

## Chapitre 25 Les changements comptables

La comparabilité dans le temps de l'information financière publiée par une entité exige le respect du principe comptable de permanence des méthodes d'évaluation et de présentation. La dérogation à ce principe doit demeurer exceptionnelle. C'est pourquoi le normalisateur a encadré strictement :

- les conditions d'un changement comptable ;
- l'information à fournir en cas de changement comptable.

### I. Permanence des méthodes et changements comptables

#### A. Le principe de permanence des méthodes

La permanence des méthodes, qui permet d'assurer la comparabilité de l'information dans le temps, est un principe comptable fondamental défini par l'article 121-5 du Plan comptable général et par le Code de commerce (art. L123-17).

« La cohérence et la comparabilité des informations comptables au cours des périodes successives reposent sur la permanence des méthodes comptables et de la structure du bilan et du compte de résultat. » (art. 121-5)

#### B. Définition d'une méthode comptable

Cet article 121-5 dispose aussi que

« Les méthodes comptables sont les principes, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement de ses comptes annuels.

Les termes « méthode comptable » s'appliquent :

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

Les méthodes comptables peuvent être explicites ; elles résultent d'une disposition spécifique définie par l'Autorité des normes comptables ou implicites ; en l'absence de texte, elles résultent d'une pratique conforme aux principes d'établissement des comptes annuels.

L'adoption initiale d'une méthode comptable n'a pas à être justifiée. »

Dans certaines circonstances, un changement de méthode comptable peut toutefois s'avérer nécessaire: cette possibilité est prévue par les textes ci-dessus et notamment par le PCG pour ce qui concerne ses modalités d'application.

Le règlement 2018-01 a modifié le PCG concernant à la fois les changements comptables, les changements d'estimation et les corrections d'erreurs.

Le changement de méthode doit rester limité à des cas exceptionnels.

#### C. Typologie des changements comptables

Il convient de distinguer trois types de changements comptables :

- les changements de méthodes comptables ;
- les changements d'estimations et de modalités d'application ;
- les corrections d'erreurs.

La traduction de ces changements dans les comptes annuels diffère selon leur nature.

## II. Les changements de méthodes comptables

Les changements de méthodes comptables résultent de deux circonstances :

- -les changements de méthodes choisis par l'entreprise (changement de méthode comptable au sens strict lorsque plusieurs méthodes comptables existent pour un problème comptable donné.
- -les changements de méthodes subis par l'entité : nouvelle réglementation.

### A. Changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité

#### 1) Conditions du changement de méthode comptable

Un changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité n'est possible qu'à la double condition qu'il existe un choix entre plusieurs méthodes comptables conformes aux principes d'établissement des comptes annuels et que le changement de méthode conduise à fournir une meilleure information financière. (art. 122-2)

#### 2) Choix de méthodes comptables

Les règles comptables comportant des options entre différentes méthodes (hors méthodes de référence) sont notamment les suivantes :

- coûts d'emprunt pour financer l'acquisition ou la production d'un actif éligible: incorporation dans le coût de l'actif ou comptabilisation en charges (voir chapitre 2 sur la définition et les règles générales d'évaluation des actifs) ;
- évaluation des titres des sociétés contrôlées de manière exclusive : évaluation par équivalence (hors programme DCG) ou à la valeur d'utilité ;
- subventions d'investissement : prise en compte immédiatement en produits ou étalement du produit sur plusieurs exercices ;
- évaluation des stocks (méthode du coût moyen pondéré ou du premier entré, premier sorti)
- programmes pluriannuels de gros entretien ou de grandes révisions : composants de 2<sup>nd</sup> catégorie ou provision.
- frais d'émission d'emprunt : constatation en charges ou répartition sur la durée de l'emprunt ;
- contrats à long terme : méthode à l'achèvement ou à l'avancement ;
- frais d'augmentation de capital, de fusion, de scission, d'apport : frais d'établissement ou imputation sur les primes d'émission ou de fusion ;
- ...

#### a) Circonstances justifiant un changement de méthode comptable

##### **Art. 122-2 Changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité**

« Un changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité n'est possible qu'à la double condition qu'il existe un choix entre plusieurs méthodes comptables conformes aux principes d'établissement des comptes annuels et que le changement de méthode conduise à fournir une meilleure information financière.

