

1ère édition

# Notes d'information

NI.X

## Le commissaire aux comptes et les **changements comptables**

Juillet 2011

CNCC  
COMPAGNIE  
NATIONALE DES  
COMMISSAIRES AUX  
COMPTES

# SOMMAIRE

|                                                                                                                                                         |           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>AVANT-PROPOS .....</b>                                                                                                                               | <b>5</b>  |
| <b>1 CHANGEMENTS COMPTABLES DANS LES REFERENTIELS COMPTABLES FRANÇAIS .....</b>                                                                         | <b>10</b> |
| 1.1 PRINCIPE DE PERMANENCE DES METHODES COMPTABLES .....                                                                                                | 10        |
| 1.11 <i>Dispositions figurant dans le code de commerce .....</i>                                                                                        | <i>10</i> |
| 1.111 Etablissement des comptes annuels .....                                                                                                           | 10        |
| 1.112 Etablissement des comptes consolidés.....                                                                                                         | 10        |
| 1.12 <i>Dispositions figurant dans le Plan comptable général.....</i>                                                                                   | <i>10</i> |
| 1.13 <i>Dispositions figurant dans le règlement CRC n°99-01 .....</i>                                                                                   | <i>11</i> |
| 1.14 <i>Dispositions figurant dans le règlement CRC n°99-02 .....</i>                                                                                   | <i>11</i> |
| 1.15 <i>Synthèse des dispositions relatives au principe de permanence des méthodes comptables .....</i>                                                 | <i>11</i> |
| 1.2 DEFINITIONS DES CHANGEMENTS COMPTABLES .....                                                                                                        | 12        |
| 1.21 <i>Changements de méthodes comptables .....</i>                                                                                                    | <i>13</i> |
| 1.211 Changements de réglementation.....                                                                                                                | 13        |
| 1.212 Changements de méthodes comptables stricto sensu.....                                                                                             | 13        |
| 1.22 <i>Changements d'estimations ou de modalités d'application .....</i>                                                                               | <i>15</i> |
| 1.23 <i>Corrections d'erreurs.....</i>                                                                                                                  | <i>15</i> |
| 1.24 <i>Changements d'options fiscales .....</i>                                                                                                        | <i>15</i> |
| 1.3 TRAITEMENT DES CHANGEMENTS COMPTABLES DANS LES COMPTES ANNUELS .....                                                                                | 16        |
| 1.31 <i>Changements de méthodes comptables .....</i>                                                                                                    | <i>16</i> |
| 1.311 Mode de calcul .....                                                                                                                              | 16        |
| 1.312 Comptabilisation.....                                                                                                                             | 17        |
| 1.313 Informations à communiquer.....                                                                                                                   | 18        |
| 1.32 <i>Changements d'estimations ou de modalités d'application .....</i>                                                                               | <i>18</i> |
| 1.321 Mode de calcul .....                                                                                                                              | 18        |
| 1.322 Comptabilisation.....                                                                                                                             | 19        |
| 1.323 Informations à communiquer.....                                                                                                                   | 19        |
| 1.33 <i>Corrections d'erreurs.....</i>                                                                                                                  | <i>19</i> |
| 1.331 Mode de calcul .....                                                                                                                              | 19        |
| 1.332 Comptabilisation.....                                                                                                                             | 19        |
| 1.333 Informations à communiquer.....                                                                                                                   | 19        |
| 1.34 <i>Changements d'options fiscales .....</i>                                                                                                        | <i>20</i> |
| 1.341 Mode de calcul .....                                                                                                                              | 20        |
| 1.342 Comptabilisation.....                                                                                                                             | 20        |
| 1.343 Informations à communiquer.....                                                                                                                   | 20        |
| 1.35 <i>Tableau de synthèse du traitement des changements comptables dans les comptes annuels établis en application du Plan comptable général.....</i> | <i>21</i> |
| 1.4 TRAITEMENT DES CHANGEMENTS COMPTABLES DANS LES COMPTES CONSOLIDES ETABLIS EN APPLICATION DU REGLEMENT CRC N°99-02 .....                             | 22        |
| <b>2 CHANGEMENTS COMPTABLES DANS LE REFERENTIEL IFRS .....</b>                                                                                          | <b>25</b> |
| 2.1 PRINCIPE DE PERMANENCE DES METHODES COMPTABLES .....                                                                                                | 25        |
| 2.2 DEFINITIONS DES CHANGEMENTS COMPTABLES.....                                                                                                         | 26        |
| 2.21 <i>Changements de méthodes comptables .....</i>                                                                                                    | <i>26</i> |
| 2.22 <i>Changements d'estimations comptables.....</i>                                                                                                   | <i>27</i> |
| 2.23 <i>Corrections d'erreurs.....</i>                                                                                                                  | <i>28</i> |
| 2.3 TRAITEMENT DES CHANGEMENTS COMPTABLES .....                                                                                                         | 29        |
| 2.31 <i>Changements de méthodes comptables .....</i>                                                                                                    | <i>29</i> |
| 2.311 Mode de calcul .....                                                                                                                              | 29        |
| 2.312 Comptabilisation.....                                                                                                                             | 30        |
| 2.313 Informations à communiquer.....                                                                                                                   | 31        |
| 2.32 <i>Changements d'estimations comptables.....</i>                                                                                                   | <i>34</i> |
| 2.321 Mode de calcul .....                                                                                                                              | 34        |
| 2.322 Comptabilisation.....                                                                                                                             | 34        |
| 2.323 Informations à communiquer.....                                                                                                                   | 35        |
| 2.33 <i>Corrections d'erreurs.....</i>                                                                                                                  | <i>35</i> |
| 2.331 Mode de calcul .....                                                                                                                              | 35        |
| 2.332 Comptabilisation.....                                                                                                                             | 35        |
| 2.333 Informations à communiquer.....                                                                                                                   | 36        |

|          |                                                                                                                                                     |           |
|----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 2.34     | Traitement des changements comptables susceptibles d'intervenir suite à une décision de rejet de l'IFRIC .....                                      | 37        |
| 2.35     | Tableau de synthèse du traitement des changements comptables dans les comptes consolidés établis en application du référentiel IFRS.....            | 38        |
| <b>3</b> | <b>TRAVAUX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES DANS LE CADRE DE L'AUDIT DE COMPTES EN VUE DE LEUR CERTIFICATION .....</b>                                    | <b>41</b> |
| 3.1      | DEFINITIONS .....                                                                                                                                   | 41        |
| 3.2      | VOCABULAIRE .....                                                                                                                                   | 41        |
| 3.3      | DEMARCHE D'IDENTIFICATION DES CHANGEMENTS COMPTABLES .....                                                                                          | 42        |
| 3.31     | Introduction .....                                                                                                                                  | 42        |
| 3.32     | Lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ..... | 43        |
| 3.33     | Lors de la prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes.....                                                     | 44        |
| 3.34     | Lors de l'appréciation des estimations comptables.....                                                                                              | 44        |
| 3.35     | Lors du contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié.....                                                                             | 45        |
| 3.36     | Lors de la réalisation des procédures analytiques .....                                                                                             | 45        |
| 3.4      | PROCEDURES D'AUDIT A METTRE EN ŒUVRE LORSQUE LE COMMISSAIRE AUX COMPTES IDENTIFIE UN CHANGEMENT COMPTABLE .....                                     | 45        |
| 3.41     | Appréciation de la justification des changements comptables .....                                                                                   | 48        |
| 3.411    | Comptes annuels établis en application du Plan comptable général et comptes consolidés établis en application du règlement CRC n°99-02.....         | 48        |
| 3.412    | Comptes consolidés établis en application du référentiel IFRS .....                                                                                 | 55        |
| 3.42     | Vérification de la traduction comptable, y compris les informations fournies dans l'annexe, des changements comptables.....                         | 57        |
| 3.43     | Vérification des informations relatives aux exercices précédents présentées dans les comptes annuels ou consolidés.....                             | 58        |
| 3.44     | Déclarations de la direction .....                                                                                                                  | 60        |
| 3.5      | RAPPORT DE L'ORGANE COMPETENT A L'ORGANE APPELE A STATUER SUR LES COMPTES .....                                                                     | 60        |
| 3.6      | INCIDENCES DES CHANGEMENTS COMPTABLES SUR LE RAPPORT SUR LES COMPTES .....                                                                          | 61        |
| 3.61     | Changements de méthodes comptables .....                                                                                                            | 61        |
| 3.611    | Au niveau de la première partie du rapport.....                                                                                                     | 61        |
| 3.612    | Au niveau de la deuxième partie du rapport .....                                                                                                    | 67        |
| 3.613    | Au niveau de la troisième partie du rapport.....                                                                                                    | 70        |
| 3.614    | Schéma récapitulatif .....                                                                                                                          | 71        |
| 3.62     | Changements d'estimations ou de modalités d'application .....                                                                                       | 72        |
| 3.63     | Corrections d'erreurs.....                                                                                                                          | 74        |
| 3.64     | Changements d'options fiscales .....                                                                                                                | 77        |
| <b>4</b> | <b>EXAMEN LIMITE DE COMPTES INTERMEDIAIRES ETABLIS EN APPLICATION DE TEXTES LEGAUX ET REGLEMENTAIRES .....</b>                                      | <b>80</b> |
| 4.1      | TRAVAUX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES .....                                                                                                            | 80        |
| 4.2      | ETABLISSEMENT DU RAPPORT D'EXAMEN LIMITE .....                                                                                                      | 81        |
| <b>5</b> | <b>AUDIT OU EXAMEN LIMITE D'INFORMATIONS FINANCIERES DANS LE CADRE DE DILIGENCES DIRECTEMENT LIEES.....</b>                                         | <b>83</b> |
| 5.1      | TRAVAUX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES .....                                                                                                            | 83        |
| 5.11     | Audit d'informations financières.....                                                                                                               | 83        |
| 5.12     | Examen limité d'informations financières.....                                                                                                       | 83        |
| 5.2      | ETABLISSEMENT DU RAPPORT D'AUDIT OU D'EXAMEN LIMITE .....                                                                                           | 83        |
| <b>6</b> | <b>CHANGEMENT DE REFERENTIEL COMPTABLE .....</b>                                                                                                    | <b>85</b> |
| 6.1      | L'ADMISSION DES TITRES DE LA SOCIETE A LA NEGOCIATION SUR UN MARCHE REGLEMENTE .....                                                                | 85        |
| 6.2      | L'EXERCICE DE L'OPTION OUVERTE PAR L'ARTICLE L. 233-24 DU CODE DE COMMERCE .....                                                                    | 86        |
| 6.3      | LE TRANSFERT DES INSTRUMENTS FINANCIERS D'UN MARCHE REGLEMENTE (EURONEXT) VERS UN SYSTEME MULTILATERAL DE NEGOCIATION (ALTERNEXT).....              | 86        |
| 6.4      | AUTRES CAS RELATIFS AU PASSAGE DU REFERENTIEL IFRS AU REFERENTIEL COMPTABLE FRANÇAIS .....                                                          | 86        |
| <b>7</b> | <b>QUESTION SPECIFIQUE : INCIDENCES D'UNE CONTINUITE D'EXPLOITATION DEFINITIVEMENT COMPROMISE.....</b>                                              | <b>88</b> |
| <b>8</b> | <b>ANNEXES .....</b>                                                                                                                                | <b>90</b> |
| 8.1      | TEXTES DE CERTAINS ARTICLES DU CODE DE COMMERCE .....                                                                                               | 90        |
| 8.2      | TEXTES DE CERTAINS ARTICLES DU PLAN COMPTABLES GENERAL .....                                                                                        | 91        |
| 8.3      | LISTE DES METHODES PREFERENTIELLES PREVUES PAR LE PLAN COMPTABLE GENERAL .....                                                                      | 92        |

|      |                                                                                                                                                                                                                              |     |
|------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 8.4  | TABEAU DE SYNTHESE DES CHOIX EXPLICITES ENTRE PLUSIEURS METHODES COMPTABLES POUR L'ETABLISSEMENT DES COMPTES ANNUELS EN APPLICATION DU PLAN COMPTABLE GENERAL AVEC INDICATION DES METHODES COMPTABLES PREFERENTIELLES.....   | 92  |
| 8.5  | LISTE DES METHODES PREFERENTIELLES PREVUES AU PARAGRAPHE 300 DU REGLEMENT CRC N°99-02 .....                                                                                                                                  | 95  |
| 8.6  | TABEAU DE SYNTHESE DES CHOIX EXPLICITES ENTRE PLUSIEURS METHODES COMPTABLES POUR L'ETABLISSEMENT DES COMPTES CONSOLIDES EN APPLICATION DU REGLEMENT CRC N°99-02 AVEC INDICATION DES METHODES COMPTABLES PREFERENTIELLES..... | 96  |
| 8.7  | SYNTHESE DES DEFINITIONS DES CHANGEMENTS COMPTABLES SELON LES REFERENTIELS COMPTABLES APPLICABLES EN FRANCE .....                                                                                                            | 101 |
| 8.8  | SYNTHESE DU TRAITEMENT COMPTABLE DES CHANGEMENTS COMPTABLES SELON LES REFERENTIELS COMPTABLES APPLICABLES EN FRANCE .....                                                                                                    | 103 |
| 8.9  | TEXTES DE CERTAINES DISPOSITIONS DU REFERENTIEL IFRS .....                                                                                                                                                                   | 105 |
| 8.10 | CONCLUSIONS ON IFRIC REJECTION NOTES - SUMMARY NOTE OF MEETING 27 NOVEMBER 2006 BETWEEN DELEGATIONS FROM CESR, BUSINESSEUROPE1 AND FEE/AUDIT FIRMS - 25 JANUARY 2007 .....                                                   | 106 |

## AVANT-PROPOS

Pour l'établissement de leurs comptes annuels ou consolidés les entités sélectionnent parmi les méthodes comptables prévues par le référentiel comptable applicable celles qu'elles considèrent comme étant les plus appropriées au regard de l'objectif de régularité, de sincérité et d'image fidèle que ces comptes doivent refléter.

Les entités établissent les comptes de chaque exercice dans le respect du principe de permanence des méthodes comptables qui permet d'assurer la comparabilité des comptes dans le temps et qui figure dans les textes légaux et réglementaires (notamment, le code de commerce, le Plan comptable général et le référentiel IFRS).

Toutefois, ces mêmes textes reconnaissent que des exceptions peuvent être faites à ce principe et que les entités qu'ils visent peuvent, sous réserve de respecter les conditions prescrites, procéder à des changements de méthodes comptables. De même, des évolutions intervenues dans les textes légaux et réglementaires ou de nouveaux textes peuvent imposer aux entités des changements de méthodes comptables.

Par ailleurs, l'application des méthodes comptables donne lieu à des estimations et est effectuée selon des modalités qui peuvent évoluer dans le temps et affecter la comparabilité des comptes. La comparabilité des comptes peut également être affectée lorsqu'il est procédé à un changement d'option fiscale pour l'établissement des comptes annuels ou bien encore à une correction d'erreurs.

Ces différents changements, ainsi que les corrections d'erreurs, sont regroupés sous le terme « changements comptables ».

Dans le cadre du contrôle des comptes en vue de leur certification, le commissaire aux comptes apprécie notamment les méthodes comptables retenues par les entités, les modalités d'application de ces méthodes, les estimations faites dans le cadre de leur mise en œuvre, les options fiscales retenues pour l'établissement des comptes annuels, ainsi que les éventuels changements comptables tels que définis par le référentiel comptable applicable. Le cas échéant, il apprécie également les corrections d'erreurs effectuées. Il en est de même lors de l'examen limité de comptes intermédiaires tel que prévu par la NEP 2410 – *Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires*.

Ces appréciations sont effectuées sur la base des dispositions du référentiel comptable appliqué par l'entité et, le cas échéant, des dispositions du code de commerce qui définissent les conditions requises pour procéder à ces différents changements comptables, les modalités de leur calcul et de leur comptabilisation ainsi que les informations à fournir dans les comptes pour en permettre la comparabilité lorsque de tels changements sont intervenus, ces dispositions pouvant être différentes selon le référentiel comptable utilisé.

Par ailleurs, lorsqu'il identifie des changements comptables, le commissaire aux comptes applique les dispositions de la NEP 730 – *Changements comptables* pour l'établissement de son rapport de certification des comptes annuels ou consolidés et il se réfère aux dispositions de la NEP 2410 pour l'établissement de son rapport d'examen limité de comptes

intermédiaires, établis en application de dispositions légales et réglementaires.

