auraient pas été constatés en l'absence de cette catastrophe naturelle.

- Qualification d'un événement majeur et inhabituel

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.

Exemple : IR3 règlement ANC n°2022-06 avec commentaires infra-réglementaires - Qualification d'un événement majeur et inhabituel

Une entité participe, au titre d'un exercice donné, à une opération de mécénat. En raison de son caractère majeur et du fait qu'il ne relève pas de son activité normale et courante, l'entité qualifie le mécénat d'événement majeur et inhabituel. Au cours d'un exercice ultérieur, l'entité décide de développer le mécénat. Le mécénat ne conserve plus son caractère inhabituel car il a vocation à se reproduire d'un exercice à l'autre. La nouvelle appréciation de l'événement « mécénat » au cours d'un exercice ultérieur ne remet pas en cause la qualification retenue antérieurement.

La qualification d'un même type d'événement peut évoluer, dans ce cas aucun reclassement du comparatif est à effectuer. Cette nouvelle définition fait par conséquent appel au jugement.

Redressements de nature sociale ou fiscale (exemple proposé par le CNOEC)

L'ANC prévoit une présomption portant sur le caractère inhabituel « *lorsqu'un même évènement 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* ». Mais, il n'est pas possible de s'appuyer d'emblée sur cette présomption - par exemple en arguant du fait que dans une TPE, la probabilité d'occurrence d'un contrôle fiscal est faible, voire très faible, qu'elle ne s'est pas produite au cours des derniers exercices comptables et qu'il est peu probable qu'elle se reproduise au cours des prochains exercices - pour réfuter le caractère normal et courant d'un redressement fiscal ou d'un redressement en droit social ; cet événement fait partie de la vie courante des entreprises.

Le plan de comptes du règlement ANC n°2022-06 présente, d'ailleurs, le compte de rappel d'impôts en résultat d'exploitation : compte 638 Rappel d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices).

Par conséquent, en règle générale, un redressement social ou un redressement fiscal ne peut pas être considéré comme un événement majeur et inhabituel. Les conséquences des contrôles sociaux ou fiscaux sont, de ce fait, à comptabiliser en résultat courant (pour ceux qui sont à constater en charges) sauf exception.

Comme cela a été précisé précédemment, les futures règles ne prévoient pas la possibilité d'affecter la charge de redressement pour partie en résultat d'exploitation et pour partie en résultat exceptionnel, comme cela est parfois pratiqué actuellement (en présentant le principal en résultat d'exploitation et les pénalités et intérêts de retard en résultat exceptionnel).