Le choix peut résulter d'une option prévue par le plan comptable général ou de l'existence de plusieurs méthodes implicites pour traduire une même opération ou information.

La nouvelle méthode conduit à une meilleure information financière lorsqu'elle reflète de façon plus adaptée et plus pertinente la performance ou le patrimoine de l'entité au regard de son activité, sa situation et son environnement.

Dans un même contexte et pour une même opération ou information, une méthode qui a été considérée par l'entité comme fournissant une meilleure information financière ne peut être ultérieurement remise en cause. »

## Thème 4 : charges et produits

### b) Circonstances ne constituant pas un changement de méthode comptable

Les circonstances suivantes ne constituent pas un changement de méthode comptable :

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

*Exemple*

*Choix de la méthode de l'avancement pour la comptabilisation de contrats à long terme alors que l'entité n'avait pas traité jusqu'alors de tels types de contrats.*

- l'adoption d'une nouvelle méthode pour des événements ou opérations qui étaient jusqu'alors sans importance significative ;

- l'adoption d'une nouvelle méthode faisant suite à un changement d'intention.

*Exemple*

*Changement de destination d'un bien: un actif précédemment comptabilisé à sa valeur d'usage doit être déprécié, s'il y a lieu, à sa valeur de marché si l'entité a décidé de le vendre. Il s'agit d'une décision de gestion.*

En cas de difficulté à qualifier un changement de méthode ou de changement d'estimation, il s'agit d'un changement d'estimation.

### 3) Changement de méthode comptable stricto sensu : l'adoption d'une méthode de référence

Les méthodes de référence sont celles considérées comme conduisant à une meilleure information par le normalisateur (l'ANC).

L'adoption par l'entité d'une méthode comptable considérée comme de référence par l'organisme normalisateur n'a pas à être justifiée dans la mesure où elle conduit par définition à une meilleure information financière. Toutefois, le choix d'une méthode de référence est irréversible. En effet, il est peu probable qu'une autre méthode aboutisse ultérieurement à une meilleure information.

A compter de l'exercice 2018, les méthodes de référence sont :

Thème	Méthode de référence	Autre(s) méthode(s)
Engagements en matière de pensions, de compléments de retraite, d'indemnités et versements similaires conformément à l'article 324-1	Constatation de provisions	Information dans l'annexe
Coût de développement et frais de création de site Internet actif	Comptabilisation à l'actif	Comptabilisation en charges
Frais de constitution, de transformation et de premier établissement	Comptabilisation en charges	Comptabilisation à l'actif en frais d'établissement
droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes liés à l'acquisition de l'actif	Comptabilisation à l'actif	Comptabilisation en charges

Rappel : L'adoption d'une méthode de référence n'a pas à être justifiée et une fois adoptée, est irréversible.

*Exemple*

*Comptabilisation d'une provision pour engagements de retraite par une entité qui mentionnait auparavant ces engagements dans l'annexe. Ce changement de méthode comptable n'a pas à être justifié puisqu'il constitue une méthode de référence selon le PCG. A contrario, le changement inverse ne sera plus possible pour l'entité puisque la mention en annexe fournit une moins bonne information financière que la provision inscrite au bilan.*

## Thème 4 : charges et produits

La notion de méthode préférentielle a été introduite dans le PCG lors de sa réécriture à droit constant en 1999. La méthode de référence choisie par le normalisateur est toujours la seule méthode admise par le référentiel international IFRS. Par exemple, la norme IAS 19 « Avantages du personnel » impose la constatation d'une provision relative à ces engagements. Ainsi, l'adoption d'une méthode de référence du PCG conduit également à être compatible avec ces règles internationales.

Les méthodes de référence permettent de faire évoluer le droit comptable par règlement, donc sans modifier le Code de commerce (loi) tout en respectant la hiérarchie des normes.

### 4) Changement de réglementation

Un changement de réglementation est décidé par une autorité compétente. En conséquence, il n'a pas à être justifié. Les principaux changements de réglementation comptable sont constitués par les règlements de l'ANC qui viennent modifier le PCG.