L'objectif de cette note d'information est :

- de rappeler les textes légaux et réglementaires applicables en matière de changements comptables : en distinguant les dispositions figurant dans les référentiels comptables français et celles figurant dans le référentiel IFRS ;
- d'explicitier la démarche du commissaire aux comptes visant à identifier et apprécier le bien fondé des changements comptables et leur traitement ;
- de préciser les modalités pratiques de mise en œuvre de la NEP 730 lorsque le commissaire aux comptes identifie un changement comptable et les conséquences qu'il en tire sur la rédaction de son rapport de certification des comptes annuels ou consolidés ;
- de préciser également les incidences d'un changement comptable sur le rapport d'examen limité de comptes intermédiaires établi en application de la NEP 2410 et sur le rapport établi en application des NEP 9010 ou 9020 en cas d'audit ou d'examen limité d'informations financières.

Par ailleurs, les entités peuvent être amenées de façon obligatoire ou volontaire à changer de référentiel comptable pour l'établissement de leurs comptes annuels ou consolidés. Les cas de changements de référentiel comptable sont abordés au 6 de la présente note d'information.

Enfin, divers événements qui ne constituent pas des changements comptables (par exemple : une modification de la date de clôture des comptes, une fusion, une scission, un apport partiel d'actif, une variation du périmètre de consolidation, un changement d'activité...) sont susceptibles d'affecter la comparabilité des comptes. L'incidence éventuelle de ces événements sur les travaux du commissaire aux comptes n'est pas abordée dans la présente note d'information.

Cette note d'information constitue un instrument d'accompagnement du commissaire aux comptes, qui ne peut, en aucun cas, se substituer aux normes d'exercice professionnel.

Dans la présente note d'information, les termes repris dans la première colonne du tableau ci-dessous recouvrent par convention les éléments présentés dans la deuxième colonne :

|                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|--------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| « Annexe »                     | Elément des comptes annuels ou consolidés prévu par le code de commerce lorsque ceux-ci sont établis selon les référentiels comptables français ou « notes aux états financiers » pour des comptes consolidés établis selon le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne (bien que ce référentiel n'utilise pas la terminologie « annexe », mais « notes aux états financiers », telle que définie par IAS 1.7). |
| « Le commissaire aux comptes » | Organe de contrôle légal de l'entité, qu'il s'agisse d'une personne physique, d'une personne morale ou encore de plusieurs personnes.                                                                                                                                                                                                                                                                                         |

|                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|--------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| « Comptes pro forma »                                  | – les comptes pro forma visés à l'article 130-5 du Plan comptable général ;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| « Informations pro forma »                             | – les informations comparatives pro forma visées à l'article 531-1/4 du Plan comptable général.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| « Comptes »                                            | Comptes annuels et /ou Comptes consolidés.<br>« Etats financiers » pour des comptes consolidés établis selon le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne (bien que ce référentiel n'utilise pas la terminologie «comptes», mais «Etats financiers», telle que définie par IAS 1.7).                                                                                                                                                                                                                               |
| « Date d'arrêté des comptes » (par l'organe compétent) | « Date d'établissement des comptes » (article L. 123-20 du code de commerce) ;<br>« Date de l'autorisation de publication des états financiers » selon le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne (IAS 10.17).                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| « Date de clôture »                                    | « Clôture de l'exercice » (article L. 123-12 du code de commerce) ;<br>« Date de fin de la période de reporting » au sens de la norme IAS 10 « Événements postérieurs à la période de reporting », telle qu'adoptée dans l'Union européenne.                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| « L'entité »                                           | Personnes et entités concernées par les dispositions de l'article L. 820-1 du code de commerce.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| « IFRS »                                               | Les normes internationales d'information financière sont les normes et interprétations adoptées et publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Elles comprennent ;<br>– les normes internationales d'information financière (IFRS) ;<br>– les normes comptables internationales (IAS) ; et<br>– les interprétations émanant du comité d'interprétation des normes d'information financière (IFRIC désormais dénommé IFRS Interpretations Committee) ou de l'ancien comité permanent d'interprétation (SIC). |
| « Référentiel IFRS »                                   | Référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |

|                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|---------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| « Méthodes comptables »                           | <p>« Prescription comptable » (article L. 123-14 du code de commerce) ;</p> <p>« Présentation des comptes annuels comme des méthodes d'évaluation retenues » (article L. 123-17 du code de commerce) ;</p> <p>« Présentation des comptes annuels (...) [et] les méthodes d'évaluation retenues » (article L. 232-6 du code de commerce) ;</p> <p>« Méthodes d'évaluation des éléments chiffrés » (article R. 123-178 du code de commerce) ;</p> <p>« Règles de comptabilisation et d'évaluation » (Plan comptable général titre III) ;</p> <p>« Règles et procédures » (Plan comptable général article 120-4) ;</p> <p>« Règles et méthodes comptables » (Plan comptable général article 531-1) ;</p> <p>« Règles et méthodes relatives aux comptes consolidés » (Règlement CRC n°99-02) ;</p> <p>« Méthodes et règles d'évaluation » (avis n°97-06 du Conseil national de la comptabilité) ;</p> <p>« Méthodes et règles de présentation des comptes » (avis n°97-06 du Conseil national de la comptabilité) ;</p> <p>« Les (...) principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation de ses états financiers. » (IAS 8.5).</p> |
| « Rapport de gestion »                            | Rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes, quelle que soit la dénomination de ce rapport.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| « Le rapport »                                    | Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels ou sur les comptes consolidés ou bien encore sur des comptes intermédiaires.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| « Référentiels comptables applicables en France » | <ul style="list-style-type: none"> <li>– le Plan comptable général (PCG), également intitulé règlement CRC n°99-03 ;</li> <li>– le règlement CRC n°99-02 ;</li> <li>– le règlement CRC n°99-01 ;</li> <li>– le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| « Référentiels comptables français »              | <ul style="list-style-type: none"> <li>– le Plan comptable général (PCG), également intitulé règlement CRC n°99-03 ;</li> <li>– le règlement CRC n°99-02 ;</li> <li>– le règlement CRC n°99-01.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |

Cette note d'information n'aborde pas les éventuelles spécificités relatives au traitement comptable des changements comptables issues de plans comptables particuliers ou de règlements du Comité de la réglementation comptable (CRC) ou de l'Autorité des normes comptables (ANC) autres que les règlements cités sous le terme « Référentiels comptables applicables en France ».



Les textes légaux et réglementaires cités dans la note d'information correspondent à leur version en vigueur en date du 25 mai 2011 (source « Légifrance » et « EUR-Lex » pour le référentiel IFRS).

# **1 CHANGEMENTS COMPTABLES DANS LES REFERENTIELS COMPTABLES FRANÇAIS**

## **1.1 PRINCIPE DE PERMANENCE DES METHODES COMPTABLES**

### **1.11 Dispositions figurant dans le code de commerce**

#### **1.111 *Etablissement des comptes annuels***

Le principe de permanence des méthodes comptables pour l'établissement des comptes annuels des commerçants, personne physique ou morale, est prévu par l'article L. 123-17 du code de commerce (cf. 8.1a) de la présente note d'information).

L'article R. 612-2 du code de commerce, par renvoi aux articles L. 123-12 et suivants et aux articles R. 123-172 à R. 123-208 du même code, rend également ce principe applicable à l'établissement des comptes annuels des personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique.

#### **1.112 *Etablissement des comptes consolidés***

Pour l'établissement des comptes consolidés des sociétés commerciales<sup>1</sup>, l'article L. 233-22 du code de commerce précise : « *Sous réserve des dispositions de l'article L. 233-23, les comptes consolidés sont établis selon les principes comptables et les règles d'évaluation du présent code compte tenu des aménagements indispensables résultant des caractéristiques propres aux comptes consolidés par rapport aux comptes annuels. (...)* ».

Le principe de permanence des méthodes comptables figurant à l'article L. 123-17 du code de commerce est donc également applicable pour l'établissement des comptes consolidés des sociétés commerciales.

### **1.12 Dispositions figurant dans le Plan comptable général**

L'article 110-1 du Plan comptable général précise qu'il s'applique à toute personne physique ou morale soumise à l'obligation légale d'établir des comptes annuels comprenant un bilan, un compte de résultat et une annexe, sous réserve, le cas échéant, des dispositions qui leur sont spécifiques, prescrites par d'autres textes légaux ou réglementaires.

Dans le Plan comptable général, les dispositions relatives au principe de permanence des méthodes comptables figurent aux articles 120-4 et 130-5 (cf. 8.2 de la présente note d'information).

---

<sup>1</sup> Le code de commerce ne comporte pas de dispositions imposant aux personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique l'établissement de comptes consolidés. Ces personnes morales peuvent être tenues, en vertu d'autres dispositions législatives ou réglementaires ne faisant pas l'objet de développements dans la présente note d'information, d'établir des comptes consolidés ou des comptes combinés en application de référentiels comptables applicables en France qui incluent également des dispositions relatives au principe de permanence des méthodes comptables.

### 1.13 Dispositions figurant dans le règlement CRC n°99-01

Pour l'établissement de leurs comptes annuels, les associations et les fondations se réfèrent, sous réserve des dispositions spécifiques du règlement CRC n°99-01 relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations, au Plan comptable général, comme précisé à l'article 2 du règlement CRC n°99-01 précité : « *Sous réserve des adaptations prévues par le présent règlement et son annexe, les associations et les fondations mentionnées à l'article premier établissent des comptes annuels conformément au plan comptable général.*

*Ces comptes annuels sont établis et présentés par la personne morale, association ou fondation. ».*

### 1.14 Dispositions figurant dans le règlement CRC n°99-02

Le règlement CRC n°99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques ne traite pas directement du principe de permanence des méthodes comptables.

L'article L. 233-22 du code de commerce précité dispose : « *Sous réserve des dispositions de l'article L. 233-23, les comptes consolidés sont établis selon les principes comptables et les règles d'évaluation du présent code compte tenu des aménagements indispensables résultant des caractéristiques propres aux comptes consolidés par rapport aux comptes annuels. (...) ».*

Les dispositions du Plan comptable général relatives au principe de permanence des méthodes comptables sont ainsi applicables aux comptes consolidés établis selon le règlement CRC n°99-02.

### 1.15 Synthèse des dispositions relatives au principe de permanence des méthodes comptables

La synthèse des dispositions de l'article L. 123-17 du code de commerce et des articles 120-4 et 130-5 du Plan comptable général, relatives à l'application du principe de permanence des méthodes comptables, en dehors des changements de méthodes comptables résultant de modifications de la réglementation comptable qui s'imposent aux entités, est présentée dans le tableau ci-après :

| Texte                                                                                                 | Dispositions relatives au principe de permanence des méthodes comptables<br>(en dehors des changements de méthodes comptables résultant de<br>modifications de la réglementation comptable qui s'imposent aux entités)                                                                                                                 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Dispositions relatives aux comptes établis en application des référentiels comptables français</b> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Code de commerce<br>article L. 123-17                                                                 | A moins qu'un changement exceptionnel n'intervienne dans la situation du commerçant, personne physique ou morale, la présentation des comptes annuels comme des 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. |

| Texte                                                                                          | Dispositions relatives au principe de permanence des méthodes comptables<br>(en dehors des changements de méthodes comptables résultant de modifications de la réglementation comptable qui s'imposent aux entités)                                                                                                       |    |                                                                                          |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|------------------------------------------------------------------------------------------|
| Dispositions relatives aux comptes établis en application des référentiels comptables français |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |    |                                                                                          |
| Plan comptable général<br>article 120-4                                                        | 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 intervenu dans la situation de l'entité.                                                                                                                                                                                                                                                       | ou | Une meilleure information dans le cadre d'une méthode préférentielle.                    |
|                                                                                                | 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 du Plan comptable général. |    |                                                                                          |
| Plan comptable général<br>article 130-5                                                        | 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 | Une meilleure information financière est fournie compte tenu des évolutions intervenues. |
|                                                                                                | Ne constituent pas des changements de méthodes comptables l'adoption :                                                                                                                                                                                                                                                    |    |                                                                                          |
|                                                                                                | – d'une méthode comptable pour des événements ou opérations qui diffèrent sur le fond d'événements ou d'opérations survenus précédemment ;<br>– d'une nouvelle méthode comptable pour des événements ou opérations qui étaient jusqu'alors sans importance significative.                                                 |    |                                                                                          |

## 1.2 DEFINITIONS DES CHANGEMENTS COMPTABLES

Ni le code de commerce, ni le Plan comptable général, ni les règlements CRC n°99-01 (relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations) et n°99-02 (relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques) ne comportent de définition des changements comptables. Ces définitions figurent dans l'avis n°97-06<sup>2</sup> du Conseil national de la comptabilité (CNC) du 18 juin 1997 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimation, changements d'options fiscales et corrections d'erreurs qui distingue :

- les changements de méthodes comptables ;
- les changements d'estimations et les changements de modalités d'application ;
- les corrections d'erreurs ;
- les changements d'options fiscales (comptes individuels).

<sup>2</sup> Sur le caractère obligatoire de l'application des avis du Conseil national de la comptabilité se référer au bulletin CNCC n°79, septembre 1990, p.387 et 388, EC n°90-05.

## 1.21 Changements de méthodes comptables

Selon l'avis n°97-06 du CNC, le terme « *méthode comptable* » s'applique aux « *méthodes et règles d'évaluation* » et aux « *méthodes et règles de présentation des comptes* ».

L'avis précité indique qu'un changement de méthodes comptables résulte :

- soit d'un changement de réglementation ;
- soit du remplacement d'une méthode comptable par une autre lorsqu'un choix entre plusieurs méthodes comptables existe. Ces changements de méthodes comptables sont qualifiés par l'avis n°97-06 du CNC de « *changements de méthodes comptables stricto sensu* » et ne peuvent intervenir que dans le respect des dispositions figurant à l'article L. 123-17 du code de commerce et aux articles 120-4 et 130-5 du Plan comptable général (cf. 1.212 de la présente note d'information).

### 1.211 Changements de réglementation

Les changements de méthodes comptables correspondant à un changement de réglementation sont définis comme suit par l'avis n°97-06 du CNC : « ***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. ».*

### 1.212 Changements de méthodes comptables stricto sensu

Un changement de méthodes comptables stricto sensu résulte de l'existence d'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.

Il ne peut être procédé à un changement de méthodes comptables stricto sensu :

- que si le changement de méthodes comptables correspond à la recherche d'une meilleure information par l'adoption d'une méthode préférentielle (article 120-4 du Plan comptable général). Les méthodes comptables qui conduisent à une information financière manifestement meilleure sont qualifiées par le Plan comptable général et le règlement CRC n°99-02 de méthodes préférentielles. (Concernant la liste des méthodes préférentielles prévues par le Plan comptable général et le paragraphe 300 du règlement CRC n°99-02, se référer aux 8.3 et 8.5 de la présente note d'information) ;
- ou qu'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 comptables conduit à une meilleure information financière compte tenu des évolutions intervenues (article L. 123-17 du code de commerce et article 130-5 du Plan comptable général).

Par ailleurs, l'article 130-5 du Plan comptable général dispose que l'adoption d'une méthode comptable pour des événements ou opérations qui diffèrent sur le fond d'événements ou d'opérations survenus précédemment, ou l'adoption d'une nouvelle méthode comptable pour des événements ou opérations qui étaient jusqu'alors sans importance significative ne constituent pas des changements de méthodes comptables. En effet, dans ces deux situations, l'application de la méthode comptable ne nécessitera pas de retraitement des transactions passées.

Pour les comptes annuels établis en application du Plan comptable général, les choix implicites peuvent notamment porter sur :

- l'actualisation des provisions pour coûts de démantèlement et de remise en état, le cas échéant, inclus dans le coût d'entrée des immobilisations corporelles ;
- les affectations en résultat courant et résultat exceptionnel ;
- la constatation des impôts différés.

Un tableau de synthèse des choix explicites entre plusieurs méthodes comptables pour l'établissement des comptes annuels en application du Plan comptable général, avec indication des méthodes comptables préférentielles, figure au 8.4 de la présente note d'information.

Pour les comptes consolidés établis en application du règlement CRC n°99-02 :

- le choix entre plusieurs méthodes comptables peut également être implicite ou explicite ;
- les choix explicites entre plusieurs méthodes comptables applicables aux comptes consolidés établis selon le règlement CRC n°99-02 résultent des textes légaux et réglementaires suivants :
  - l'article L. 233-22 du code de commerce selon les termes duquel les comptes consolidés sont établis selon les méthodes comptables figurant dans le code de commerce, compte tenu des aménagements indispensables résultant de leurs caractéristiques propres et sous réserve des dispositions de l'article L. 233-23 du même code (cf. 1.14 de la présente note d'information). Ainsi, les dispositions du Plan comptable général, incluant les choix de méthodes comptables qui y figurent, dès lors que ces dispositions et ces choix ne sont pas incompatibles avec celles résultant des textes régissant l'établissement des comptes consolidés, peuvent être appliquées pour l'établissement de ces comptes ;
  - l'article L. 233-23 du code de commerce ;
  - l'article R. 233-10 du code de commerce pris pour l'application de l'article L. 233-23 du même code ;
  - le règlement CRC n°99-02.