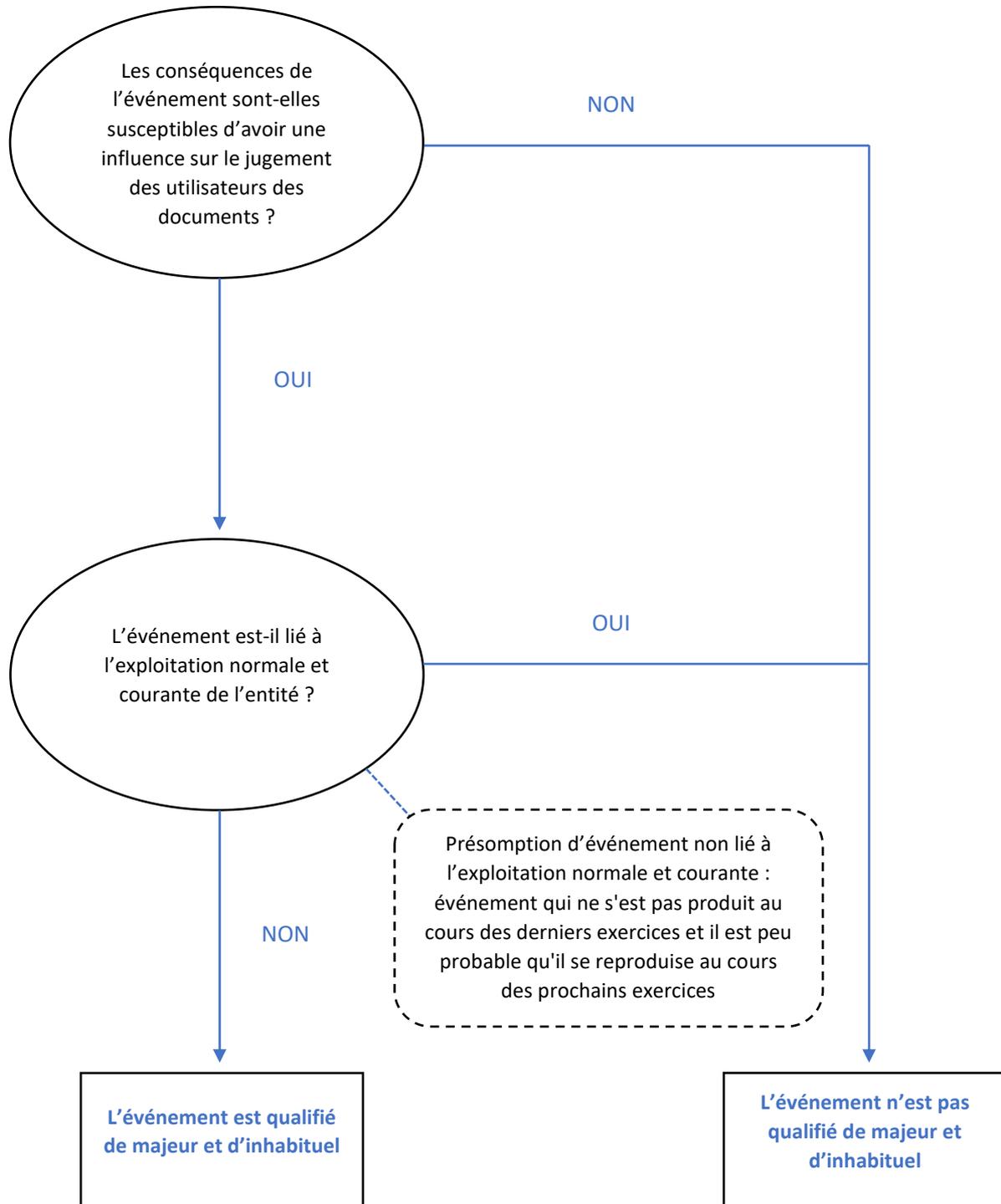
Dépréciation des titres (exemple proposé par le CNOEC)

S'agissant de la dépréciation des titres, une comptabilisation en dehors du résultat courant (i.e. en exceptionnel) est-elle envisageable ?

