

Avis n°00-0a du 6 juillet 2000 du comité d'urgence

Comptabilisation des changements de méthodes portant sur des engagements de retraites et assimilés.

Le Comité d'urgence du CNC a été saisi le 20 avril 2000 par le président du CNC, après consultation des membres du bureau et suite à une demande de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, de différentes questions d'interprétation présentées ci-dessous, des dispositions du règlement n°99-03 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable relatif à la réécriture du plan comptable général ; ces questions sont relatives à la comptabilisation de changements de méthodes portant sur des engagements de retraites et assimilés.

Le Comité d'urgence a adopté le 6 juillet 2000, l'avis suivant.

Table des matières

[Question I :](#)

[I-1](#) - Existence d'une option : provisionnement partiel / provisionnement total

[I-2](#) - Cas possibles de changements de méthodes comptables

[I-3](#) - Existence d'une méthode préférentielle

[I-4](#) - Impact du changement de méthodes comptables

[I-5](#) - Conclusion

[Question II :](#)

[II-1](#) - Sans que sa situation ait changé.

[II-2](#) - Lorsque sa situation a changé (par exemple lorsqu'une société, qui ne provisionnait aucun engagement, se fait coter en bourse et qu'elle souhaite à cette occasion ne provisionner que les engagements vis-à-vis d'une catégorie de salariés) ;

[II-21](#) - Changement exceptionnel intervenu dans la situation de l'entité

[II-22](#) - Nécessité de fournir une meilleure information financière

[II-3](#) - Conclusion

Question I :

Une entreprise qui provisionnait partiellement les engagements de retraites peut-elle, sans changement exceptionnel dans sa situation, comptabiliser la totalité de ces engagements ? Si oui, l'impact de ce changement déterminé à l'ouverture doit-il être imputé en report à nouveau ?

I-1 - Existence d'une option : provisionnement partiel / provisionnement total

L'avis n°97-06 du 18 juin 1997 relatif aux changements comptables dispose qu' "*un changement de méthode n'est possible que s'il existe un choix entre plusieurs méthodes comptables pour traduire un même type d'opération 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...* "

Au cas d'espèce :

- l'article 9-3^{ème} alinéa du code de commerce dispose que :

" Le montant des engagements de l'entreprise en matière de pension, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite, ou avantages similaires des membres ou associés de son personnel et de ses mandataires sociaux, est indiqué dans l'annexe. Par ailleurs, les entreprises peuvent décider d'inscrire au bilan, sous forme de provision, le montant correspondant à tout ou partie de ces engagements "

- l'article 335-1-1^{er} alinéa du règlement n°99-03 susvisé dispose que :

" Le montant des engagements de l'entité en matière de pensions, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux peut-être, en tout ou partie, constaté sous forme de provision. "

Le Comité d'urgence note que la condition énoncée par l'avis n°97-06 susvisé est satisfaite puisqu'il existe une option prévue par l'article 9-3^{ème} alinéa du code de commerce en matière de provisionnement des engagements de retraites : provisionnement partiel ou provisionnement total de ces engagements.

I-2 - Cas possibles de changements de méthodes comptables

L'article 120-4, 1^{er} et 2^{ème} alinéa, du règlement 99-03 susvisé dispose que :

" 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 un changement exceptionnel dans la situation de l'entité ou par une meilleure information dans le cadre d'une méthode préférentielle "

- Le Comité d'urgence note que :
- l'existence d'une option (provisionnement partiel / provisionnement total) constitue un préalable mais ne suffit pas à autoriser un changement de méthode comptable ;
- selon l'article 120-4 1^{er} et 2^{ème} alinéa du règlement susvisé, un changement de méthode comptable doit être justifié par un changement exceptionnel dans la situation de l'entité (ce qui n'existe pas dans le cas d'espèce) ou une meilleure information dans le cadre d'une méthode préférentielle.

I-3 - Existence d'une méthode préférentielle

L'article 120-4 3^{ème} alinéa du règlement n°99-03 susvisé dispose que :

" Les méthodes préférentielles sont celles considérées comme conduisant à une meilleure information par l'organisme normalisateur. Il en résulte que lorsqu'elles ont été adoptées, un changement inverse ne peut être justifié ultérieurement que dans les conditions portées à l'article 130-5 "

Par ailleurs, l'article 335-1, 2^{ème} alinéa, du règlement n°99-03 susvisé dispose que :

" La comptabilisation de provisions en totalité pour les actifs et les retraités conduisant à une meilleure information financière, est considérée comme une méthode préférentielle "

Le Comité d'urgence note que la comptabilisation de provisions des engagements de retraites, en totalité pour les actifs et les retraités, conduisant à une meilleure information financière, est considérée comme une méthode préférentielle par l'article 335-1, 2^{ème} alinéa sans distinguer selon que ces engagements de retraites étaient précédemment non provisionnés ou provisionnés partiellement.

I-4 - Impact du changement de méthodes comptables

L'article 311-5 2^{ème} alinéa du règlement n°99-03 susvisé dispose que :

" L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en " report à nouveau " dès l'ouverture de l'exercice sauf si, en raison de l'application de règles fiscales, l'entreprise est amenée à comptabiliser l'impact du changement dans le compte de résultat "

Le Comité d'urgence note que la provision pour engagements de retraites ne constitue pas une charge fiscalement déductible selon l'article 39-1-5° alinéa 1 du code général des impôts. Aussi, l'entreprise n'est pas amenée, en raison de l'application de règles fiscales, à comptabiliser l'impact du changement de méthode comptable dans le compte de résultat.