#### Exemple

*Règlement ANC 2015-06 pris dans le cadre de la transposition de la directive comptable européenne du 26 juin 2013 et modifiant le règlement ANC 2014-03 relatif au PCG. Les entités soumises au PCG doivent effectuer les changements comptables induits par ce nouveau règlement, notamment concernant l'évaluation des actifs corporels, incorporels et du fonds commercial postérieurement à leur date d'entrée (frais de développement, amortissement du fonds commercial, dépréciation des immobilisations ...), sans avoir à les justifier.*

## B. Traitement comptable d'un changement de méthode comptable

### 1) Règles générales

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 (PCG - article 122-2). L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est alors imputé en « **report à nouveau** » sauf si, en raison de l'application de règles fiscales, l'entité est amenée à comptabiliser l'incidence du changement de méthode comptable dans le compte de résultat.

Dans la pratique, trois cas de figure peuvent être distingués en fonction de l'impact fiscal du changement :

- la nouvelle méthode comptable n'a **pas d'impact fiscal** car elle porte sur une **charge ou une provision non déductible**: l'intégralité de l'impact du changement à l'ouverture est imputée en **report à nouveau** (voir contexte 1 ci-dessous) ;
- la nouvelle méthode comptable a pour effet **d'augmenter les capitaux propres à l'ouverture** : l'impact du changement est comptabilisé **net d'impôt en report à nouveau**, l'effet **d'impôt** étant constaté au **crédit du compte 695**. Impôt sur les bénéfices (voir contexte 2 ci-dessous) ;
- la nouvelle méthode comptable a pour effet de **diminuer les capitaux propres à l'ouverture** : **l'impact du changement est comptabilisé en résultat**. En effet, pour être déductible fiscalement, une charge doit être constatée par le biais du compte de résultat (CGI - article 39-1) (voir contexte 3 ci-dessous).

## Thème 4 : charges et produits

### Contexte 1

L'entreprise Harman décide de comptabiliser ses engagements de retraite à compter de l'exercice 2019 au lieu de les mentionner dans l'annexe. L'évaluation de ces engagements est la suivante :

- engagements au 31 décembre 2018 : 156 000 € ;
- engagements au 31 décembre 2019 : 161 000 €.

- 1. Précisez si ce changement de méthode doit être justifié par la société Harman**
- 2. Exposez le traitement comptable de ce changement de méthode**
- 3. Comptabilisez ce changement de méthode**

### Contexte 2

La société Gesco vient de prendre courant 2019 le contrôle de la société Kardon. Afin d'être homogène avec les méthodes d'évaluation du groupe, la société Kardon qui évaluait ses stocks de marchandises selon la méthode du coût moyen pondéré (CMP) va passer à la méthode du premier entré, premier sorti (PEPS). Le taux d'impôt sur les sociétés est de 28 %.

Les informations communiquées sont les suivantes:

	31/12/2018	31/12/2019
Stocks de marchandises évalués selon la méthode du CMP	100 000	105 000
Stocks de marchandises évalués selon la méthode du PEPS	112 000	118 000

- 1. Qualifiez et justifiez ce changement de méthode**
- 2. Exposez le traitement comptable de ce changement de méthode**
- 3. Comptabilisez les écritures relatives aux stocks au 31/12/2018**
- 4. Comptabilisez le changement de méthode et les écritures d'inventaire au 31/12/2019**

### Contexte 3

La société Giers vient de prendre courant 2019 le contrôle de la société Chamond. Afin d'être homogène avec les méthodes d'évaluation du groupe, la société Chamond qui évaluait ses stocks de marchandises selon la méthode du coût moyen pondéré (CMP) va passer à la méthode du premier entré, premier sorti (PEPS). Le taux d'impôt sur les sociétés est de 28 %.

Les informations communiquées sont les suivantes :

	31/12/2018	31/12/2019
Stocks de marchandises évalués selon la méthode du CMP	100 000	98 000
Stocks de marchandises évalués selon la méthode du PEPS	95 000	91 000

- 1. Qualifiez et justifiez ce changement de méthode**
- 2. Exposez le traitement comptable de ce changement de méthode**
- 3. Comptabilisez les écritures relatives aux stocks au 31/12/2018**
- 4. Comptabilisez le changement de méthode et les écritures d'inventaire au 31/12/2019**

## Thème 4 : charges et produits

### 2) Cas particulier

Le cas particulier résulte de l'impossibilité de déterminer l'impact rétrospectif de la nouvelle méthode comptable.