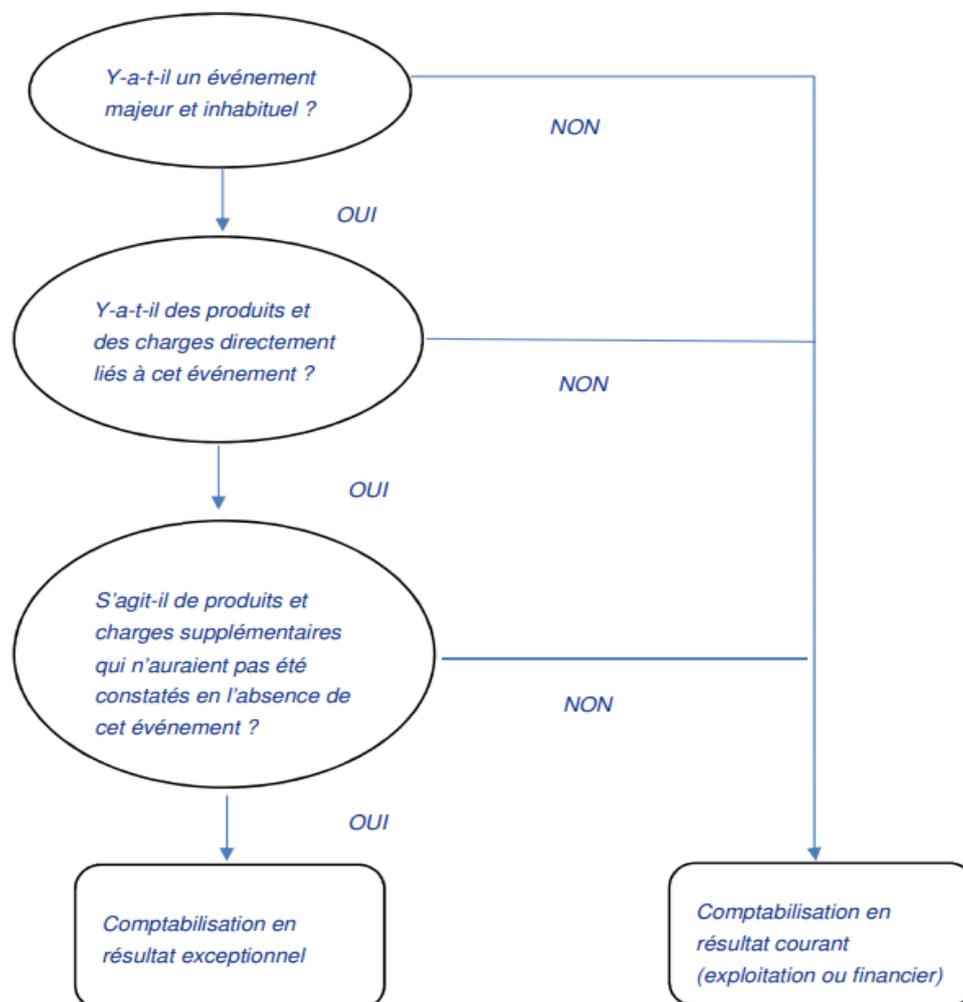
En règle générale, une baisse d'activité au niveau d'une filiale ne devrait pas être considérée comme un événement exceptionnel chez la mère, celui-ci revêtant un caractère courant. Lorsqu'une entité détient des titres de participation et qu'une dépréciation porte sur ces derniers, la charge est inscrite dans le résultat courant, a fortiori s'il s'agit d'une holding qui n'intervient pas dans la gestion de sa filiale. De ce fait, en règle générale, la perte d'un client, même d'importance majeure, par une filiale ne devrait pas conduire, dans les effets qu'elle produit au niveau de la holding détentrice des titres, à la comptabilisation d'une dépréciation présentée en résultat exceptionnel.

A noter que le traitement de la dépréciation des titres d'une filiale en consolidation n'est pas indiqué. En effet, la dépréciation des titres de participation constituée par l'entité détentrice des titres est éliminée dans les comptes consolidés.

Afin de définir si un événement peut être qualifié de majeur et d'inhabituel, l'arbre décisionnel suivant – proposé par le CNOEC – peut être utilisé :



Puis la décision de comptabiliser en résultat exceptionnel ou non peut être effectuée à l'aide de l'arbre décisionnel proposé par l'ANC dans la version du règlement ANC n°2022-06 avec commentaires infra-réglementaires :



Les éléments inscrits par nature en résultat exceptionnel

Outre les produits et charges directement liés à un événement majeur et inhabituel, sont également enregistrés en résultat exceptionnel :

- les écritures comptables d'origine purement fiscale. Il en est ainsi de la constitution ou de la reprise de provisions réglementées (y compris les amortissements dérogatoires) ;
- les changements de méthode comptable que l'entité est amenée à comptabiliser en résultat, plutôt qu'en capitaux propres, en raison de l'application de règles fiscales ;

