

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ

Avis n° 97.06 du 18 juin 1997 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimation, changements d'options fiscales et corrections d'erreurs

Le Conseil National de la Comptabilité, réuni en assemblée plénière le 18 juin 1997, sur rapport du Secrétariat Général, a adopté le projet d'avis suivant.

La permanence des méthodes, qui permet d'assurer la comparabilité de l'information dans le temps, est un principe comptable s'appliquant à toute personne soumise à une obligation de tenue de comptabilité.

Le caractère fondamental de ce principe est affirmé par les textes suivants :

l'article 11 du Code de Commerce : " A moins qu'un changement exceptionnel n'intervienne dans la situation du commerçant, personne physique ou morale, la présentation des comptes annuels comme les méthodes d'évaluation retenues ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre. Si des modifications interviennent, elles sont décrites et justifiées dans l'annexe " .

le Plan Comptable Général : " La cohérence des informations comptables au cours des périodes successives implique la permanence dans l'application des règles et procédures.

Toute exception à ce principe de permanence doit être justifiée par la recherche d'une meilleure information.

En cas de modification, il convient pour la période de transition de communiquer, avec les informations établies selon la nouvelle méthode, toutes précisions utiles sur les incidences comptables résultant du changement " .

Un changement de méthode comptable peut s'avérer nécessaire et cette possibilité est prévue par les textes ci-dessus. Il convient cependant de distinguer les changements de méthode des changements d'estimation, des changements d'opportunité et des corrections d'erreurs qui relèvent de conditions et de traitements différents.

1. Typologie et définitions

1.1 Changements de méthodes comptables

Le terme " *méthode comptable* " s'applique :

- aux méthodes et règles d'évaluation ;
- aux méthodes et règles de présentation des comptes.

Un changement de méthodes comptables résulte :

- soit du remplacement d'une méthode comptable par une autre lorsqu'une option implicite ou explicite existe. Cela constitue un changement de méthode comptable stricto sensu.
- soit d'un changement de réglementation.

1.11 Changement de méthodes comptables stricto sensu.

Un changement de méthode n'est possible que s'il existe un choix entre plusieurs méthodes comptables pour traduire un même type d'opérations ou d'informations : ce choix peut être implicite et résulter de la pratique en l'absence de texte, ou être explicite et résulter de l'existence d'une option dans les textes. Les différentes méthodes comptables applicables ne sont pas nécessairement équivalentes : certaines peuvent être considérées comme préférables car elles conduisent à une information financière manifestement meilleure ; dans ce cas un éventuel changement inverse ultérieur doit être considéré comme quasiment impossible.

Les règles comptables comportant des options susceptibles de présenter un choix entre différentes méthodes sont notamment les suivantes :

- frais de recherche et de développement : constatation en charges de l'exercice ou, sous certaines conditions, inscription à l'actif ;
- contrats à long terme : méthodes de l'achèvement, de l'avancement ou des produits nets partiels ;
- charges pour retraites : comptabilisation ou non de provisions ;
- charges financières : possibilité de prise en compte dans le coût de production d'une immobilisation produite par l'entreprise ou de certains stocks ;
- réévaluation libre des immobilisations corporelles et financières ;
- évaluation des stocks : coût moyen pondéré ou premier entré/premier sorti (PEPS) ;
- évaluation des titres par équivalence sous certaines conditions ;
- frais d'émission d'un emprunt : charges de l'exercice ou répartition sur la durée de l'emprunt ;
- subventions d'investissement : prise en compte immédiatement en produit ou étalement du produit sur plusieurs exercices.

Existent également des options propres aux comptes consolidés relatives aux méthodes de consolidation ou aux méthodes d'évaluation. Ces dernières figurent à l'article 248-8 du décret N° 67-236 du 23 mars 1967.

Aux termes des textes rappelés ci-dessus et des considérations précédentes, un changement de méthode a pour cause des modifications intervenues dans la situation de l'entreprise ou dans le contexte économique, industriel ou financier. La décision de changer de méthode n'est pas discrétionnaire, elle résulte de circonstances qui rendent ce changement nécessaire car l'adoption d'une autre méthode prévue par les règles comptables fournit une meilleure information financière.

Ainsi, les sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé pour la première fois peuvent procéder à des changements de méthodes en vue, par exemple, d'adopter les règles les plus généralement acceptées dans le secteur d'activité concerné. De même, les sociétés entrant dans un groupe peuvent modifier leurs méthodes comptables pour

adopter celles de leur nouvel actionnaire en situation de les contrôler à condition que cela ne les conduise pas à abandonner des méthodes améliorant l'information telles que définies par le présent avis.

De plus, l'avis 94-03 du CNC a consacré la justification du changement de méthode par la recherche d'une meilleure information : *" un changement de méthode comptable est considéré comme possible non seulement lorsqu'il est provoqué par un changement dans la situation de l'entreprise mais aussi dans le cas où il est justifié par la recherche d'une meilleure information "*.