Le tableau de synthèse des choix explicites entre plusieurs méthodes comptables pour l'établissement des comptes consolidés en application du règlement CRC n°99-02, avec indication des méthodes comptables préférentielles, figure au 8.6 de la présente note d'information.

## 1.22 Changements d'estimations ou de modalités d'application

L'avis n°97-06 du CNC définit les changements d'estimations et les changements de modalités d'application comme suit : *« 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 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. ».*

Concernant la distinction entre un changement de méthodes comptables, un changement d'estimations ou de modalités d'application et une correction d'erreurs, l'avis n°97-06 du CNC apporte les précisions suivantes : *« 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 (...) [d'utilité] 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. ».*

## 1.23 Corrections d'erreurs

L'avis n°97-06 du CNC définit les corrections d'erreurs comme suit : *« 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. ».*

Il précise également : *« 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. ».*

## 1.24 Changements d'options fiscales

L'avis n°97-06 du CNC définit les changements d'options fiscales comme suit : *« 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). » ».*

A ce titre, l'avis précité précise : « *Parmi les modifications d'options fiscales ainsi définies, on peut citer :*

- *la constatation ou la reprise d'amortissements dérogatoires (...),*
- *la constitution ou la reprise de provisions réglementées. ».*

Enfin, l'avis précité dispose que « **les changements d'options fiscales ne concernent que les comptes individuels de l'entreprise**<sup>3</sup> dans la mesure où les écritures motivées par des dispositions essentiellement fiscales sont annulées dans les comptes consolidés. ».

### **1.3 TRAITEMENT DES CHANGEMENTS COMPTABLES DANS LES COMPTES ANNUELS**

Le traitement des changements comptables dans les comptes annuels est abordé aux articles 130-5 et 531-1/4 du Plan comptable général et dans la section 4 du chapitre 1 du Titre III du Plan comptable général, intitulée « *Changements de méthodes comptables, d'estimation et de modalités d'application, corrections d'erreurs* », comportant les articles 314-1 à 314-3.

#### **1.31 Changements de méthodes comptables**

##### **1.311 Mode de calcul**

L'article 314-1 du Plan comptable général pose le principe du calcul rétrospectif de l'effet après impôt d'un changement de méthodes comptables. Il admet dans certains cas que le calcul soit effectué de façon prospective : « (...) *Lors de changements de méthodes comptables, l'effet, après impôt, de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée. 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. (...)* ».

L'avis n°97-06 du CNC précise : « *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. ».*

Qu'il s'agisse d'appliquer le principe général du calcul rétrospectif de l'effet du changement de méthodes comptables ou l'exception du calcul prospectif, il convient de s'interroger sur la signification du terme « après impôt » utilisé pour déterminer l'effet des changements de méthodes comptables. En particulier doit-on comprendre que ce terme recouvre uniquement l'impôt exigible ou bien qu'il inclut également l'impôt différé ?

---

<sup>3</sup> Mis en gras pour les besoins de la rédaction de la note d'information.



La Commission des études comptables de la CNCC considère<sup>4</sup> que le Plan comptable ne faisant référence explicitement qu'à l'impôt exigible, l'effet d'impôt dont il est question dans l'article 314-1 relatif au changement de méthode est l'effet d'impôt exigible. Si le changement de méthode ne donne pas lieu à un impôt exigible, l'effet d'impôt devant obligatoirement être imputé sur les capitaux propres est par conséquent nul. Tel est le cas, par exemple, pour les provisions pour indemnités de départ à la retraite.

Si toutefois, l'entité qui procède à ce changement de méthodes comptables choisit de comptabiliser un impôt différé actif au titre de la constitution d'une provision pour indemnités de départ à la retraite, ce qui n'est ni prévu ni interdit par le Plan comptable général, elle ne peut le faire que dans la mesure où elle étend cette comptabilisation à l'ensemble des différences temporaires<sup>4</sup>.

### **1.312 Comptabilisation**

L'article 314-1 du Plan comptable général pose le principe de l'imputation de l'effet du changement de méthodes comptables au compte « Report à nouveau », sauf si les règles fiscales imposent de faire différemment : *« (...) 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 (...). »*.

L'avis n°97-06 du CNC précise : *« 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. »*.

Lorsque les règles fiscales applicables n'imposent pas à l'entité de comptabiliser les effets du changement de méthodes comptables en résultat, l'impact du changement déterminé à l'ouverture de l'exercice, après effet d'impôt, est imputé au compte « Report à nouveau ».

Lorsque les règles fiscales applicables imposent à l'entité de comptabiliser les effets du changement de méthodes comptables en résultat, l'effet avant impôt du changement est enregistré au compte de résultat dans le compte de charges ou de produits concerné et l'effet d'impôt est comptabilisé dans le compte « Impôt sur les bénéfices ».

Par ailleurs, il est à noter qu'en cas d'option pour la réévaluation telle que prévue par l'article 350-1 du Plan comptable général, l'écart entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable constatée lors d'une opération d'ensemble de réévaluation ne participe pas à la détermination du résultat et est inscrit directement dans les capitaux propres au compte « Ecart de réévaluation ».

---

<sup>4</sup> Bulletin CNCC n°132, décembre 2003, p.678 et 679, EC n°2003-50.  
© CNCC – NI. N° X- Le commissaire aux comptes et les changements comptables – Juin 2011

### **1.313 Informations à communiquer**

Les informations à communiquer au titre des changements de méthodes comptables sont prescrites d'une part par l'article 130-5 du Plan comptable général (comptes pro forma) et d'autre part, par l'article 531-1/4 du Plan comptable général (informations notamment pro forma).

L'article 130-5 du Plan comptable général indique : « (...) *Lorsque des changements de méthodes ont été effectués, des comptes pro forma des exercices antérieurs présentés sont établis suivant la nouvelle méthode.* ».

L'avis n°97-06 du CNC précise : « *des comptes proforma des exercices antérieurs présentés sont établis suivant la nouvelle méthode afin d'assurer la comparabilité* ».

Ni le Plan comptable général ni l'avis n°97-06 du CNC n'apportent de précisions sur le contenu des comptes pro forma ou leur place dans les comptes annuels.

Dans le cadre de l'application d'un nouveau règlement comptable, la Commission des études comptables de la CNCC<sup>5</sup> a considéré que les dispositions de l'article 130-5 du Plan comptable général, relatives à l'établissement de comptes pro forma des exercices antérieurs suivant la nouvelle méthode à appliquer, n'impliquaient pas la présentation d'un jeu complet de comptes tel que prévu à l'article 130-1 du Plan comptable général. Au cas particulier exposé dans la réponse publiée, compte tenu des difficultés de l'entité à appliquer ce nouveau règlement comptable, la Commission a considéré que rien ne s'opposait à ce que des données comparatives ponctuelles soient établies et communiquées dans l'annexe pour l'exercice précédant celui du changement de méthodes comptables, sans avoir à établir un jeu de comptes pro forma complet, comprenant un bilan, un compte de résultat et une annexe.

Par ailleurs, lorsque par exception le changement de méthodes comptables est traité de façon prospective, la présentation de comptes pro forma n'est pas requise.

Concernant les informations à communiquer dans l'annexe au titre des changements de méthodes comptables l'article 531-1/4 du Plan comptable général prévoit : « (...) *En cas de changement de méthode ou de réglementation, justification de ce changement et effets sur les résultats et les capitaux propres des exercices précédents en cas d'application rétrospective, sur les résultats de l'exercice en cas d'application prospective (...).* ».

## **1.32 Changements d'estimations ou de modalités d'application**

### **1.321 Mode de calcul**

L'article 314-2 du Plan comptable général pose le principe du calcul prospectif des changements d'estimations ou de modalités d'application et indique : « (...) *1 - Les*

---

<sup>5</sup> Bulletin CNCC n°141, mars 2006, p.179 à 182, EC n°2005-95.

*changements d'estimation et de modalités d'application n'ont qu'un effet sur l'exercice en cours et les exercices futurs. (...) ».*

### **1.322 Comptabilisation**

Concernant la comptabilisation des changements d'estimations ou de modalités d'application l'article 314-2 du Plan comptable général indique :

*« (...) L'incidence du changement correspondant à l'exercice en cours est enregistrée dans les comptes de l'exercice. Les changements d'estimation peuvent avoir un effet sur les différentes lignes du bilan et du compte de résultat (...). ».*

### **1.323 Informations à communiquer**

En matière d'informations à communiquer en annexe au titre des changements d'estimations ou de modalités d'application, l'article 531-1/4 du Plan comptable général prévoit :  
*« [L] Indication et [la] justification des changements d'estimation, des changements de modalités d'application (...) ».*

## **1.33 Corrections d'erreurs**

### **1.331 Mode de calcul**

L'avis n°97-06 du CNC précise : *« 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 (...) ».*

### **1.332 Comptabilisation**

Le mode de comptabilisation des corrections d'erreurs est prévu à l'article 314-3 du Plan comptable général qui indique : *« (...) Les corrections résultant d'erreurs, d'omissions matérielles, d'interprétations erronées ou de l'adoption d'une méthode comptable non admise, sont comptabilisées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées ; l'incidence, après impôt<sup>6</sup>, 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. ».*

### **1.333 Informations à communiquer**

Concernant les informations à communiquer en annexe au titre des corrections d'erreurs l'article 531-1/4 du Plan comptable général prévoit : *« [L] Indication de la nature des erreurs corrigées au cours de l'exercice. Si les erreurs corrigées sont relatives à un autre exercice présenté, indication pour cet exercice des postes du bilan directement affectés et présentation sous une 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. ».*

---

<sup>6</sup> Concernant la signification du terme « après impôt » se référer au 1.311 de la présente note d'information.  
© CNCC – NI. N° X- Le commissaire aux comptes et les changements comptables – Juin 2011

## **1.34 Changements d'options fiscales**

### **1.341 Mode de calcul**

L'avis n°97-06 du CNC indique : « *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.* ».

### **1.342 Comptabilisation**

Le mode de comptabilisation des changements d'options fiscales est prévu à l'article 314-2 du Plan comptable général qui indique : « (...) 2- *L'incidence des changements d'options fiscales correspondant à l'exercice en cours est constatée dans le résultat de l'exercice.* ».

### **1.343 Informations à communiquer**

Concernant les informations à communiquer en annexe au titre des changements d'options fiscales, l'article 531-1/4 du Plan comptable général prévoit : « [L] *Indication et [la] justification (...) des changements d'options fiscales.* ».

### 1.35 Tableau de synthèse du traitement des changements comptables dans les comptes annuels établis en application du Plan comptable général<sup>7</sup>

| Traitement des changements comptables dans les comptes annuels établis en application du Plan comptable général |                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Types de changements comptables                                                                                 | Mode de calcul                                                                               | Comptabilisation                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Informations à communiquer                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Changements de méthodes comptables                                                                              | Principe : rétrospectif.                                                                     | Principe : au compte « Report à nouveau » à l'ouverture de l'exercice, pour le montant net d'impôt exigible.<br><br>Exception : en résultat, sur la ligne concernée du compte de résultat et sur la ligne « Impôt sur les bénéfices » pour l'impôt exigible (lorsque les règles fiscales l'imposent). | Principes :<br>– pas de modification apportée aux comptes des exercices antérieurs présentés ;<br>– présentation de comptes pro forma des exercices antérieurs présentés avec application de la nouvelle méthode ;<br>– information en annexe sur la justification du changement de méthodes comptables et indication des effets sur les résultats et les capitaux propres des exercices antérieurs présentés. |
|                                                                                                                 | Exception : Prospectif s'il est difficile ou inapproprié d'effectuer un calcul rétrospectif. | En résultat, sur la ligne concernée du compte de résultat et sur la ligne « impôt sur les bénéfices » pour l'impôt exigible.                                                                                                                                                                          | – présentation de comptes pro forma non requise <sup>8</sup> ;<br>– information en annexe sur la justification du changement de méthodes comptables et indication des effets sur le résultat de l'exercice.                                                                                                                                                                                                    |
| Changements d'estimations ou de modalités d'application                                                         | Prospectif.                                                                                  | Sur les différentes lignes concernées du bilan et du compte de résultat.                                                                                                                                                                                                                              | Information en annexe sur la justification du changement d'estimations ou de modalités d'application et indication des effets sur le bilan et le résultat.                                                                                                                                                                                                                                                     |

<sup>7</sup> Rappel : Les développements figurant au 1.3 de la présente note d'information, incluant ce tableau, s'appliquent également aux comptes annuels établis en application du règlement CRC n°99-01 (cf. 1.13 de la présente note d'information).

<sup>8</sup> Cf. 1.313 de la présente note d'information.

| <b>Traitement des changements comptables dans les comptes annuels établis en application du Plan comptable général</b> |                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Types de changements comptables</b>                                                                                 | <b>Mode de calcul</b> | <b>Comptabilisation</b>                                                                                                                                                                                                                                                           | <b>Informations à communiquer</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Corrections d'erreurs                                                                                                  | Rétrospectif.         | <p>Principe :</p> <p>dans le résultat de l'exercice au cours duquel les erreurs sont découvertes</p> <p>Lorsque l'incidence de la correction d'erreur est significative, elle est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat pour le montant net d'impôt exigible.</p> | <p>Principes : mention en annexe des informations suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– la nature des erreurs corrigées au cours de l'exercice ;</li> <li>– si les erreurs corrigées sont relatives à un autre exercice présenté, indication pour cet exercice des postes du bilan directement affectés et présentation sous une forme simplifiée du compte de résultat retraité ;</li> <li>– les informations comparatives données dans l'annexe sont également retraitées pro forma lorsqu'elles sont affectées par les erreurs corrigées.</li> </ul> |
|                                                                                                                        |                       | <p>Exception :</p> <p>s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres : correction dans les capitaux propres.</p>                                                                                                                     | <p>Application des principes énoncés ci-dessus, à l'exception de la présentation du compte de résultat simplifié dès lors que le résultat de l'exercice où l'erreur s'est produite n'a pas été affecté.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Changements d'options fiscales                                                                                         | Prospectif.           | En résultat de l'exercice.                                                                                                                                                                                                                                                        | Information en annexe sur la justification du changement d'options fiscales.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |

#### **1.4 TRAITEMENT DES CHANGEMENTS COMPTABLES DANS LES COMPTES CONSOLIDÉS ETABLIS EN APPLICATION DU RÈGLEMENT CRC N°99-02**

Les comptes consolidés sont établis selon les principes comptables et les règles d'évaluation du code de commerce compte tenu des aménagements indispensables résultant des caractéristiques propres à ces comptes (cf. 1.112 de la présente note d'information).

Les développements figurant au 1.3 de la présente note d'information sont applicables pour l'établissement de comptes consolidés en application du règlement CRC n°99-02, à l'exception de ceux se rapportant aux changements d'options fiscales et à la comptabilisation des changements de méthodes comptables, lorsque les textes fiscaux ne permettent pas d'imputer l'effet net d'impôt du changement au compte « Report à nouveau ».

Les changements d'options fiscales ne concernent que les comptes annuels de l'entité dans la mesure où les écritures motivées par des dispositions fiscales sont retraitées dans les comptes consolidés (cf. 1.24 de la présente note d'information).

Lorsque les textes fiscaux ne permettent pas, dans les comptes annuels, d'imputer l'effet net d'impôt du changement au compte « Report à nouveau », l'avis n°97-06 du CNC indique : « 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 [devenu article R. 233-8 3° du code de commerce], afin de rendre le traitement comptable de ces comptes conforme aux prescriptions du présent avis. ».

La synthèse du traitement des changements comptables dans les comptes consolidés établis en application du règlement CRC n°99-02 se présente comme suit :

| <b>Traitement des changements comptables dans les comptes consolidés établis en application du règlement CRC n°99-02</b> |                                                                                              |                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Types de changements comptables</b>                                                                                   | <b>Mode de calcul</b>                                                                        | <b>Comptabilisation</b>                                                                                                        | <b>Informations à communiquer</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Changements de méthodes comptables                                                                                       | Principe : rétrospectif.                                                                     | En « réserves consolidées » pour le montant net d'impôts sur les résultats.                                                    | Principes : <ul style="list-style-type: none"> <li>– pas de modification apportée aux comptes des exercices antérieurs présentés ;</li> <li>– présentation de comptes pro forma des exercices antérieurs présentés avec application de la nouvelle méthode ;</li> <li>– information en annexe sur la justification du changement de méthodes comptables et indication des effets sur les résultats et capitaux propres consolidés des exercices antérieurs présentés.</li> </ul> |
|                                                                                                                          | Exception : Prospectif s'il est difficile ou inapproprié d'effectuer un calcul rétrospectif. | En résultat consolidé, sur la ou les ligne(s) concernée(s) du compte de résultat et sur la ligne « Impôts sur les résultats ». | <ul style="list-style-type: none"> <li>– présentation de comptes pro forma non requise<sup>9</sup> ;</li> <li>– information en annexe sur la justification du changement de méthodes comptables et indication des effets sur le résultat consolidé.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                   |

<sup>9</sup> Cf. 1.313 de la présente note d'information.