L'article 122-2 du PCG dispose que "[ ... ] Dans les cas où l'estimation de l'effet à l'ouverture ne peut être faite de façon objective, en particulier lorsque la nouvelle méthode est caractérisée par la prise en compte d'hypothèses, le calcul de l'effet du changement sera fait de manière prospective. [ ... ]"

Cette situation vise le cas exceptionnel où l'entité n'est pas capable d'appliquer la nouvelle méthode de manière rétrospective. Le traitement comptable du changement est alors prospectif avec impact sur le compte de résultat.

#### Exemple

*Une entité décide d'adopter la méthode de référence d'activation des frais de développement au lieu de leur comptabilisation en charges. Elle n'est toutefois pas capable de déterminer pour les projets de développement antérieurs au changement de méthode à quelle date les conditions d'activation de ces projets ont été réunies. Elle appliquera la nouvelle méthode d'activation des coûts de développement aux projets à compter de la date du changement de méthode.*

### 3) Informations à fournir dans l'annexe

Les changements de méthodes comptables doivent être décrits et, le cas échéant, justifiés dans l'annexe, avec toutes les informations nécessaires à leur compréhension. L'annexe doit par conséquent indiquer :

- l'ancienne et la nouvelle méthode ;
- la justification de l'adoption de la nouvelle méthode dans le cas d'un changement exceptionnel dans la situation du commerçant ;
- l'incidence du changement sur les capitaux propres et les résultats des exercices précédents en cas d'application rétrospective, et sur les résultats de l'exercice en cas d'application prospective (PCG - articles 831-2, 832-2, 833-2, 834-2, 835-2).

Lorsque plusieurs postes du bilan et/ou du compte de résultat sont concernés, il convient de présenter des comptes pro forma des exercices antérieurs présentés afin d'assurer la comparabilité avec ceux de l'exercice en cours (PCG - articles 832-2, 833-2, 834-2, 835-2).

*En raison du principe comptable d'intangibilité du bilan d'ouverture, les comptes de N-1 ne peuvent pas être retraités. La colonne comparative N-1 des états financiers correspond à l'application de l'ancienne méthode comptable. La fourniture de comptes pro forma en annexe permet de pallier l'absence de comparabilité.*

## III. Les changements d'estimation et de modalités d'application

### A. Définition

L'application des méthodes et principes comptables passe par la mise en œuvre 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 une autre et, pour une même entreprise, dans le temps.

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

#### Exemple

*Les taux de dépréciation des créances douteuses varient d'une entité à l'autre en fonction de l'ancienneté des créances et de leur taux d'irrecouvrabilité.*

## Thème 4 : charges et produits

### B. Circonstances d'un changement d'estimation ou de modalités d'application

Une estimation est révisée si les circonstances sur lesquelles elle était fondée sont modifiées par suite de nouvelles informations ou d'une meilleure expérience.

*Exemple*

*Une immobilisation fait l'objet d'une nouvelle estimation de sa durée d'utilisation. Cette nouvelle estimation va conduire à modifier le plan d'amortissement futur.*

### C. Traitement comptable d'un changement d'estimation et de modalités d'application

#### 1) Traitement comptable prospectif

Les changements d'estimation et de modalités d'application n'ont, par définition, qu'un effet sur l'exercice en cours et les exercices futurs. En l'absence d'effet rétroactif, la modification ne peut être que prospective. L'incidence du changement correspondant à l'exercice en cours est enregistrée dans le résultat de l'exercice. Les changements d'estimation peuvent avoir un effet sur différentes lignes du compte de résultat et du bilan (PCG - article 122-3).

#### Contexte 4

Un matériel de production d'une valeur HT de 36 000 € est acquis et mis en service le 1<sup>er</sup> janvier 2019. Sa durée d'utilisation est de 6 ans. Son mode d'amortissement est linéaire. Sa valeur résiduelle est nulle.

Après 3 ans d'utilisation, il est nécessaire d'augmenter la cadence de production. L'entreprise décide alors d'amortir le bien sur les 2 années qui suivent au lieu des 3 initialement prévues.

La révision du plan d'amortissement au 1<sup>er</sup> janvier 2022 constitue un changement d'estimation liée à de nouvelles conditions d'utilisation de l'actif.