Le Conseil pourra être amené dans ses prochains avis à privilégier une méthode si des options sont prévues. Aux termes des débats actuels, et sans préjudice de décisions ultérieures, sont considérés par le présent avis comme conduisant à une meilleure information financière :

- dans les contrats à long terme, la méthode à l'avancement (les contrats émis par les entreprises d'assurance, les institutions de prévoyance et les organismes régis par le code de la Mutualité ne sont pas concernés et sont l'objet de méthodes adaptées à la spécificité des opérations traitées) ;
- pour les charges pour retraites, la comptabilisation de provisions (en totalité pour les actifs et les retraités) ;
- pour les opérations de crédit-bail ou opérations assimilées, dans les comptes consolidés seulement, les retraitements prévus à l'article 248-8 e et f du décret n° 66-236 du 23 mars 1967.

Par ailleurs, ne constituent pas des changements de méthodes comptables :

a) l'adoption d'une méthode comptable pour des événements ou opérations qui diffèrent sur le fond d'événements ou opérations survenus précédemment ;

b) l'adoption d'une nouvelle méthode comptable pour des événements ou opérations qui étaient jusqu'alors sans importance significative.

1.12 A la différence des changements de méthodes qui sont opérés à l'initiative de l'entreprise, les changements de réglementation s'imposent à elle.

Un changement de réglementation est décidé par une autorité compétente en la matière ; il n'a pas à être justifié par l'entreprise.

1.2 Changements d'estimations et changements de modalités d'application.

L'application des méthodes et principes comptables passe par la mise en oeuvre de modalités pratiques choisies au cas par cas par l'entreprise. Ces modalités peuvent, dans le cadre d'une même méthode, différer d'une entreprise à l'autre et, pour une même entreprise, dans le temps. Ces différences ou ces évolutions sont normales et sont assimilables, dans leur nature, aux changements d'estimations.

En raison des incertitudes inhérentes à la vie des affaires, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent être évalués avec précision ; ils ne peuvent faire l'objet que d'une estimation. La procédure d'estimation dépend de jugements fondés sur les dernières

informations disponibles. Le recours à des estimations raisonnables est une part essentielle de la préparation des comptes.

Une estimation est révisée si les circonstances sur lesquelles elle était fondée sont modifiées par suite de nouvelles informations ou d'une meilleure expérience ; par exemple, une nouvelle estimation de la durée de vie d'une immobilisation conduit à revoir le plan d'amortissement futur. Le fait de réviser une estimation ne confère pas nécessairement à l'ajustement correspondant la qualité d'élément exceptionnel ni le caractère de correction d'erreur. Il est parfois difficile de faire la distinction entre un changement de méthode comptable et un changement dans les estimations. La modification est alors assimilée à un changement dans les estimations comptables et fait l'objet d'une information spécifique.

Par ailleurs, une décision de gestion (un changement d'intention) peut conduire l'entreprise à modifier certaines évaluations. Par exemple, un actif précédemment comptabilisé à sa valeur d'utilité sera déprécié s'il y a lieu, à sa valeur de marché si l'entreprise a décidé de le vendre : le bien en question a changé de destination. Ce changement ne s'analyse pas comme un changement de méthode.

1.3 Changements d'options fiscales (comptes individuels)

Les modifications d'options fiscales "*ont pour objet de permettre à l'entreprise d'optimiser à son gré les avantages accordés par les règles fiscales. Ces modifications diffèrent des changements de méthodes comptables en ce qu'elles résultent de pratiques étrangères aux principes comptables, telles que celles des évaluations dérogatoires*" (OEC Recommandation du 3 octobre 1984).

Parmi les modifications d'options fiscales ainsi définies, on peut citer :

- la constatation ou la reprise d'amortissements dérogatoires lorsqu'une entreprise applique le système dégressif prévu par le CGI, tout en estimant nécessaire de conserver comptablement un mode d'amortissement linéaire,
- la constitution ou la reprise de provisions réglementées.

Les changements d'options fiscales ne concernent que les comptes individuels de l'entreprise dans la mesure où les écritures motivées par des dispositions essentiellement fiscales sont annulées dans les comptes consolidés.

1.4 Corrections d'erreurs

Les corrections d'erreurs (à distinguer des révisions d'estimation) résultent d'erreurs, d'omissions matérielles ou d'interprétation erronées. Constitue également une erreur l'adoption par l'entreprise d'une méthode comptable non admise. Les changements d'estimations et de modalités d'application ne constituent pas des corrections d'erreur sauf si les estimations ou modalités antérieures étaient fondées sur des données elles-mêmes manifestement erronées, sur la base des informations disponibles à l'époque.

2. Traitement comptable

2.1 Changements de méthodes comptables.

2.11 Mode de calcul.

Afin d'assurer la bonne lisibilité de l'information financière future, il convient de calculer l'effet (après impôt) de la nouvelle méthode de façon rétrospective, comme si elle avait toujours été appliquée. La détermination de l'incidence d'un changement de méthode à l'ouverture du premier exercice présenté et pour chaque exercice comparatif permet d'assurer la cohérence et donc la comparabilité des informations dans le temps.