**Traitement des changements comptables dans les comptes consolidés établis en application du règlement CRC n°99-02**

| <b>Types de changements comptables</b>                  | <b>Mode de calcul</b> | <b>Comptabilisation</b>                                                                                                                                                                                                                                                                              | <b>Informations à communiquer</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|---------------------------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Changements d'estimations ou de modalités d'application | Prospectif.           | Sur les différentes lignes concernées du bilan et du compte de résultat consolidés.                                                                                                                                                                                                                  | Indication en annexe sur la justification du changement d'estimations ou de modalités d'application et indication des effets sur le bilan et le résultat consolidés                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| Corrections d'erreurs                                   | Rétrospectif.         | <p>Principe :</p> <p>dans le résultat consolidé de l'exercice au cours duquel les erreurs sont découvertes</p> <p>Lorsque l'incidence de la correction d'erreur est significative, elle est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat pour le montant net d'impôt sur les résultats.</p> | <p>Principes : mention en annexe des informations suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– la nature des erreurs corrigées au cours de l'exercice ;</li> <li>– si les erreurs corrigées sont relatives à un autre exercice présenté, indication pour cet exercice des postes du bilan directement affectés et présentation sous une forme simplifiée du compte de résultat consolidé retraité ;</li> <li>– les informations comparatives données dans l'annexe sont également retraitées pro forma lorsqu'elles sont affectées par les erreurs corrigées.</li> </ul> |
|                                                         |                       | <p>Exception :</p> <p>s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres, la correction est imputée sur les capitaux propres consolidés.</p>                                                                                                                | <p>Application des principes énoncés ci-dessus, à l'exception de la présentation du compte de résultat consolidé simplifié, dès lors que le résultat de l'exercice où l'erreur s'est produite n'a pas été affecté.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Changements d'options fiscales                          |                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |



## 2 CHANGEMENTS COMPTABLES DANS LE REFERENTIEL IFRS

### 2.1 PRINCIPE DE PERMANENCE DES METHODES COMPTABLES

Le cadre conceptuel des normes IFRS aborde dans son chapitre 3 relatif aux caractéristiques qualitatives d'une information financière utile et plus particulièrement dans ses paragraphes QC 20 à QC 25 le principe de permanence des méthodes comptables au travers de la comparabilité des comptes sur plusieurs périodes<sup>10</sup>.

La norme IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* précise les critères de sélection des méthodes comptables (IAS 8.7 à 8.12), indique les conditions devant être respectées pour procéder à un changement de méthodes comptables (IAS 8.14), pose le principe de permanence des méthodes (IAS 8.15) et détaille les limites des changements de méthodes comptables (IAS 8.16).

Par ailleurs, la norme IAS 1 *Présentation des états financiers* pose le principe de la permanence de la présentation des comptes (IAS 1.45).

La synthèse des dispositions des paragraphes 8.14 et 8.16 de la norme IAS 8 et du paragraphe 1.45 de la norme IAS 1, relatives à l'application du principe de permanence des méthodes comptables, en dehors des changements de méthodes comptables résultant de modifications de la réglementation comptable qui s'imposent aux entités, est présentée dans le tableau ci-après :

| Texte                                                                                    | Dispositions relatives au principe de permanence des méthodes comptables<br>(en dehors des changements de méthodes comptables résultant de<br>modifications de la réglementation comptable qui s'imposent aux entités)                                                                                                                                                                                                                                                  |
|------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Dispositions relatives aux comptes consolidés établis en application du référentiel IFRS |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| IAS 8.15                                                                                 | Les utilisateurs d'états financiers doivent être en mesure de comparer les états financiers d'une entité dans le temps afin d'identifier les tendances de sa situation financière, de sa performance financière et de ses flux de trésorerie. Par conséquent, les mêmes méthodes comptables sont appliquées au sein de chaque période et d'une période à l'autre, à moins qu'un changement de méthode comptable ne réponde à l'un des critères énoncés au paragraphe 14 |

---

<sup>10</sup> Le cadre conceptuel, en vigueur à la date d'adoption du référentiel IFRS dans l'Union européenne, n'a pas fait l'objet d'une adoption par la Commission européenne et n'a donc pas été publié sous la forme d'un règlement (contrairement aux IFRS). Il a cependant été publié en annexe aux « Observations de la Commission européenne concernant certains articles du règlement CE n°1606/2002 », ce dernier règlement ayant introduit le référentiel comptable international dans la législation communautaire. Depuis cette adoption l'IASB a entrepris un projet de révision de ce cadre conceptuel qui doit se dérouler en plusieurs phases. Les nouveaux chapitres publiés par l'IASB viendront remplacer les anciens paragraphes du cadre conceptuel. Le chapitre 3 relatif aux caractéristiques qualitatives d'une information financière utile a été publié par l'IASB en septembre 2010 et il a donc remplacé les paragraphes correspondants de l'ancien cadre conceptuel.

| Texte                                                                                           | <b>Dispositions relatives au principe de permanence des méthodes comptables<br/>(en dehors des changements de méthodes comptables résultant de modifications de la réglementation comptable qui s'imposent aux entités)</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Dispositions relatives aux comptes consolidés établis en application du référentiel IFRS</b> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| IAS 8.14                                                                                        | <p>Une entité ne doit changer de méthodes comptables que si le changement :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– a pour résultat que les états financiers fournissent des informations fiables et plus pertinentes sur les effets des transactions, autres événements ou conditions sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité.</li> </ul> <p>(Ces changements sont qualifiés par la norme IAS 8 de changements volontaires de méthodes comptables).</p> |
| IAS 8.16                                                                                        | <p>Ne constituent pas des changements de méthodes comptables l'application :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– d'une méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions différant en substance de ceux survenus précédemment ;</li> <li>– d'une nouvelle méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions qui ne se produisaient pas auparavant ou qui n'étaient pas significatifs.</li> </ul>                                                                  |
| IAS 1.45                                                                                        | <p>Un changement de présentation est possible lorsque :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– un changement important de la nature des activités de l'entité ou un examen de la présentation de ses états financiers fait apparaître qu'une autre présentation ou classification serait plus adéquate eu égard aux critères de sélection et d'application des méthodes comptables selon IAS 8.</li> </ul>                                                                                                   |

## 2.2 DEFINITIONS DES CHANGEMENTS COMPTABLES

La norme IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* a pour objectif « d'établir les critères de sélection et de changement de méthodes comptables, ainsi que le traitement comptable et l'information à fournir relative aux changements de méthodes comptables, aux changements d'estimations comptables et aux corrections d'erreurs. » (IAS 8.1).

### 2.21 Changements de méthodes comptables

Selon IAS 8.14 les changements de méthodes comptables, c'est-à-dire les changements dans les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation des comptes<sup>11</sup>, ne sont autorisés que :

- « s'ils sont imposés par une IFRS ; ou
- s'ils ont pour résultat que les comptes fournissent des informations fiables et plus pertinentes sur les effets des transactions, autres événements ou conditions sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité ».

<sup>11</sup> Cf. IAS 8.5.

Les changements de méthodes comptables peuvent résulter d'options figurant au sein du référentiel IFRS. Ils peuvent également avoir pour origine le fait qu'en l'absence d'IFRS spécifiquement applicable à une transaction, un événement ou une condition, l'entité a choisi d'appliquer des méthodes comptables issues des positions officielles les plus récentes d'autres organismes de normalisation comptable qui utilisent un cadre conceptuel similaire pour développer leurs normes comptables. Si, à la suite d'un amendement à une telle position officielle, l'entité choisit de changer de méthodes comptables, ce changement constitue un changement volontaire de méthodes comptables (IAS 8.21) et doit être justifié par l'entité au regard des conditions précitées<sup>12</sup>.

En revanche, les changements de méthodes comptables résultant de l'application d'une nouvelle IFRS ou d'une IFRS révisée, effectuée de façon anticipée, lorsque l'IFRS concernée autorise l'application anticipée, ne sont pas qualifiés de changements volontaires de méthodes comptables (IAS 8.20). Ils ne nécessitent donc pas de justification de la part de l'entité.

Concernant les changements de présentation, IAS 1.45 précise :

*« L'entité doit conserver la présentation et le classement des postes dans les états financiers d'une période à l'autre, à moins :*

- (a) qu'il soit apparent, suite à un changement important de la nature des activités de l'entité ou à un examen de la présentation de ses états financiers, qu'une autre présentation ou classification serait plus adéquate eu égard aux critères de sélection et d'application des méthodes comptables selon IAS 8 ; ou*
- (b) qu'une IFRS impose une modification de la présentation. ».*

Par ailleurs, IAS 8.16 indique : *« Ne constituent pas des changements de méthodes comptables :*

- a) l'application d'une méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions différant en substance de ceux survenus précédemment ; et*
- b) l'application d'une nouvelle méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions qui ne se produisaient pas auparavant ou qui n'étaient pas significatifs. ».*

Concernant les changements comptables susceptibles d'intervenir suite à une décision de rejet de l'IFRIC (désormais dénommé IFRS Interpretations Committee), se référer au 2.34 de la présente note d'information.

## **2.22 Changements d'estimations comptables**

Le changement d'estimation comptable est défini comme suit : *« (...) un ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif, ou du montant de la consommation périodique d'un actif, résultant de l'évaluation de la situation actuelle des éléments d'actif et de passif et des avantages et obligations futurs attendus qui y sont associés. Les changements*

---

<sup>12</sup> Ce changement volontaire de méthodes comptables doit être justifié dans l'annexe (IAS 8.29)

*d'estimations comptables résultent d'informations nouvelles ou de nouveaux développements et, par conséquent, ne sont pas des corrections d'erreurs. »<sup>13</sup>.*

IAS 8.34 précise la distinction entre un changement d'estimation comptable et une correction d'erreur : *« Une estimation peut devoir être révisée en cas de changements dans les circonstances sur lesquelles elle était fondée ou par suite de nouvelles informations ou d'un surcroît d'expérience. Par définition, la révision d'une estimation ne concerne pas les périodes antérieures et ne constitue pas une correction d'erreur. ».*

Par ailleurs, IAS 8.35 traite de la distinction entre un changement de méthodes comptables et un changement d'estimation comptable : *« Un changement de la base d'évaluation appliquée est un changement de méthodes comptables et non un changement d'estimation comptable. Lorsqu'il est difficile d'opérer la distinction entre changement de méthodes comptables et changement d'estimation, le changement est traité comme un changement d'estimation comptable. ».*

Enfin, IAS 8.32 indique : *« En raison des incertitudes inhérentes aux activités des entités, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent pas être évalués avec précision et ne peuvent faire l'objet que d'une estimation. Une estimation implique des jugements fondés sur les dernières informations fiables disponibles. Par exemple, des estimations des éléments suivants peuvent être requises :*

- a) les créances douteuses ;*
- b) l'obsolescence du stock ;*
- c) la juste valeur d'actifs ou de passifs financiers ;*
- d) les durées d'utilité ou le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs procurés par un actif amortissable ; et*
- e) les obligations de garantie. ».*

## **2.23 Corrections d'erreurs**

L'erreur d'une période antérieure est définie comme suit : *« (...) une omission ou une inexactitude des états financiers de l'entité portant sur une ou plusieurs périodes antérieures et qui résulte de la non-utilisation ou de l'utilisation abusive d'informations fiables :*

- a) qui étaient disponibles lorsque la publication des états financiers de ces périodes a été autorisée ; et*
- b) dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces états financiers.*

*Parmi ces erreurs figurent les effets d'erreurs de calcul, d'erreurs dans l'application des méthodes comptables, des négligences, des mauvaises interprétations des faits, et des fraudes. »<sup>14</sup>.*

Par ailleurs, la distinction entre des corrections d'erreurs et des changements d'estimations comptables est présentée comme suit par IAS 8.48 : *« Les corrections d'erreurs se différencient des changements d'estimations comptables. Par leur nature, les estimations*

---

<sup>13</sup> Cf. IAS 8.5.

<sup>14</sup> IAS 8.5.

comptables sont des approximations qui peuvent devoir être révisées à mesure qu'apparaissent des informations complémentaires. Par exemple, le profit ou la perte comptabilisé(e) lors de la survenance d'une éventualité ne constitue pas la correction d'une erreur. ».

## **2.3 TRAITEMENT DES CHANGEMENTS COMPTABLES**

### **2.31 Changements de méthodes comptables**

#### **2.311 Mode de calcul**

##### **A) Principe : Application rétrospective**

IAS 8 pose le principe de l'application rétrospective des changements de méthodes comptables, sauf si les dispositions transitoires d'une autre IFRS en disposent autrement ou si l'application rétrospective est impraticable. Les dispositions transitoires d'une autre IFRS peuvent requérir une application rétrospective totale ou partielle ou une application prospective.

Selon IAS 8.5, l'application rétrospective : *« consiste à appliquer une nouvelle méthode comptable à des transactions, d'autres événements et conditions comme si cette méthode avait toujours été appliquée. »*.

IAS 8.19 indique que sous réserve des dispositions d'IAS 8.23, relatives aux limitations à l'application rétrospective, les modalités suivantes s'appliquent :

*« a) une entité doit comptabiliser un changement de méthodes comptables résultant de la première application d'une IFRS selon les dispositions transitoires spécifiques formulées, le cas échéant, dans cette IFRS ; et*

*b) lorsqu'une entité change de méthodes comptables lors de la première application d'une IFRS qui ne prévoit pas de dispositions transitoires spécifiques applicables à ce changement, ou décide de changer de méthodes comptables, elle doit appliquer ce changement de manière rétrospective. »*.

##### **B) Exception : Application prospective**

L'application rétrospective peut s'avérer impraticable.

Selon IAS 8.5 : *« l'application d'une disposition est impraticable lorsque l'entité ne peut pas l'appliquer après avoir mis en œuvre tous les efforts raisonnables pour y arriver. Pour une période antérieure donnée, appliquer un changement de méthodes comptables à titre rétrospectif ou effectuer un retraitement rétrospectif afin de corriger une erreur est impraticable si :*

*a) les effets de l'application rétrospective ou du retraitement rétrospectif ne peuvent être déterminés ;*

*b) l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose d'énoncer des hypothèses sur ce qu'aurait été l'intention de la direction au cours de cette période ; ou*

*c) l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose de faire des estimations significatives des montants et qu'il est impossible de distinguer objectivement les informations relatives aux estimations qui :*

*i) révèlent des circonstances existant à la ou aux dates auxquelles ces montants doivent être comptabilisés, évalués ou présentés ; et*

ii) auraient été disponibles au moment de l'autorisation de publication des états financiers de cette période antérieure des autres informations ».

Lorsque l'application rétrospective est impraticable, c'est l'application prospective qui selon IAS 8.5 : « (...) consiste, (...) à appliquer la nouvelle méthode comptable aux transactions, aux autres événements et aux situations intervenant après la date du changement de méthode (...) ».

**C) Cas particulier : Première application d'une méthode visant à réévaluer des actifs selon IAS 16 Immobilisations corporelles ou IAS 38 Immobilisations incorporelles**

IAS 8.17 indique : « La première application d'une méthode visant à réévaluer des actifs selon IAS 16 Immobilisations corporelles, ou IAS 38 Immobilisations incorporelles constitue un changement de méthodes comptables à traiter comme une réévaluation selon IAS 16 ou IAS 38 plutôt que selon la présente norme. »<sup>15</sup>.

## **2.312 Comptabilisation**

**A) Principe : Application rétrospective**

IAS 8.22 précise les modalités de comptabilisation de l'application rétrospective : « (...) l'entité doit ajuster le solde d'ouverture de chaque élément affecté des capitaux propres pour la première période antérieure présentée, ainsi que les autres montants comparatifs fournis pour chaque période antérieure présentée comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée. ».

Par ailleurs, IAS 12.62A<sup>16</sup> indique que l'effet d'impôt résultant d'un changement de méthodes comptables, appliqué de façon rétrospective, donne lieu à un ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués.

Concrètement, l'ensemble des exercices présentés en comparatif de l'exercice du changement de méthodes comptables sont ajustés. Les ajustements sont opérés sur les soldes d'ouverture de chaque élément des capitaux propres de la première période présentée en comparatif et également sur les autres montants comparatifs figurant dans les comptes de chacune des périodes présentées en comparatif, comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.

**B) Exception**

Lorsqu'il est impossible, en pratique, de déterminer les effets du changement de méthodes comptables sur les périodes présentées ou les effets cumulés, IAS 8.24 à IAS 8.27 indiquent le traitement comptable à effectuer.

---

<sup>15</sup> Pour de plus amples informations se référer aux normes IAS concernées.

<sup>16</sup> Cf. IAS 12 *Impôts sur le résultat*.