Le tableau d'amortissement du matériel est le suivant :

Année	Plan initial			Plan révisé	
	Annuité	Amortissements cumulés	VNC	Annuité révisée	Cumul des amortissements révisés
2019	6 000	6 000	30 000	-	6 000
2020	6 000	12 000	24 000	-	12 000
2021	6 000	18 000	18 000	-	18 000
2022	6 000	24 000	12 000	9 000 (*)	27 000
2023	6 000	30 000	6 000	9 000	36 000
2024	6 000	36 000	a	-	-

1. Évaluez l'annuité d'amortissement 2022

2. Comptabilisez cette dotation

#### 2) Informations à fournir dans l'annexe

Toutes les informations nécessaires à la compréhension des changements d'estimation et de modalités d'application doivent être fournies dans l'annexe (PCG - articles 832-2, 833-2, 834-2, 835-2).

## IV. Les corrections d'erreurs

### A. Définition

Ces corrections résultent d'erreurs, d'omissions matérielles ou d'interprétations erronées. L'adoption d'une méthode non admise constitue également une erreur. Un changement d'estimations et de modalités d'application ne constitue pas une correction d'erreur, sauf si l'estimation ou la modalité antérieure était fondée sur des données elles-mêmes manifestement erronées compte tenu des informations disponibles à l'époque.

#### Exemples

*Erreur arithmétique portant sur l'état des stocks de l'exercice précédent ayant entraîné une sur-évaluation ou une sous-évaluation du stock.*

*Correction d'une méthode comptable non admise retenue pour l'exercice précédent.*

Application différée des règlements CRC 2002-10 et 2004-06 sur les actifs par les entreprises (bull. CNCC n° 146, juin 2007).

### B. Traitement comptable

#### 1) Traitement comptable rétrospectif avec impact sur le résultat

Les corrections d'erreurs 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 distincte du compte de résultat, sauf s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres (PCG - article 122-5).

#### Contexte 4

En octobre 2018, les services techniques d'une entreprise ont décidé de mettre au rebut une machine dont la VNC ressortait à 10 000 € pour une valeur d'acquisition HT de 85 000 €. Le procès-verbal de mise au rebut n'a pas été établi et le service comptable ne s'est rendu compte de cette omission que le 15 juillet 2019, lors de la réalisation d'un inventaire physique des immobilisations.

1. Qualifiez cette opération et exposez le traitement comptable à effectuer
2. Comptabilisez cette opération

#### 2) Informations à fournir dans l'annexe

Les informations à fournir dans l'annexe en cas de corrections d'erreurs sont les suivantes :

- description de l'erreur ;
- indication de l'exercice (ou des exercices) de sa survenance et de sa correction ;
- indication des postes du bilan directement affectés des comptes annuels présentés ;
- présentation sous forme simplifiée du compte de résultat retraité.

Les informations comparatives données dans l'annexe sont également retraitées pro forma lorsqu'elles sont affectées par l'erreur corrigée

## V. Les changements d'options fiscales ne sont pas des changements de méthode comptable

### A. Définition

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** car elles résultent de pratiques étrangères aux principes comptables, telles que celles des évaluations dérogatoires. Elles ne sont **donc pas soumises au principe de permanence des méthodes**.

**Il ne s'agit plus d'options de méthodes comptables.** Elles sont limitées aux traitements comptables dérogatoires prévus spécifiquement par un texte fiscal.

## Thème 4 : charges et produits

### Exemples

Constatation ou reprise d'amortissements dérogatoires lorsqu'une entreprise applique le système dégressif prévu par le CGI, tout en estimant que le mode linéaire correspond au mode de consommation des avantages économiques futurs.

Constitution ou reprise de provisions réglementées : provision pour hausse des prix.

## Synthèse

La typologie et le traitement comptable des changements comptables peuvent être résumés comme suit :

Nature du changement comptable	
Changements de méthodes comptables : - Cas exceptionnel dans le but dans le but de refléter fidèlement le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise - adoption d'une méthode de référence - changement de réglementation	- Méthode rétrospective impact du changement comptabilisé à l'ouverture de l'exercice, après effet d'impôt, en report à nouveau, sauf si en raison de l'application de règles fiscales, l'entité doit comptabiliser l'incidence du changement en résultat. (l'effet d'impôt n'est à comptabiliser qu'en cas de hausse des capitaux propres) - Information en annexe et comptes pro forma.
Changements d'estimation et de modalités d'application	- Méthode prospective : incidence du changement comptabilisée dans le résultat de l'exercice et des exercices suivants. - Information en annexe.
Corrections d'erreurs	- Comptabilisation de la correction de l'erreur dans le résultat de l'exercice, sauf si l'erreur concerne une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres. - Information en annexe.