Règlementation actuelle	Règlement ANC n° 2022-06
<p>6751 - Immobilisations incorporelles 6752 - Immobilisations corporelles 6756 - Immobilisations financières 6758 - Autres éléments d'actif 678 - Autres charges exceptionnelles 6781 - Malis provenant de clauses d'indexation 6782 - Lots 6783 - Malis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et obligations émises par elle-même 6788 - Charges exceptionnelles diverses</p>	<p>678 Autres charges exceptionnelles</p>
<p>77 - Produits exceptionnels 771 - Produits exceptionnels sur opérations de gestion 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 7718 - Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion 772 - (Compte à la disposition des entités pour enregistrer, en cours d'exercice, les produits sur exercices antérieurs) 774 - Opérations de constitution ou liquidation des fiducies 7741 - Opérations liées à la constitution de fiducie - Transfert des éléments 7742 - Opérations liées à la liquidation de la fiducie 775 - Produits des cessions d'éléments d'actif 7751 - Immobilisations incorporelles 7752 - Immobilisations corporelles 7756 - Immobilisations financières 7758 - Autres éléments d'actif 777 - Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice 778 - Autres produits exceptionnels 7781 - Bonis provenant de clauses d'indexation 7782 - Lots 7783 - Bonis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et d'obligations émises par elle-même 7788 - Produits exceptionnels divers</p>	<p>77 Produits exceptionnels</p> <p>772 (Compte à la disposition des entités pour enregistrer, en cours d'exercice, les produits sur exercices antérieurs)</p> <p>778 Autres produits exceptionnels</p>

Le tableau de correspondance, ci-dessous, indique les comptes à utiliser, lorsque le règlement ANC n°2022-06 sera appliqué, pour les éléments comptabilisés actuellement en résultat exceptionnel qui ne seraient pas relatifs à un événement majeur et inhabituel.

Règlementation actuelle	Règlement ANC n° 2022-06
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 bénéfiques) 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 bénéfiques) 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 bénéfiques 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 bénéfiques 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	7671 - Produits des cessions d'immobilisations financière
7783 - Bonis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et d'obligations émises par elle - même	7683 - Bonis provenant du rachat par l'entreprise d'actions et d'obligations émises par elle-même

3. Présentation du résultat exceptionnel dans les états financiers

Le résultat exceptionnel est présenté dans le compte de résultat (système de base et abrégé) comme un total des produits et des charges exceptionnels de l'exercice. Cette présentation diminue le niveau de détail par rapport à la réglementation actuelle comme le montre le tableau ci-dessous. Les produits et les charges exceptionnels comprendront ainsi tous les éléments comptabilisés en résultat exceptionnel et notamment les dotations et les reprises exceptionnelles.

Réglementation actuelle	Règlement ANC n°2022-06
Produits exceptionnels : Sur opérations de gestion Sur opérations en capital Reprises sur provisions et dépréciations et transferts de charges ² Total	Produits exceptionnels
Charges exceptionnelles : Sur opération de gestion Sur opérations en capital Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions Total	Charges exceptionnelles
Résultat exceptionnel	Résultat exceptionnel

Des éléments actuellement en résultat exceptionnel, seront présentés dans le compte de résultat en résultat d'exploitation ou financier ; nous pouvons donner l'exemple de la cession des éléments d'actifs ou encore la quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice. La présentation dans le compte de résultat sera alors la suivante :

- Les subdivisions des comptes 67 et 77 liées à la cession d'éléments d'actifs sont remplacées par des subdivisions des comptes 65 et 75, 66 et 76
- › Valeurs comptables des immobilisations incorporelles et corporelles cédées

Réglementation actuelle	Règlement ANC n°2022-06
Charges exceptionnelles	Charges d'exploitation
Sur opérations en capital - valeurs comptables des éléments immobilisés et financiers cédés	Valeurs comptables des immobilisations incorporelles et corporelles cédées

² Il convient de rappeler que le règlement ANC n° 2022-06 prévoit la suppression de la technique du transfert de charges.