IAS 8.24 : « Lorsqu'il est impraticable de déterminer les effets spécifiquement liés à la période du changement d'une méthode comptable sur l'information comparative relative à une ou plusieurs périodes antérieures présentées, **l'entité doit appliquer la nouvelle méthode comptable aux valeurs comptables des actifs et passifs au début de la première période pour laquelle l'application rétrospective est praticable, qui peut être la période en cours** ; elle doit également effectuer un ajustement correspondant du solde d'ouverture de chaque composante affectée des capitaux propres pour cette période. ».

IAS 8.25 : « Lorsqu'il est impraticable de déterminer l'effet cumulé, au début de la période en cours, de l'application d'une nouvelle méthode comptable à toutes les périodes antérieures, **l'entité doit ajuster l'information comparative de manière à appliquer la nouvelle méthode comptable de manière prospective à partir de la première date praticable.** ».

IAS 8.26 : « Lorsqu'une entité applique une nouvelle méthode comptable de manière rétrospective, elle l'applique à l'information comparative pour les périodes antérieures en remontant aussi loin que possible. L'application rétrospective à une période antérieure est impraticable s'il n'est pas possible d'en déterminer l'effet cumulé sur les montants des états de situation financière d'ouverture et de clôture de cette période. Le montant de l'ajustement en résultant, afférent aux périodes antérieures à celles qui sont présentées dans les états financiers, est inclus dans le solde d'ouverture de chaque composante affectée des capitaux propres de la première période présentée. L'ajustement est généralement comptabilisé dans les résultats non distribués. Cependant, l'ajustement peut être imputé à une autre composante des capitaux propres (pour se conformer à une IFRS, par exemple). Toute autre information fournie concernant les périodes antérieures, telles que les synthèses historiques de données financières, est également retraitée en remontant aussi loin que possible. ».

IAS 8.27 : « Lorsqu'il est impraticable pour une entité d'appliquer une nouvelle méthode comptable de manière rétrospective, parce qu'elle ne peut pas déterminer l'effet cumulé de l'application de la méthode à toutes les périodes antérieures, l'entité, selon le paragraphe 25, applique la nouvelle méthode de manière prospective à partir du début de la période la plus ancienne praticable. Elle ne tient donc pas compte de la quote-part de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et capitaux propres découlant d'opérations antérieures à cette date. Un changement de méthode comptable est autorisé même s'il est impraticable d'appliquer la méthode de manière prospective à toute période antérieure présentée. (...) ».

### **2.313 Informations à communiquer**

Les informations à communiquer en annexe sont définies par :

- IAS 8.28, lorsque les changements de méthodes comptables sont imposés par une IFRS, éventuellement appliquée par anticipation<sup>17</sup> ;
- IAS 8.29 lorsque les changements de méthodes comptables sont des changements volontaires de méthodes comptables<sup>18</sup> ;

---

<sup>17</sup> Concernant l'application anticipée d'IFRS se référer au 2.21 de la présente note d'information.  
© CNCC – NI. N° X- Le commissaire aux comptes et les changements comptables – Juin 2011

- IAS 8.30 et IAS 8.31 lorsqu'une nouvelle IFRS publiée mais d'application non encore obligatoire, n'a pas fait l'objet d'une application anticipée.

Les dispositions ci-dessus sont, le cas échéant, complétées par des dispositions transitoires figurant dans la nouvelle IFRS concernée.

Par ailleurs, les paragraphes 10 f) et 39 d'IAS 1 précisent qu'en cas d'application rétrospective d'une méthode comptable, les entités doivent établir un état de situation financière au début de la première période présentée au titre de l'information comparative (« 3<sup>ème</sup> bilan ») et présenter des notes annexes pour toutes les périodes pour les éléments impactés.

IAS 1.10 indique qu'un « jeu complet d'états financiers comprend » : « f) un état de situation financière au début de la première période de comparaison lorsque l'entité applique une méthode comptable à titre rétroactif ou effectue un retraitement rétroactif des éléments de ses états financiers, ou lorsqu'elle procède à un reclassement des éléments dans ses états financiers. ».

IAS 1.39 précise : « L'entité présentant des informations comparatives doit présenter au minimum deux états de situation financière, deux de chacun des autres états, ainsi que les notes correspondantes. Lorsque l'entité applique une méthode comptable à titre rétrospectif ou procède à un retraitement à titre rétrospectif d'éléments de ses états financiers, ou lorsqu'elle reclasse des éléments dans ses états financiers, elle doit présenter au minimum trois états de situation financière, deux de chacun des autres états ainsi que les notes correspondantes. L'entité présente les états de situation financière arrêtés aux dates suivantes :

- (a) à la fin de la période courante ;
- (b) à la fin de la période précédente (qui est la même que la date de début de la période courante), et
- (c) au début de la première période comparative. ».

#### **A) Changements de méthodes comptables imposés par une IFRS**

IAS 8.28 indique : « Lorsque la première application d'une IFRS a une incidence sur la période en cours ou sur toute période antérieure ou devrait avoir une telle incidence sauf qu'il est impraticable de déterminer le montant de l'ajustement ou encore pourrait avoir une incidence sur des périodes futures, l'entité doit fournir les informations suivantes :

- a) le nom de l'IFRS ;
- b) le cas échéant, le fait que le changement de méthodes comptables est mis en œuvre selon ses dispositions transitoires ;
- c) la nature du changement de méthode comptable ;
- d) le cas échéant, une description des dispositions transitoires ;

---

<sup>18</sup> Sur la notion de « changements volontaires de méthodes comptables » se reporter au 2.21 de la présente note d'information.



- e) le cas échéant, les dispositions transitoires susceptibles d'avoir une incidence sur des périodes ultérieures ;
  - f) pour la période en cours et pour chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement :
    - i) pour chaque poste affecté des états financiers ; et
    - ii) si IAS 33 Résultat par action s'applique à l'entité, pour le résultat de base et le résultat dilué par action ;
  - g) le montant de l'ajustement relatif aux périodes antérieures aux périodes présentées, dans la mesure du possible ; et
  - h) si l'application rétrospective imposée par le paragraphe 19a) ou b) est impraticable pour une période antérieure spécifique ou pour des périodes antérieures aux périodes présentées, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date de début de l'application du changement de méthode comptable.
- Les états financiers des périodes ultérieures ne doivent pas reproduire ces informations. ».

## **B) Changements volontaires de méthodes comptables<sup>19</sup>**

IAS 8.29 précise : « Lorsqu'un changement volontaire de méthode comptable a une incidence sur la période en cours ou sur une période antérieure, ou devrait avoir une incidence sur cette période sauf qu'il est impraticable de déterminer le montant de l'ajustement, ou encore pourrait avoir une incidence sur des périodes ultérieures, l'entité doit fournir les informations suivantes :

- a) la nature du changement de méthode comptable ;
- b) les raisons pour lesquelles l'application de la nouvelle méthode comptable fournit des informations fiables et plus pertinentes ;
- c) pour la période en cours et pour chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement :
  - i) pour chaque poste affecté des états financiers ; et
  - ii) si IAS 33 s'applique à l'entité, pour le résultat de base et le résultat dilué par action ;
- d) le montant de l'ajustement relatif aux périodes antérieures aux périodes présentées, dans la mesure du possible ; et
- e) si l'application rétrospective est impraticable pour une période antérieure spécifique, ou pour des périodes antérieures aux périodes présentées, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date depuis laquelle le changement de méthodes comptables a été appliqué.

Les états financiers des périodes ultérieures ne doivent pas reproduire ces informations. ».

## **C) Incidences des nouvelles IFRS publiées mais d'application non encore obligatoire et n'ayant pas fait l'objet d'une application anticipée**

IAS 8.30 indique : « Lorsqu'une entité n'a pas appliqué une IFRS publiée mais non encore entrée en vigueur, elle doit fournir les informations suivantes :

- a) ce fait ; et

---

<sup>19</sup> Sur la notion de « changements volontaires de méthodes comptables » se reporter au 2.21 de la présente note d'information.

b) des informations connues ou pouvant raisonnablement être estimées concernant l'évaluation de l'impact possible de l'application de la nouvelle IFRS sur les états financiers de l'entité au cours de sa première période d'application. ».

IAS 8.31 précise : « En se conformant au paragraphe 30, une entité considère la présentation des informations suivantes :

- a) le nom de la nouvelle IFRS ;
- b) la nature du ou des changements imminents de méthodes comptables ;
- c) la date à laquelle l'IFRS s'applique ;
- d) la date à partir de laquelle elle prévoit d'appliquer l'IFRS pour la première fois ; et
- e) soit :
  - i) une description de l'impact prévu de la première application de l'IFRS sur les états financiers de l'entité ; ou
  - ii) si cet impact n'est pas connu ou ne peut être raisonnablement estimé, une déclaration dans ce sens. ».

## **2.32 Changements d'estimations comptables**

### **2.321 Mode de calcul**

IAS 8.36 pose le principe de la comptabilisation prospective<sup>20</sup> des changements d'estimations comptables : « L'effet d'un changement d'estimation comptable (...) doit être comptabilisé de manière prospective et inclus dans la détermination du résultat :

- a) de la période du changement, si le changement n'affecte que cette période ; ou
- b) de la période du changement et des périodes ultérieures, si celles-ci sont également concernées par ce changement. ».

### **2.322 Comptabilisation**

Le mode de comptabilisation d'un changement d'estimation comptable est défini par IAS 8.38 : « La comptabilisation prospective de l'effet d'un changement d'estimation comptable signifie que le changement est appliqué aux transactions, aux autres événements et conditions à compter de la date du changement d'estimation. Un changement d'estimation comptable peut affecter soit le résultat de la période en cours seulement, soit le résultat de la période en cours et de périodes ultérieures. À titre d'exemple, un changement dans l'évaluation du montant des créances douteuses n'affecte que le résultat de la période et en conséquence est comptabilisé au cours de la période en cours. Toutefois, un changement dans la durée d'utilité estimée ou dans le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs procurés par les actifs amortissables affecte la charge d'amortissement de la période en cours et de chaque période ultérieure pendant la durée d'utilité résiduelle de l'actif. Dans les deux cas, l'effet du changement correspondant à la période en cours est comptabilisé en produit ou en charge de la période en cours.

L'éventuel effet sur les périodes ultérieures est comptabilisé en produit ou en charge au cours de ces périodes ultérieures. ».

---

<sup>20</sup> Pour la définition du terme « prospective » se référer au 2.311B) de la présente note d'information.  
© CNCC – NI. N° X- Le commissaire aux comptes et les changements comptables – Juin 2011

Par ailleurs, IAS 8.37 indique : « Dans la mesure où un changement d'estimation comptable donne lieu à des variations d'actifs et de passifs ou porte sur un élément des capitaux propres, il doit être comptabilisé par ajustement de la valeur comptable de l'élément d'actif, de passif ou de capitaux propres correspondant dans la période du changement. ».

### **2.323 Informations à communiquer**

Les informations à communiquer en annexe au titre des changements d'estimations comptables sont précisées par IAS 8.39 et IAS 8.40.

IAS 8.39 : « Une entité doit fournir des informations sur la nature et le montant de tout changement d'estimation comptable ayant une incidence sur la période en cours ou dont il est prévu qu'il aura une incidence sur des périodes ultérieures, à l'exception de l'incidence sur des périodes futures lorsqu'il est impraticable d'estimer cette incidence. ».

IAS 8.40 : « Si le montant de l'incidence sur les périodes ultérieures n'est pas indiqué parce que l'estimation est impraticable, l'entité doit le mentionner. ».

## **2.33 Corrections d'erreurs**

### **2.331 Mode de calcul**

IAS 8.42 pose le principe du retraitement rétrospectif des erreurs d'une période antérieure. IAS 8.43 introduit l'exception du retraitement rétrospectif impraticable<sup>21</sup>.

Selon IAS 8.5, le retraitement rétrospectif : « consiste à corriger la comptabilisation, l'évaluation et la fourniture d'informations sur le montant d'éléments des états financiers comme si une erreur d'une période antérieure n'était jamais survenue. ».

### **2.332 Comptabilisation**

#### **A) Principe : Retraitement rétrospectif**

Le mode de comptabilisation des erreurs d'une période antérieure est défini par IAS 8.42 : « (...) l'entité doit corriger de manière rétrospective les erreurs significatives d'une période antérieure dans le premier jeu d'états financiers dont la publication est autorisée après leur découverte, comme suit :

- a) par retraitement des montants comparatifs de la ou des périodes antérieures présentées au cours desquelles l'erreur est intervenue ; ou
- b) si l'erreur est intervenue avant la première période antérieure présentée, par retraitement des soldes d'ouverture des actifs, passifs et capitaux propres de la première période antérieure présentée. ».

---

<sup>21</sup> Pour la définition du terme « impraticable » se référer au 2.312B) de la présente note d'information.  
© CNCC – NI. N° X- Le commissaire aux comptes et les changements comptables – Juin 2011

Par ailleurs, IAS 12.62A<sup>22</sup> indique que l'effet d'impôt résultant de la correction d'une erreur, retraitée de façon rétrospective, donne lieu à un ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués.

## **B) Exception**

Lorsqu'il est impossible, en pratique, de déterminer les effets sur la ou les périodes présentées affectées par l'erreur, ou l'effet cumulé de l'erreur sur toutes les périodes antérieures, IAS 8.44 à IAS 8.47 indiquent le traitement comptable à effectuer :

IAS 8.44 : « *Lorsqu'il n'est pas praticable de déterminer les effets d'une erreur sur une période spécifique pour l'information comparative présentée au titre des périodes antérieures, l'entité doit retraiter les soldes d'ouverture des actifs, passifs et capitaux propres de la première période présentée pour laquelle un retraitement rétrospectif est praticable (cette période peut être la période en cours).* ».

IAS 8.45 : « *Lorsqu'il n'est pas praticable de déterminer l'effet cumulé, au début de la période en cours, d'une erreur sur toutes les périodes antérieures, l'entité doit retraiter l'information comparative pour corriger l'erreur de manière prospective à partir de la première date praticable.* ».

IAS 8.46 : « *La correction d'une erreur d'une période antérieure est exclue du résultat de la période au cours de laquelle l'erreur a été découverte. Toute information présentée au titre de périodes antérieures, y compris toute synthèse historique de données financières, est retraitée en remontant aussi loin que possible.* ».

IAS 8.47 : « *Lorsqu'il n'est pas praticable de déterminer le montant d'une erreur (par exemple, une erreur dans l'application d'une méthode comptable) pour toutes les périodes antérieures, l'entité, selon le paragraphe 45, retraite l'information comparative de manière prospective à partir de la première date praticable. Elle ne tient donc pas compte de la fraction de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et capitaux propres découlant d'opérations antérieures à cette date. (...)* ».

### **2.333 Informations à communiquer**

Les informations à communiquer au titre des corrections d'erreurs d'une période antérieure sont déterminées par IAS 8.49 : « (...) une entité doit fournir les informations suivantes :

- a) la nature de l'erreur d'une période antérieure ;
- b) pour chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, le montant de la correction :
  - i) pour chaque poste affecté des états financiers ; et
  - ii) si IAS 33 s'applique à l'entité, pour le résultat de base et le résultat dilué par action ;
- c) le montant de la correction au début de la première période présentée ; et

---

<sup>22</sup> Cf. IAS 12 *Impôts sur le résultat*.

d) si le retraitement rétrospectif est impraticable pour une période antérieure spécifique, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée.

Les états financiers des périodes ultérieures ne doivent pas reproduire ces informations. ».

## **2.34 Traitement des changements comptables susceptibles d'intervenir suite à une décision de rejet de l'IFRIC**

L'IFRIC (désormais dénommé IFRS Interpretations Committee) peut refuser d'inscrire à son programme de travail une demande d'interprétation. Cette décision de rejet peut être motivée comme suit :

- les normes existantes sont claires et n'ont pas besoin d'être interprétées (par exemple, lorsqu'il n'est pas observé de pratiques divergentes pour l'opération considérée) ;
- le programme de travail de l'IASB prévoit de traiter la problématique à court ou moyen terme par une nouvelle norme ou par une modification d'une norme existante ;
- la problématique est trop complexe pour que l'IFRIC soit en mesure de produire une interprétation dans un délai raisonnable ;
- malgré des pratiques divergentes, la problématique est trop spécifique.