En conséquence, le Comité d'urgence considère que l'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, doit être imputé en " report à nouveau " dès l'ouverture de l'exercice.

I-5 - Conclusion

Compte tenu des éléments rappelés ci-dessus, le Comité d'urgence considère qu'une entreprise qui provisionnait partiellement les engagements de retraites peut, sans changement exceptionnel dans sa situation, comptabiliser la totalité de ces engagements. Ce changement

de méthode comptable est justifié par la recherche d'une meilleure information dans le cadre d'une méthode préférentielle. L'impact de ce changement de méthode comptable est imputé en " report à nouveau " dès l'ouverture de l'exercice.

Question II :

Une entreprise qui ne provisionnait pas les engagements de retraite peut-elle changer de méthode en provisionnant partiellement ces engagements dans les deux cas suivants :

II-1 - Sans que sa situation ait changé.

- Le Comité d'urgence note que :
- les textes prévoient une option en matière de provisionnement de ces engagements : provisionnement partiel, provisionnement total (cf I-1 et I-2 ci-dessus) ;
- en l'absence de changement exceptionnel intervenu dans la situation de l'entité, le changement de méthode comptable ne pourrait être justifié, dans le cas examiné, que par l'application d'une méthode préférentielle conduisant à une meilleure information financière (cf I-3 ci-dessus) ;
- l'article 335-1 2^{ème} alinéa du règlement n°99-03 susvisé (cf I-3 ci-dessus) énonce explicitement la comptabilisation de provisions en totalité pour les actifs et les retraités comme méthode préférentielle conduisant à une meilleure information financière.

En conséquence, le Comité d'urgence considère que la comptabilisation partielle des engagements de retraites ne saurait constituer une méthode préférentielle conduisant à une meilleure information financière au sens de l'article 335-1 2^{ème} alinéa.

II-2 - Lorsque sa situation a changé (par exemple lorsqu'une société, qui ne provisionnait aucun engagement, se fait coter en bourse et qu'elle souhaite à cette occasion ne provisionner que les engagements vis-à-vis d'une catégorie de salariés) ;

- Le Comité d'urgence note que :
- les textes prévoient une option en matière de provisionnement de ces engagements : provisionnement partiel, provisionnement total (cf I-1 et I-2 ci-dessus) ;
- la question posée se réfère à un changement exceptionnel intervenu dans la situation de l'entité.

II-21 - Changement exceptionnel intervenu dans la situation de l'entité

L'article 11 du code de commerce dispose que :

" 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'évaluations retenues ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre. Si des modifications interviennent, elles sont décrites et justifiées dans l'annexe "

Cette condition est reprise par l'article 120-4 alinéa 1 et 2 du règlement n°99-03 susvisé selon lequel :

" Toute exception à ce principe de permanence (permanence dans l'application des règles et procédures) doit être justifiée par un changement exceptionnel dans la situation de l'entité ou par une meilleure information dans le cadre d'une méthode préférentielle.

L'avis n°97-06 du 18 juin 1997 du CNC relatif aux changements comptables énonce, à titre d'exemple, que *" 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 concernée "*.

Le Comité d'urgence note que l'admission à la cotation en bourse pour la première fois peut être considéré comme un changement exceptionnel dans la situation de l'entité.

II- 22 - Nécessité de fournir une meilleure information financière

L'article 130-5 1^{er} alinéa du règlement n°99-03 susvisé dispose que :

" La comparabilité des comptes annuels est assurée par la permanence des méthodes d'évaluation et de présentation des comptes qui ne peuvent être modifiées que si un changement exceptionnel est intervenu dans la situation de l'entité ou dans le contexte économique, industriel ou financier et que le changement de méthodes fournit une meilleure information financière compte tenu des évolutions intervenues

Le Comité d'urgence note que le changement exceptionnel intervenu dans la situation de l'entité ne constitue pas une condition suffisante pour autoriser un changement de méthode comptable. L'article 130-5 1^{er} alinéa du règlement n°99-03 susvisé impose une deuxième condition : le changement de méthode doit fournir une meilleure information financière compte tenu des évolutions intervenues.

Au regard de cette deuxième condition, le Comité d'urgence considère que le fait de provisionner pour la première fois des engagements de retraites dans le cadre d'une introduction en bourse ne fournit pas une meilleure information financière dès lors que ce provisionnement est partiel.

En outre, le Comité d'urgence note que l'article 335-1, 2^{ème} alinéa du règlement n°99-03 susvisé reprenant les dispositions de l'avis n°97-06 du 18 juin 1997 du CNC relatif aux changements comptables ne prévoit pas la possibilité d'étalement par capitaux propres de la constitution de la provision des engagements de retraites.

II-3 - Conclusion

Le Comité d'urgence considère qu'une entreprise qui n'a pas comptabilisé de provisions pour engagements de retraites n'aurait pas d'autres choix que de :

- maintenir sa situation inchangée (en donnant les informations appropriées dans l'annexe) ;

ou

- provisionner l'intégralité de ses engagements et comptabiliser cette modification comme un changement de méthode comptable.