› Valeurs comptables des immobilisations financières cédées

Règlementation actuelle	Règlement ANC n°2022-06
Charges exceptionnelles	Charges financières
Sur opérations en capital - produits des cessions d'éléments d'actif	Valeurs comptables des immobilisations financières cédées

› Produits des cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles

Règlementation actuelle	Règlement ANC n°2022-06
Produits exceptionnels	Produits exploitation
Sur opérations en capital - produits des cessions d'éléments d'actif	Produits des cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles

› Produits des cessions d'immobilisations financières

Règlementation actuelle	Règlement ANC n°2022-06
Produits exceptionnels	Produits financières
Sur opérations en capital - produits des cessions d'éléments d'actif	Produits des cessions d'immobilisations financières

- Le compte 777 « Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice » est remplacé par le compte 747 (même libellé)

Règlementation actuelle	Règlement ANC n°2022-06
Produits exceptionnels	Produits exploitation
Sur opérations en capital - subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice	Subventions

4. Informations à fournir en annexe

Le règlement ANC n°2022-06 apporte des précisions sur les informations à apporter en annexe par rapport à la réglementation actuelle. Le tableau ci-après expose la réglementation applicable.

Réglementation actuelle	Règlement ANC n°2022-06
<p>Art. 810-1 du PCG : Les documents de synthèse, qui comprennent nécessairement le bilan, le compte de résultat et une annexe mettent en évidence tout fait pertinent.</p>	<p>Article 832-21 nouveau du PCG : (relatif à l'annexe) Une description des produits et des charges comptabilisés en résultat exceptionnel est à fournir dans l'annexe des comptes annuels.</p> <p>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 :</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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.

5. Impacts de cette nouvelle définition

Le calcul de la réserve spéciale de participation est défini à l'article L3324-1 du Code du travail. La formule légale est la suivante :

$$RSP = 1 / 2 (B - 5 C / 100) \times S / VA$$

B = Bénéfice net de l'exercice déduction faite de l'impôt
C = Capitaux propres de l'entreprise
S = Salaires de l'entreprise
VA = Valeur ajoutée de l'entreprise

La valeur ajoutée est calculée de la façon suivante (article D3324-2 du Code du travail) :

- charges de personnel
- + impôts, taxes et versements assimilés, à l'exclusion des taxes sur le chiffre d'affaires
- + charges financières
- + dotations de l'exercice aux amortissements et aux dépréciations figurant en charges d'exploitation
- + dotations de l'exercice aux provisions, à l'exclusion des dotations figurant dans les charges exceptionnelles
- + résultat courant avant impôts

Le calcul de la valeur ajoutée est basé sur le résultat courant avant impôt. Les éléments actuellement en résultat exceptionnel qui seront comptabilisés en résultat d'exploitation en application du règlement ANC n°2022-06 viendront impacter le montant de la participation.

Exemple :

Une opération de mécénat actuellement comptabilisée en résultat exceptionnel, qui sera enregistrée en résultat d'exploitation (car relevant de l'activité normale et courante de l'entreprise) lorsque le règlement ANC n°2022-06 sera appliqué, viendra par conséquent modifier le montant de la participation.

Les plus ou moins-values de cession seront également prises en compte dans le résultat courant, si elles ne sont pas liées à un événement majeur et inhabituel, ce qui n'est pas le cas avant l'application du règlement ANC n°2022-06.

Si un accord d'intéressement prend en compte le résultat courant ou le résultat d'exploitation, le montant de l'intéressement pourrait être aussi impacté par cette nouvelle définition.

L'impact de la modification de la définition du résultat exceptionnel sur la CVAE n'est pas étudié car cet impôt est supprimé en 2024. Cette nouvelle définition a cependant une incidence sur l'application du dispositif du plafonnement de la contribution économique territoriale (CET) en fonction de la valeur ajoutée.

6. Pratique dans les comptes consolidés en normes françaises

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 règlement ANC n°2022-06 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 (IR3 - Articulation avec le règlement ANC n° 2020-01 relatif aux comptes consolidés du règlement ANC n°2022-06)

Exemple : Une restructuration peut être liée à un événement majeur et inhabituel au niveau de l'entreprise mais non au niveau du groupe qui a l'habitude de procéder à des restructurations.