A ce titre l'Autorité des marchés financiers<sup>23</sup> indique :

*« Les refus d'inscription d'un sujet au programme de travail de l'IFRIC faisant l'objet d'une publication, il est particulièrement intéressant d'analyser les demandes d'interprétation qui ont été rejetées par l'IFRIC au motif que les normes existantes proposent déjà une réponse ou que le comité ne s'attend pas à des divergences d'application importantes. En effet, bien que les explications qui accompagnent ces décisions de rejet ne fassent pas partie de la hiérarchie des textes applicables (IAS 8.11), elles fournissent un éclairage utile pour la bonne application des IFRS. ».*

Les changements comptables susceptibles d'intervenir à la suite d'une décision de rejet de l'IFRIC relèvent d'IAS 8. Toutefois, cette norme ne comporte pas de dispositions les visant spécifiquement. La doctrine<sup>24</sup> considère que l'application d'IAS 8 devrait conduire à traiter le changement de façon rétrospective et à donner en annexe une information appropriée sur les raisons du changement dans le contexte particulier de l'entité, sur sa nature et inclure une référence à la décision de rejet de l'IFRIC. Cette doctrine a également privilégié, au moins pendant la période de transition, la qualité de l'information donnée en annexe sur le changement plutôt que sa qualification de changement de méthodes comptables ou de corrections d'erreurs (cf. 3.412A) de la présente note d'information).

---

<sup>23</sup> Autorité des marchés financiers, Recommandations de l'AMF en vue de l'arrêté des comptes 2007, p. 18 et 19.

<sup>24</sup> Conclusion on IFRIC Rejection Notes, Summary Note of Meeting 27 November 2006 between delegations from CESR, BUSINESS EUROPE and FEE/Audit Firms, publiée le 25 janvier 2007 (cf. 8.10 de la présente note d'information).

## 2.35 Tableau de synthèse du traitement des changements comptables dans les comptes consolidés établis en application du référentiel IFRS

| Traitement des changements comptables dans les comptes consolidés établis en application du référentiel IFRS |                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Types de changements comptables                                                                              | Mode de calcul                           | Comptabilisation                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Informations à communiquer                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Changements de méthodes comptables                                                                           | Principe :<br>Application rétrospective. | Ajustement des soldes d'ouverture de chaque élément des capitaux propres de la première période présentée en comparatif et également des autres montants comparatifs figurant dans les comptes de chacune des périodes présentée, comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée. | <p>Présentation d'un état de situation financière supplémentaire, établi à l'ouverture de la première période de comparaison.</p> <p>Changements de méthodes comptables imposés par une IFRS :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– nom de l'IFRS ;</li> <li>– nature du changement de méthodes comptables ;</li> <li>– le cas échéant, le fait que le changement de méthodes comptables est mis en œuvre selon les dispositions transitoires prévues par l'IFRS, et dans ce cas, description des dispositions transitoires ;</li> <li>– le cas échéant, description des dispositions transitoires susceptibles d'avoir une incidence sur des périodes ultérieures ;</li> <li>– montant de l'ajustement pour la période en cours et pour chaque période antérieure présentée : <ul style="list-style-type: none"> <li>o pour chaque poste affecté des comptes ;</li> <li>o pour le résultat de base et le résultat dilué par action (si IAS 33 <i>Résultat par actions</i> s'applique à l'entité) ;</li> </ul> </li> <li>– montant de l'ajustement relatif aux périodes antérieures aux périodes présentées.</li> </ul> <p>Changements volontaires de méthodes comptables :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– nature du changement de méthodes comptables ;</li> <li>– raisons pour lesquelles l'application de la nouvelle méthode comptable fournit des informations fiables et plus pertinentes ;</li> <li>– montant de l'ajustement pour la période en cours et pour chaque période antérieure présentée : <ul style="list-style-type: none"> <li>o pour chaque poste affecté des états financiers ;</li> <li>o pour le résultat de base et le résultat dilué par action (si IAS 33 <i>Résultat par actions</i> s'applique à l'entité) ;</li> </ul> </li> <li>– montant de l'ajustement relatif aux périodes antérieures aux périodes présentées.</li> </ul> |

| <b>Traitement des changements comptables dans les comptes consolidés établis en application du référentiel IFRS</b> |                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Types de changements comptables</b>                                                                              | <b>Mode de calcul</b>                                                                                                                                                                                                      | <b>Comptabilisation</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | <b>Informations à communiquer</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Changements de méthodes comptables (suite)                                                                          | Exceptions :<br>– Le cas échéant, selon les dispositions transitoires contenues dans une autre IFRS.<br><br>– Application prospective, lorsque l'application rétrospective est impraticable (partiellement ou totalement). | Selon les dispositions transitoires contenues dans cette autre IFRS.<br><br>Application de la nouvelle méthode comptable au début de la première période pour laquelle la méthode rétrospective est praticable. Si l'incidence cumulée de l'application de la nouvelle méthode comptable à l'ouverture de l'exercice en cours ne peut être déterminée, application de cette nouvelle méthode de manière prospective à compter de la première date praticable (cf. 2.312 B). | Selon les dispositions transitoires contenues dans cette autre IFRS.<br><br>– circonstances qui ont mené à la situation d'impraticabilité de l'application rétrospective ;<br>– description de la manière et de la date de l'application du changement de méthode comptable.                                                                         |
|                                                                                                                     | Cas particulier<br>– Première application d'une méthode visant à réévaluer des actifs selon IAS 16 ou IAS 38.                                                                                                              | Selon les dispositions contenues dans IAS 16 ou IAS 38.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Selon les dispositions contenues dans IAS 16 ou IAS 38.                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Changements d'estimations comptables                                                                                | Application prospective.                                                                                                                                                                                                   | Principe :<br>Dans le résultat de la période du changement et le cas échéant dans le résultat des périodes ultérieures.<br><br>Cas particulier :<br>Lorsque le changement d'estimation comptable n'affecte que les actifs, les passifs ou les capitaux propres, il est comptabilisé par ajustement de la valeur de ces postes.                                                                                                                                              | – nature du changement d'estimation comptable ;<br>– montant de l'incidence du changement d'estimation comptable sur la période en cours et sur les périodes ultérieures ;<br>– lorsqu'il est impraticable de donner le montant de l'incidence du changement d'estimation comptable sur les périodes ultérieures : mention de cette impraticabilité. |

| <b>Traitement des changements comptables dans les comptes consolidés établis en application du référentiel IFRS</b> |                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Types de changements comptables</b>                                                                              | <b>Mode de calcul</b>                                                                | <b>Comptabilisation</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | <b>Informations à communiquer</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| Erreurs                                                                                                             | Principe :<br>retraitement rétrospectif.                                             | <p>Erreur intervenue après la première période présentée : retraitement des montants comparatifs de la ou des période(s) antérieure(s) présentée(s) au cours de laquelle/desquelles l'erreur est intervenue.</p> <p>Le cas échéant, lorsque l'erreur est intervenue avant la première période présentée : retraitement également des soldes d'ouverture de la première période antérieure présentée.</p>                              | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Présentation d'un état de situation financière supplémentaire, établi à l'ouverture de la première période de comparaison ;</li> <li>– nature de l'erreur ;</li> <li>– montant de la correction pour chaque période antérieure présentée ;</li> <li>○ pour chaque poste affecté des états financiers ;</li> <li>○ pour le résultat de base et le résultat dilué par action (si IAS 33 <i>Résultat par actions</i> s'applique à l'entité) ;</li> <li>– montant de la correction au début de la première période présentée.</li> </ul> |
|                                                                                                                     | Exception :<br>Retraitement rétrospectif impraticable (partiellement ou totalement). | <p>Retraitement des soldes d'ouverture des actifs, des passifs et des capitaux propres de la première période pour laquelle le retraitement rétrospectif est praticable.</p> <p>Si l'incidence cumulée d'une erreur à l'ouverture de l'exercice en cours ne peut être déterminée, retraitement de l'information comparative pour corriger l'erreur de manière prospective à compter de la première date praticable (cf. 2.332 B).</p> | <p>En complément des informations énoncées ci-dessus :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- circonstances qui ont mené à une situation de retraitement rétrospectif impraticable ;</li> <li>- description de la manière et de la date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                        |



### 3 TRAVAUX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES DANS LE CADRE DE L'AUDIT DE COMPTES EN VUE DE LEUR CERTIFICATION

#### 3.1 DEFINITIONS

La NEP 730 – *Changements comptables*, dans son paragraphe 03, rappelle ce que recouvre la notion de changements comptables conformément aux référentiels comptables applicables en France :

« Par convention dans la présente norme, sont qualifiés de « changements comptables » :

- les changements de méthodes comptables ;
- les corrections d'erreurs ;
- les changements d'estimation ou de modalités d'application ;
- les changements d'options fiscales. ».

#### 3.2 VOCABULAIRE

Le tableau ci-après retrace les différentes formulations utilisées.

| NEP 730                                                       | PCG                                                                                                                                                      | Avis n° 97-06 du CNC                                                   | IAS 8                                                            | Article L. 123-17 du code de commerce                                                           |
|---------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Changements de méthodes comptables (§ 03)                     | Changements de méthodes comptables (Article 314-1)                                                                                                       | Changements de méthodes comptables                                     | Changements de méthodes comptables (Titre introduisant IAS 8.14) | [Modifications de] la présentation des comptes annuels comme des méthodes d'évaluation retenues |
| Changements d'estimation ou de modalités d'application (§ 03) | Changements d'estimation et de modalités d'application (Article 314-2)                                                                                   | Changements d'estimations et de changements de modalités d'application | Changement d'estimation comptable (IAS 8.5)                      |                                                                                                 |
| Corrections d'erreurs (§ 03)                                  | Corrections résultant d'erreurs, d'omissions matérielles, d'interprétations erronées ou de l'adoption d'une méthode comptable non admise (Article 314-3) | Corrections d'erreurs                                                  | Erreur d'une période antérieure (IAS 8.5)                        |                                                                                                 |
| Changements d'options fiscales (§ 03)                         | Changements d'options fiscales (Article 314-2)                                                                                                           | Changements d'options fiscales                                         |                                                                  |                                                                                                 |

### 3.3 DEMARCHE D'IDENTIFICATION DES CHANGEMENTS COMPTABLES

#### 3.31 Introduction

La NEP 730 précitée ne définit pas les procédures que le commissaire aux comptes met en œuvre pour identifier un changement comptable, mais seulement celles qu'il effectue dès lors qu'il a identifié un tel changement. De même, elle ne traite pas des incidences éventuelles, sur les travaux du commissaire aux comptes, des modifications des chiffres comparatifs résultant de changements comptables. Celles-ci figurent dans la NEP 710 – *Informations relatives aux exercices précédents*.

Ceci ne signifie par pour autant que le commissaire aux comptes n'a pas de travaux à effectuer en matière d'identification des changements comptables. En effet, d'une part, l'objectif de certification de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des comptes, figurant à l'article L. 823-9 du code de commerce, implique que ceux-ci soient établis conformément au référentiel comptable qui leur est applicable, d'autre part, le paragraphe 7 de la NEP 200 – *Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes* indique :

« La formulation, par le commissaire aux comptes, de son opinion sur les comptes nécessite qu'il obtienne l'assurance que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives. (...) ».

Les anomalies significatives peuvent notamment résulter du traitement d'un changement comptable non conforme au référentiel comptable applicable.

L'identification par le commissaire aux comptes de changements comptables peut intervenir lors de la mise en œuvre de toute procédure d'audit et notamment lors :

- de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, incluant la réalisation de procédures analytiques (NEP 315 – *Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes* et NEP 520 – *Procédures analytiques*) ;
- de la prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes (NEP 240 – *Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes*) ;
- de l'appréciation des estimations comptables (NEP 540 – *Appréciation des estimations comptables*) ;
- du contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié (NEP 510 – *Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes*) ;
- de la réalisation des procédures analytiques, qu'il s'agisse de celles mises en œuvre en tant que contrôle de substance ou de celles effectuées lors de la revue de cohérence des comptes à la fin de l'audit (NEP 520 – *Procédures analytiques*).

### 3.32 Lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes

Lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, le paragraphe 13 de la NEP 315 précitée indique que le commissaire aux comptes prend notamment connaissance :

« (...) des caractéristiques de l'entité qui permettent au commissaire aux comptes d'appréhender les catégories d'opérations, les soldes des comptes et les informations attendues dans l'annexe des comptes. Ces caractéristiques incluent notamment la nature de ses activités, la composition de son capital et de son gouvernement d'entreprise, sa politique d'investissement, son organisation et son financement ainsi que **le choix des méthodes comptables appliquées**<sup>25</sup>(...) ».

Le paragraphe 14 de cette norme d'exercice professionnel précise qu'en matière de prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit, le commissaire aux comptes s'intéresse notamment :

« (...) au processus d'élaboration des comptes, y compris des estimations comptables significatives et des informations significatives fournies dans l'annexe des comptes (...) ».

Concernant les techniques de contrôle utilisées pour la prise de connaissance de l'entité et l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, le paragraphe 18 de la NEP 315 précise notamment que :

« (...), le commissaire aux comptes collecte des informations en mettant en œuvre les techniques de contrôle suivantes :

(...)

. des procédures analytiques<sup>26</sup> qui peuvent notamment permettre au commissaire aux comptes d'identifier des opérations ou des événements inhabituels ; (...) »

En outre, le paragraphe 19 de la NEP 315 indique :

« Lorsque le commissaire aux comptes utilise les informations qu'il a recueillies au cours des exercices précédents, il met en œuvre des procédures visant à détecter les changements survenus depuis et susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations. ».

La prise de connaissance du choix des méthodes comptables appliquées par l'entité peut notamment permettre au commissaire aux comptes d'identifier :

- les changements dans les méthodes comptables appliquées par l'entité ;
- les évolutions des référentiels comptables applicables à l'entité ou des textes légaux et

---

<sup>25</sup> Mis en gras pour les besoins de la rédaction de la note d'information.

<sup>26</sup> Cf. également NEP 520- *Procédures analytiques*, paragraphe 5

réglementaires relatifs à l'information financière, la date à laquelle l'entité procèdera aux modifications issues de ces évolutions et les modalités qu'elle retiendra pour le faire.

La prise de connaissance du processus d'élaboration des comptes peut notamment inclure l'examen du processus relatif aux choix de changements comptables et à l'élaboration des informations fournies à ce titre dans l'annexe.

Par ailleurs, des demandes d'information auprès du personnel de l'entité responsable d'initier, de traiter ou d'enregistrer des opérations complexes ou inhabituelles peuvent aider le commissaire aux comptes dans l'identification de changements de méthodes comptables ou d'autres changements comptables.

### **3.33 Lors de la prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes**

La NEP 240 précitée indique notamment :

*« 20. En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, au niveau des comptes pris dans leur ensemble, le commissaire aux comptes adapte son approche générale de la mission. Pour cela, il : (...) »*

- analyse les choix comptables de l'entité, en particulier ceux qui concernent des estimations qui reposent sur des hypothèses ou des opérations complexes, ainsi que leur mise en œuvre. Il apprécie si ces choix sont de nature à porter atteinte à l'image fidèle des comptes (...) ».*

Il peut s'agir, par exemple, du choix, de l'application ou du changement de méthodes comptables ou de changements d'estimation, par la direction, qui peuvent faire apparaître une volonté de biaiser les comptes dans le but d'induire en erreur leurs utilisateurs en influençant leur perception de la performance et de la rentabilité de l'entité.

La NEP 240 précise qu'il existe une présomption de risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits. Le commissaire aux comptes porte par conséquent une attention particulière au choix, à l'application et au changement de méthodes comptables ainsi qu'aux changements d'estimation relatifs à la comptabilisation des produits.

### **3.34 Lors de l'appréciation des estimations comptables**

La NEP 540 précitée, concernant la prise de connaissance du processus d'évaluation de l'entité et l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant d'estimations comptables, précise au paragraphe 08 que le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures d'audit qui consistent notamment à prendre connaissance :

*« (...) du processus suivi par l'entité pour procéder aux estimations comptables, des changements éventuels dans les modes de calcul utilisés et des motivations de ces changements (...) ».*

### 3.35 Lors du contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié

Les procédures d'audit à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes en application de la NEP 510 précitée incluent notamment :

*« 04. Le commissaire aux comptes collecte les éléments suffisants et appropriés lui permettant de vérifier que : (...)*

- la présentation des comptes ainsi que les méthodes d'évaluation retenues n'ont pas été modifiées d'un exercice à l'autre. Lorsque le commissaire aux comptes identifie un changement comptable intervenu au cours de l'exercice qui nécessite de présenter une information comparative pour rétablir la comparabilité des comptes, il applique les principes définis dans la norme traitant des changements comptables. ».*

Il est également indiqué au paragraphe 05 de cette norme d'exercice professionnel :

*« Pour collecter ces éléments, le commissaire aux comptes tient compte :*

- de son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes ;*
- du fait que les comptes de l'exercice précédent ont fait l'objet ou non d'une certification par un commissaire aux comptes et, dans l'affirmative, de l'opinion exprimée par le prédécesseur. ».*

Par exemple, une réserve ou un refus de certifier des comptes de l'exercice N-1 peut nécessiter de procéder à une correction d'erreurs ou à un changement de méthodes comptables lors de l'établissement des comptes de l'exercice N.

### 3.36 Lors de la réalisation des procédures analytiques<sup>27</sup>

Lorsque le commissaire aux comptes utilise les procédures analytiques en tant que contrôles de substance, il peut notamment identifier des changements comptables.