Dans certains cas, l'estimation de l'effet à l'ouverture ne peut être faite de façon objective et le changement de méthode devra alors être appliqué de façon prospective. En effet, lorsque la nouvelle méthode est caractérisée par la prise en compte d'hypothèses il peut être quelquefois difficile et inapproprié de procéder à une estimation en se situant plusieurs années en arrière. Il est donc décidé par le présent avis que les changements de méthodes conduisant à inscrire à l'actif des frais de recherche et de développement ne peuvent être appliqués que de manière prospective, c'est-à-dire aux nouveaux projets.

2.12 Comptabilisation

L'application de la nouvelle méthode aux opérations en cours ne peut avoir pour effet de modifier les comptes des exercices antérieurs. Le bilan du dernier exercice clos avant le changement de méthode ne peut être affecté par celui-ci. La décision de changer de méthode est une décision de l'exercice et ce sont donc les comptes de cet exercice qui doivent en retracer les conséquences.

Il convient alors de déterminer si le montant des charges et/ou produits résultant de la correction doit affecter le compte de résultat ou les capitaux propres à l'ouverture de l'exercice.

Ajustement des capitaux propres

L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en "*Report à nouveau*" dès l'ouverture de l'exercice.

Ainsi le résultat de l'exercice n'est pas affecté par des corrections provenant d'exercices antérieurs. Ce traitement n'affecte pas non plus la détermination par l'assemblée générale des actionnaires du bénéfice distribuable constitué, aux termes de l'article 346 de la loi du 24 juillet 1966, par le bénéfice de l'exercice diminué des pertes antérieures et augmenté du report bénéficiaire..

Si, en raison de l'application de règles fiscales, l'entreprise est amenée à comptabiliser l'impact du changement dans le compte de résultat pour ses comptes individuels, une telle écriture est retraitée dans les comptes consolidés, conformément aux dispositions de l'article 248-6,c du décret n° 67-236 du 23 mars 1967, afin de rendre le traitement comptable de ces comptes conforme aux prescriptions du présent avis.

Traitement lors des exercices ultérieurs

Lorsque les changements ont conduit à comptabiliser des provisions sans passer par le compte de résultat, la reprise de ces provisions se fait directement par les capitaux propres pour la partie de la reprise de ces provisions qui n'a pas trouvé sa justification.

Information comparative

Des comptes proforma des exercices antérieurs présentés sont établis suivant la nouvelle méthode afin d'assurer la comparabilité.

2.2 Changements d'estimations et de modalités d'application.

Ces changements n'ont par définition qu'un effet sur l'exercice en cours et les exercices futurs. La modification ne peut être que prospective. L'incidence du changement correspondant à l'exercice en cours est enregistré dans les comptes de l'exercice. Les changements d'estimation peuvent avoir un effet sur différentes lignes du compte de résultat et du bilan.

2.3 Changements d'options fiscales (comptes individuels).

Les changements d'options fiscales n'ont par définition qu'un effet sur l'exercice en cours et les exercices futurs. La modification ne peut être que prospective. L'incidence du changement correspondant à l'exercice en cours est constatée dans le résultat de l'exercice.

2.4 Corrections d'erreurs

Les corrections d'erreurs, par leur nature même, portent sur la comptabilisation des opérations passées. Elles sont comptabilisées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées ; l'incidence, après impôt des corrections d'erreurs significatives, est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.

2.5 Information en annexe

Toutes les informations nécessaires à la compréhension du changement de méthode ou de réglementation sont fournies dans l'annexe, notamment sa justification et les effets sur les résultats et les capitaux propres des exercices précédents.

De même toutes les informations nécessaires à la compréhension des changements d'estimations, de modalités d'application ou d'options fiscales sont fournies dans l'annexe.

La nature des erreurs corrigées au cours de l'exercice doit être indiquée dans l'annexe. Si les erreurs corrigées sont relatives à un autre exercice présenté, il convient d'indiquer pour cet exercice, les postes du bilan directement affectés et de présenter sous forme simplifiée le compte de résultat retraité. Les informations comparatives données dans l'annexe doivent être également retraitées proforma lorsqu'elles sont affectées par l'erreur corrigée.

L'avis s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} juillet 1997.

Discussion du projet d'avis projet relatif aux changements comptables

Le représentant de la C.O.B. demandera, pendant la discussion du projet, la modification suivante :

Page 5 du projet

2. Traitement comptable

2.1 Changements de méthodes comptables

Mode de calcul

Rajouter un troisième alinéa rédigé ainsi :

" En outre, le calcul rétrospectif ne peut avoir pour effet d'inscrire à l'actif des charges qui, pouvant à l'origine être étalées, ne l'ont pas été et ont déjà été constatées en résultat "