De même, à l'occasion de la mise en œuvre des procédures analytiques lors de la revue de la cohérence d'ensemble des comptes, effectuée à la fin de l'audit, conformément au paragraphe 7 de la NEP 520 précitée, il peut également identifier des changements comptables, notamment des changements de présentation.

## 3.4 PROCEDURES D'AUDIT A METTRE EN ŒUVRE LORSQUE LE COMMISSAIRE AUX COMPTES IDENTIFIE UN CHANGEMENT COMPTABLE

La démarche du commissaire aux comptes lorsqu'il identifie un changement comptable comporte plusieurs étapes :

- la vérification que le changement comptable identifié est effectivement qualifié comme tel par le référentiel comptable applicable (cf. 3.41 de la présente note d'information) ;

---

<sup>27</sup> Les procédures analytiques mises en œuvre lors de la prise de connaissance de l'entité sont abordées au 3.32 de la présente note d'information.

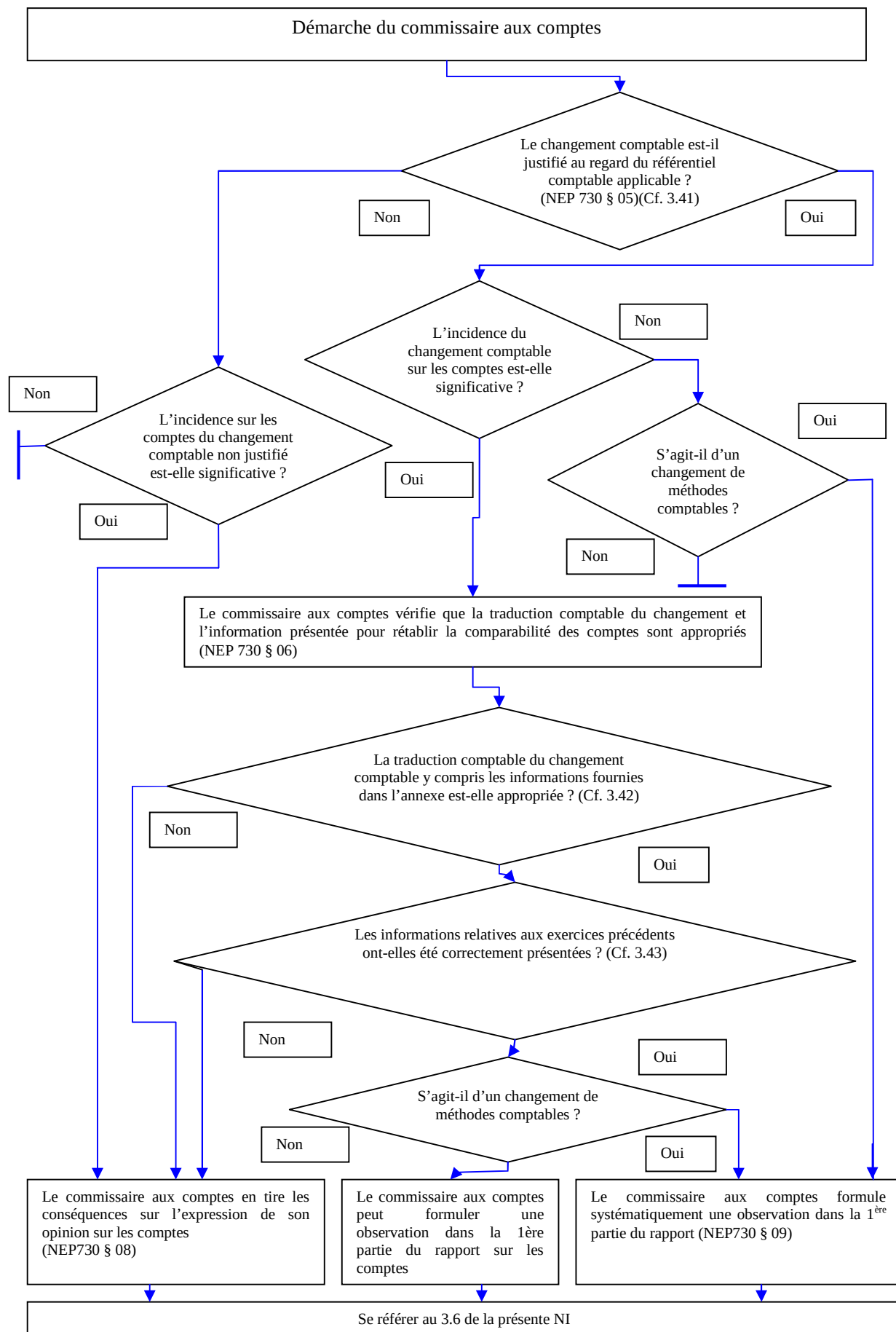
- s’il s’agit effectivement d’un changement comptable, la détermination de sa nature (changement de méthodes comptables, changement d’estimations<sup>28</sup> ou de modalités d’application, correction d’erreurs ou changement d’options fiscales<sup>29</sup>), (cf. 3.41 de la présente note d’information) ;
- l’appréciation de la justification par l’entité du changement comptable au regard des dispositions du référentiel comptable applicable (cf. 3.41 de la présente note d’information) ;
- la vérification de la traduction comptable, y compris les informations fournies dans l’annexe, de ce changement comptable (cf. 3.42 de la présente note d’information) ;
- la vérification des informations relatives aux exercices précédents présentées dans les comptes (cf. 3.43 de la présente note d’information) ;
- la détermination de l’incidence du changement comptable sur son rapport sur les comptes (cf. 3.6 de la présente note d’information).

La démarche du commissaire aux comptes peut être schématisée comme suit :

---

<sup>28</sup> Seuls les changements d’estimation sont visés par le référentiel IFRS.

<sup>29</sup> Dans les comptes annuels uniquement.



### 3.41 Appréciation de la justification des changements comptables

Le paragraphe 05 de la NEP 730 – *Changements comptables* prévoit :

« Lorsque le commissaire aux comptes identifie un changement comptable, il apprécie sa justification ».

L'appréciation par le commissaire aux comptes de la justification des changements comptables identifiés est effectuée sur la base des dispositions du référentiel comptable appliqué pour l'établissement des comptes. En particulier, le commissaire aux comptes vérifie tout d'abord que les changements qu'il a identifiés sont effectivement qualifiés de changements comptables par le référentiel comptable applicable. Pour ce faire, il détermine si les changements identifiés sont susceptibles de répondre à l'une des natures de changements comptables définies par le référentiel comptable appliqué. Lorsque la qualification de changements comptables est confirmée et la nature du changement comptable déterminée, il vérifie que les dispositions du référentiel comptable applicable relatives à la justification de ce changement sont respectées.

#### 3.411 Comptes annuels établis en application du Plan comptable général et comptes consolidés établis en application du règlement CRC n°99-02

##### A) Changements de réglementation

Les comptes annuels établis selon le Plan comptable général ou les comptes consolidés établis selon le règlement CRC n°99-02 peuvent comporter des changements de méthodes comptables qui résultent de changements de réglementation. Ces changements de méthodes comptables s'imposent aux entités et ne nécessitent pas de justification (cf. 1.211 de la présente note d'information)<sup>30</sup>.

##### B) Changements de méthodes comptables stricto sensu

Lorsque le changement identifié est un changement de méthodes comptables stricto sensu, le commissaire aux comptes vérifie que ce changement est justifié au regard des dispositions des textes légaux et réglementaires applicables, à savoir<sup>31</sup> :

- le changement de méthodes comptables correspond à la recherche d'une meilleure information par l'adoption d'une méthode préférentielle (article 120-4 du Plan comptable général) (Concernant la liste des méthodes préférentielles prévues par le Plan comptable général et le paragraphe 300 du règlement CRC n°99-02, se référer aux 8.3 et 8.5 de la présente note d'information) ;
- ou un changement exceptionnel est intervenu dans la situation de l'entité ou dans le contexte économique, industriel ou financier et le changement de méthodes comptables

---

<sup>30</sup> Concernant les irrégularités comptables susceptibles de se produire à l'occasion d'un changement de réglementation, se référer au 3.611B) de la présente note d'information.

<sup>31</sup> Cf. 1.212 de la présente note d'information.



conduit à une meilleure information financière compte tenu des évolutions intervenues (article L. 123-17 du code de commerce et article 130-5 du Plan comptable général).

**a) Recherche d'une meilleure information par l'adoption d'une méthode préférentielle**

Concernant la recherche d'une meilleure information financière, l'avis n°97-06 du CNC précise : « *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.* » et ajoute : « *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 ;(...)* ».

L'exception faite au principe de permanence des méthodes comptables par l'adoption d'une méthode préférentielle ne nécessite pas, pour être justifiée, qu'un changement exceptionnel soit intervenu dans la situation de l'entité ou dans le contexte économique, industriel ou financier.

Lorsque le changement de méthodes comptables est motivé par l'application d'une méthode préférentielle, le commissaire aux comptes vérifie que c'est effectivement la méthode préférentielle définie dans les référentiels comptables français qui est appliquée.

**b) Changement exceptionnel dans la situation de l'entité ou dans le contexte économique, industriel ou financier et meilleure information financière compte tenu des évolutions intervenues**

Concernant la notion de changement exceptionnel dans la situation de l'entité ou dans le contexte économique, industriel ou financier, l'avis n°97-06 du CNC indique : « (...) *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.* ». Par analogie, on peut estimer que l'offre publique ou le placement privé de titres financiers sur un marché non réglementé peut également constituer un tel changement.

L'avis n°97-06 du CNC indique que l'entrée dans un nouveau groupe peut également constituer un changement exceptionnel dans la situation des entités, susceptible de les conduire à modifier les méthodes comptables antérieurement appliquées et à adopter celles du nouvel actionnaire en situation de les contrôler.

Dès lors que le changement de méthodes comptables ne consiste pas à adopter une méthode préférentielle, la survenue d'un changement exceptionnel dans la situation de l'entité ou dans le contexte économique, industriel ou financier, ne suffit pas à justifier le changement. Il convient, en outre qu'il conduise à une meilleure information financière compte tenu des évolutions intervenues.

L'exemple est pris d'une entité A qui évalue ses titres de participation par équivalence et passe sous le contrôle d'une autre entité. Cette dernière évalue ses titres selon la méthode du coût historique. De ce fait, l'entité A envisage de changer de méthode d'évaluation de ses titres de participation et d'adopter la méthode retenue par son nouvel actionnaire. Dans ce cas,

la Commission des études comptables de la CNCC<sup>32</sup> considère, dans les circonstances décrites, que le changement de méthode est possible.

Le souci de meilleure information financière compte tenu des évolutions intervenues ne peut pas conduire, en l'absence d'un changement exceptionnel dans la situation de l'entité ou dans le contexte économique, industriel ou financier, à opter pour une nouvelle méthode comptable non qualifiée de méthode préférentielle par les référentiels comptables français.

L'exemple est pris d'une société qui envisage de changer la méthode d'évaluation des titres de participation, en optant pour l'évaluation par équivalence<sup>33</sup> des titres de participation (option ouverte par les textes légaux et réglementaires mais qui n'est pas qualifiée de méthode préférentielle). Dans ce cas, la Commission des études comptables de la CNCC<sup>34</sup> considère que l'argument de la meilleure information financière ne suffit pas à justifier le changement de méthode comptable et qu'il faut également qu'un changement exceptionnel soit intervenu dans la situation de l'entité.

Lorsque le changement de méthodes comptables ne correspond pas à la recherche d'une meilleure information par l'adoption d'une méthode préférentielle, le commissaire aux comptes apprécie d'une part, s'il y a eu un changement exceptionnel dans la situation de l'entité ou dans le contexte économique, industriel ou financier, et d'autre part, si le changement conduit à une meilleure information financière.

#### **c) Réversibilité de l'option pour une méthode préférentielle**

Lorsque pour l'établissement des comptes annuels en application du Plan comptable général, le changement de méthodes comptables envisagé par l'entité correspond à l'abandon d'une méthode préférentielle, l'article 120-4 du Plan comptable général indique : « (...) *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.* ». Observons que dans la pratique, la possibilité de justifier l'abandon d'une méthode préférentielle au regard des dispositions du Plan comptable général devrait s'avérer rare.

Dans le cadre des fusions ou d'opérations assimilées, la société absorbée ou apporteuse peut appliquer une méthode préférentielle non retenue au niveau des méthodes comptables définies par la société absorbante ou bénéficiaire des apports. L'avis n°2005-C du Comité d'urgence du CNC, afférent aux modalités d'application du règlement CRC n°2004-01 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées, a apporté des précisions à ce titre : **« i) En cas d'application des méthodes comptables préférentielles par la société absorbante ou bénéficiaire des apports**

---

<sup>32</sup> Bulletin CNCC n°108, décembre 1997, p.556 et 557, EC n°97-36.

<sup>33</sup> PCG article 332-4 « *Les titres des sociétés contrôlées de manière exclusive peuvent être évalués par équivalence.(...)* ».

<sup>34</sup> Bulletin CNCC n°117, mars 2000, p.83 et 84, EC n°99-91.

Si la société absorbante ou bénéficiaire des apports applique déjà les méthodes préférentielles, le choix est irréversible, elle doit alors les appliquer aux éléments de la société absorbée ou apporteuse (si cette dernière ne les pratiquait pas).

Par assimilation aux règles des changements de méthode, **le Comité considère qu'il convient de comptabiliser les conséquences de ces changements éventuels en capitaux propres.**

**ii) En cas de non application par la société absorbante ou bénéficiaire des apports des méthodes comptables préférentielles**

Si la société absorbante ou bénéficiaire des apports n'applique pas les méthodes préférentielles alors que la société absorbée ou apporteuse les pratiquait déjà :

- soit elle décide d'appliquer les méthodes préférentielles pour son activité propre. La première application de ces méthodes constitue un changement de méthode à traiter comme tel (art. 314-1 du règlement n°99-03) ;
- soit elle décide de ne pas les appliquer, mais elle reprend les valeurs nettes comptables telles qu'elles figurent dans le traité d'apport. Pour les engagements de retraite par exemple, leur montant est maintenu en l'état, c'est à dire qu'il ne doit pas être réestimé par la suite et est repris en résultat sur les exercices ultérieurs, en fonction de l'utilisation effective des engagements de retraite sur une longue période. ».

Pour l'établissement des comptes consolidés en application du règlement CRC n°99-02, le paragraphe 300 dudit règlement indique : « *Le choix d'utiliser ces méthodes préférentielles est irréversible (...)* ».

Les entités composant l'ensemble consolidé peuvent appliquer des méthodes différentes pour l'établissement de leurs comptes annuels et, le cas échéant, ne pas avoir effectué les mêmes choix concernant les méthodes préférentielles. Les textes légaux et réglementaires imposent pour la consolidation des méthodes homogènes. Aussi, il convient de s'interroger sur les retraitements d'homogénéité effectués et, en particulier, sur la prévalence ou non des méthodes préférentielles retenues par certaines entités pour l'établissement de leurs comptes annuels sur le principe d'homogénéité des méthodes retenues pour l'établissement des comptes consolidés.

L'avis n°2000-C du Comité d'urgence du CNC, relatif à la possibilité d'un retraitement en comptes consolidés, à des fins d'homogénéité, des comptes individuels d'une société consolidée qui appliquerait une méthode préférentielle non retenue au niveau des méthodes définies par le groupe, a apporté des précisions à ce titre : « *Le Comité d'urgence estime que le principe d'homogénéité prévaut sur l'application des méthodes préférentielles. Aussi, les retraitements d'homogénéité doivent-ils être effectués par rapport aux méthodes retenues au sein du groupe, conformes ou non aux méthodes préférentielles énoncées au § 300.*

*Toutefois, le Comité d'urgence note que le § 300 définit des méthodes préférentielles qui donnent une meilleure information financière. En conséquence, il incite fortement les groupes à retenir les méthodes préférentielles comme méthode du groupe. ».*

**d) Cas particulier**

Conformément aux dispositions de l'article 130-5 du Plan comptable général, l'adoption d'une méthode comptable (ancienne ou issue d'un nouveau règlement) pour des événements ou opérations qui diffèrent sur le fond d'événements ou opérations survenus précédemment ou pour des événements ou opérations qui étaient jusqu'alors sans importance significative, ne constitue pas un changement de méthodes comptables.

L'exemple est pris d'une société qui comptabilisait depuis plusieurs exercices ses dépenses de développement en charges, car elles ne remplissaient pas les conditions d'enregistrement à l'actif prescrites par le Plan comptable général. A la clôture de l'exercice N, elle inscrit à l'actif des dépenses de même nature qui satisfont aux conditions requises par le Plan comptable général. Dans ce cas, la Commission des études comptables de la CNCC<sup>35</sup> considère qu'il ne s'agit pas d'un changement de méthode comptable. L'inscription à l'actif des dépenses de développement correspond à l'adoption d'une nouvelle méthode comptable pour des opérations qui diffèrent sur le fond de celles survenues précédemment.

Par ailleurs, lorsqu'il est difficile de faire la distinction entre un changement de méthodes comptables et un changement d'estimations ou de modalités d'application, le commissaire aux comptes vérifie que le changement n'est pas traité comme un changement de méthodes comptables mais bien comme un changement d'estimations ou de modalités d'application (cf. 1.22 de la présente note d'information).

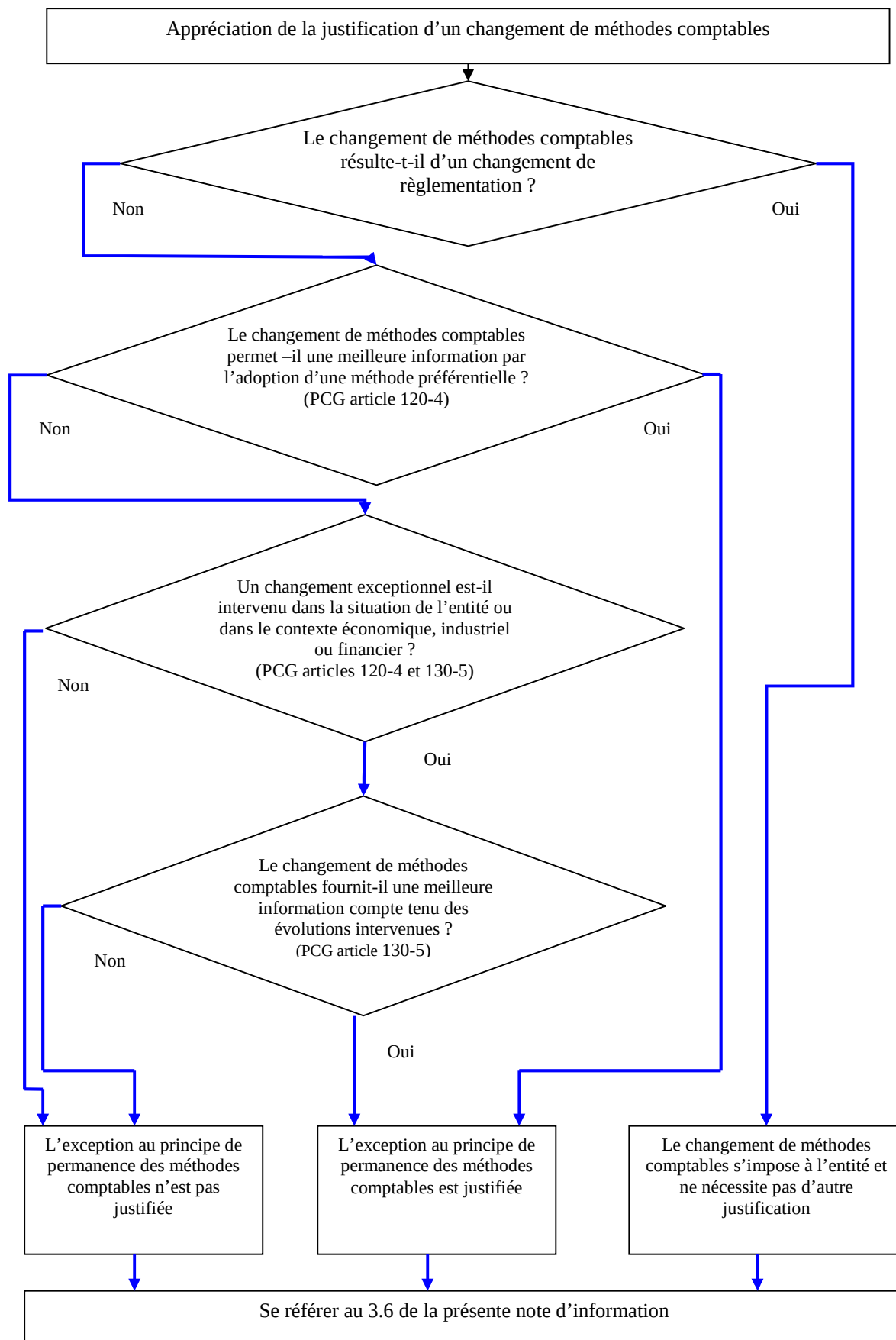
Enfin, la modification par l'entité de certaines évaluations à la suite d'une décision de gestion ou d'un changement d'intention ne constitue pas un changement de méthodes comptables mais un changement d'estimations ou de modalités d'application.

#### **e) Schéma récapitulatif**

Le schéma décisionnel de l'appréciation de la justification d'un changement de méthodes comptables dans les comptes établis en application des référentiels comptables français se présente comme suit :

---

<sup>35</sup> Bulletin CNCC n°110, juin 1998, p.241 à 243, EC n°97-147 et CNP n°97-59.  
© CNCC – NI. N° X- Le commissaire aux comptes et les changements comptables – Juin 2011



### **C) *Changements d'estimations ou de modalités d'application***

Concernant les changements d'estimations ou de modalités d'application<sup>36</sup>, le commissaire aux comptes vérifie que ces changements sont motivés par une modification des circonstances sur lesquelles ces estimations ou modalités étaient fondées, par de nouvelles informations ou par une meilleure expérience ou bien encore par une décision de gestion telle qu'un changement d'intention (cf. 1.22 de la présente note d'information).

L'exemple est pris d'une société qui lors de l'acquisition d'une marque a estimé sa durée d'utilité à cinq ans. Ultérieurement, elle révisé cette estimation et considère que la durée d'utilité est indéfinie. La Commission des études comptables de la CNCC<sup>37</sup> estime que la révision de la durée d'utilité de la marque constitue un changement d'estimations comptables, à condition que la société démontre qu'il existe des circonstances différentes de celles sur lesquelles le plan d'amortissement antérieur était fondé et que des événements nouveaux justifient une durée de vie illimitée.

### **D) *Corrections d'erreurs***

Les corrections d'erreurs s'imposent aux entités et ne nécessitent pas d'autre justification.

Il peut s'agir, par exemple, de corriger une erreur d'addition de l'état des stocks de l'exercice précédent ayant entraîné une sur ou sous-évaluation du stock.

Constitue également une correction d'erreur, selon la Commission des études comptables de la CNCC<sup>38</sup>, le changement de méthodes comptables effectué après le premier exercice d'application obligatoire des nouvelles dispositions d'un règlement du Comité de la réglementation comptable (cf. 3.42 A) de la présente note d'information).

### **E) *Changements d'options fiscales***

Les changements d'options fiscales concernent uniquement les comptes annuels, résultent d'une décision de gestion de l'entité et en application de l'article 531-1/4 du Plan comptable général font l'objet d'une justification dans l'annexe des comptes.

---

<sup>36</sup> Lorsqu'il est difficile de faire la distinction entre un changement de méthodes comptables et un changement d'estimations ou de modalités d'application, se référer au 1.22 de la présente note d'information.

<sup>37</sup> Bulletin CNCC n°108, décembre 1997, p.527 et 528, EC n°97-54.

<sup>38</sup> Bulletin CNCC n°143, septembre 2006, p.526 à 529, EC n°2006-32 et Bulletin CNCC n°146, juin 2007, p.341 à 343, EC n°2006-103.

### **3.412 Comptes consolidés établis en application du référentiel IFRS**

#### **A) Changements de méthodes comptables**

Les changements de méthodes comptables résultant de l'application, éventuellement anticipée, d'une nouvelle IFRS ou d'une IFRS révisée, s'imposent aux entités et ne nécessitent pas de justification de la part de l'entité (cf. 2.21 de la présente note d'information).

Les comptes peuvent également comporter des changements volontaires de méthodes comptables, étant précisé que l'application d'une méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions différant en substance de ceux survenus précédemment ou de l'application d'une nouvelle méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions qui ne se produisaient pas auparavant ou qui n'étaient pas significatifs ne constituent pas des changements de méthodes comptables (cf. IAS 8.16).

De même, lorsque la distinction entre un changement de méthodes comptables et un changement d'estimations comptables est difficile à opérer, le changement est traité comme un changement d'estimations comptables (cf. IAS 8.35).

Lorsque le changement identifié est un changement volontaire de méthodes comptables, le commissaire aux comptes vérifie qu'il est motivé au regard des conditions énoncées par IAS 8.14 et IAS 8.21, c'est-à-dire que :

- le changement de méthodes comptables est motivé par la fourniture d'informations fiables et plus pertinentes sur les effets des transactions, autres événements ou conditions sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité ;
- ou, lorsqu'en l'absence d'IFRS spécialement applicable à une transaction, un événement ou une condition, l'entité a choisi d'appliquer des méthodes comptables issues des positions officielles les plus récentes d'autres organismes de normalisation comptable qui utilisent un cadre conceptuel similaire pour développer leurs normes comptables.

Il convient de noter qu'au cas particulier du modèle de la juste valeur qui peut être utilisé comme méthode d'évaluation dans le cadre de la norme IAS 40 *Immeubles de placement*, la norme indique qu'il est hautement improbable<sup>39</sup> que l'abandon de ce modèle pour le modèle du coût permette une présentation plus appropriée.

---

<sup>39</sup> IAS 40.31 indique : « IAS 8 Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs dispose que l'on ne doit procéder à un changement délibéré de méthode comptable que si ce changement permet une présentation plus appropriée des transactions, des autres événements ou conditions dans les états financiers de l'entité. Il est hautement improbable que l'abandon du modèle de la juste valeur pour le modèle du coût permette une présentation plus appropriée. ».

Le commissaire aux comptes vérifie également qu'un changement de base d'évaluation est traité comme un changement de méthodes comptables et non comme un changement d'estimations comptables (cf. IAS 8.35).

Enfin, lorsque le changement comptable fait suite à une décision de rejet de l'IFRIC<sup>40</sup>, la qualification de changement de méthodes comptables ou de corrections d'erreurs peut être difficile à effectuer. Le commissaire aux comptes exerce son jugement professionnel et vérifie qu'en tout état de cause le changement comptable, quelle que soit sa qualification, est traité de façon rétrospective et que l'information donnée en annexe à ce titre est appropriée. En particulier, il vérifie que l'information donnée au titre de ce changement explicite le changement intervenu et fait référence à la décision de rejet de l'IFRIC, conformément aux préconisations des « CONCLUSIONS ON IFRIC REJECTION NOTES - Summary Note of Meeting 27 November 2006 between delegations from CESR, BUSINESSEUROPE and FEE/Audit Firms - 25 January 2007 » (cf. 8.10 de la présente note d'information).

### ***B) Changements d'estimations comptables***

Lorsque l'entité procède à un changement d'estimations comptables<sup>41</sup>, le commissaire aux comptes vérifie que celui-ci résulte, d'un changement dans les circonstances sur lesquelles l'estimation précédente était fondée, ou de nouvelles informations à disposition de l'entité ou bien encore d'une plus grande expérience (cf. IAS 8.34).

Par ailleurs, le commissaire aux comptes vérifie que la distinction entre un changement d'estimation comptable et une correction d'erreurs est correctement effectuée et qu'en particulier la prise en compte de la survenue d'une éventualité n'est pas traitée comme une correction d'erreurs mais comme un changement d'estimation comptable (cf. IAS 8.48).

### ***C) Corrections d'erreurs***

S'agissant des corrections d'erreurs, le commissaire aux comptes vérifie qu'elles sont justifiées par la détection d'omissions ou d'inexactitudes figurant dans les comptes des périodes antérieures et résultent de la non-utilisation ou de l'utilisation erronée d'informations fiables disponibles à la date d'arrêté des comptes de ces exercices et dont l'entité pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour l'établissement de ces comptes (cf. IAS 8.5).

Les exemples cités au 3.411D) de la présente note d'information constituent également des erreurs dans les comptes consolidés établis en application du référentiel IFRS.

---

<sup>40</sup> Cf. 2.34.

<sup>41</sup> Lorsque la distinction entre un changement d'estimations comptables et un changement de méthodes comptables est difficile à opérer, se référer au 3.412A) de la présente note d'information.



### **3.42 Vérification de la traduction comptable, y compris les informations fournies dans l'annexe, des changements comptables**

En application du paragraphe 06 de la NEP 730 – *Changements comptables*, lorsque l'incidence du changement comptable est significative, le commissaire aux comptes :

« (...) vérifie :

- *que la traduction comptable de ce changement, y compris les informations fournies dans l'annexe, est appropriée (...) »*

Pour ce faire, le commissaire aux comptes s'attache notamment à vérifier que :

- le mode de calcul rétrospectif ou prospectif, selon le type de changements comptables et le référentiel comptable applicable, est respecté ;
- le cas échéant, les dispositions transitoires prévues dans la nouvelle réglementation sont respectées ;
- lorsque le mode de calcul prospectif est utilisé en lieu et place du mode rétrospectif, cette exception est effectivement prévue par le référentiel comptable applicable et l'entité est en mesure d'en justifier l'utilisation (se référer aux 1.311, 2.311B) et 2.332 B) de la présente note d'information) ;
- le calcul de l'effet rétrospectif ou prospectif du changement comptable est correct ;
- la comptabilisation du changement comptable, sa présentation et l'information communiquée à ce titre dans l'annexe sont conformes aux dispositions du référentiel comptable applicable.

Par ailleurs, lorsqu'il s'agit de changements comptables résultant d'un changement de réglementation, le commissaire aux comptes vérifie que la nouvelle réglementation comptable est appliquée à la bonne date et dans son intégralité.

#### **A) Cas particulier de l'application différée d'une nouvelle réglementation comptable**

Dans le cas d'entités qui avaient appliqué de façon différée les règlements CRC n°2002-10 (relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs) et CRC n°2004-06 (relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs), la Commission des études comptables de la CNCC<sup>42</sup> considère que cette application différée est irrégulière. En outre, elle estime que l'effet du changement de méthodes comptables, lors du premier exercice d'application de la nouvelle réglementation, ne doit, dans ce cas, pas être traité comme un changement de méthodes comptables mais comme une correction d'erreur. En effet, les comptes de l'exercice précédent ont été établis en utilisant des méthodes comptables erronées. L'effet du changement de réglementation comptable est imputé en résultat de l'exercice et

---

<sup>42</sup> Bulletin CNCC n°143, septembre 2006, p.526 à 529, EC n°2006-32 et Bulletin CNCC n°146, juin 2007, p.341 à 343, EC n°2006-103.

non en report à nouveau, sauf pour la part qui aurait affecté les capitaux propres si le changement de méthodes comptables avait été comptabilisé à la bonne date.

Ainsi, l'incidence du changement de réglementation, déterminée à l'ouverture du premier exercice à compter duquel les nouvelles règles étaient applicables (exercice N-1), est imputée en « report à nouveau ». En revanche, pour les opérations réalisées à compter de l'ouverture de l'exercice N-1, l'erreur est de ne pas les avoir comptabilisées conformément à la nouvelle réglementation applicable. L'incidence du changement de réglementation sur les opérations réalisées après l'ouverture de l'exercice N-1 est par conséquent présentée sur une ligne séparée du compte de résultat de l'exercice N.

Une réponse identique a été formulée par la Commission des études comptables de la CNCC<sup>43</sup> concernant l'application différée du règlement CRC n°99-01.

Les incidences sur le rapport du commissaire aux comptes de la non application d'une nouvelle réglementation comptable au cours de l'exercice à compter duquel les nouvelles règles étaient applicables sont abordées en 3.611 B).

### **B) Cas particulier de l'application partielle d'une nouvelle réglementation comptable**

La Commission des études comptables de la CNCC<sup>44</sup> considère que l'application partielle d'une nouvelle réglementation comptable est irrégulière et qu'elle doit donner lieu sur l'exercice suivant à une correction d'erreurs.

Les incidences sur le rapport du commissaire aux comptes d'une application incorrecte d'un changement de méthodes comptables sont abordées en 3.611 A).

### **3.43 Vérification des informations relatives aux exercices précédents présentées dans les comptes annuels ou consolidés<sup>45</sup>**

En application du paragraphe 06 de la NEP 730 – *Changements comptables*, lorsque l'incidence du changement comptable est significative, le commissaire aux comptes

« (...) vérifie : (...)

- *qu'une information appropriée est présentée pour rétablir la comparabilité des comptes, lorsque le référentiel comptable applicable le prévoit.* ».

Selon les référentiels comptables applicables, l'incidence des changements comptables affecte ou pas les informations relatives aux exercices antérieurs présentés.

---

<sup>43</sup> Bulletin CNCC n°120, décembre 2000, p.563 et 564, EC n°2000-59.

<sup>44</sup> Bulletin CNCC n°143, septembre 2006, p.526 à 529, EC n°2006-32.

<sup>45</sup> Les vérifications concernant les informations relatives aux exercices précédents, lorsque les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'un audit ou qu'il s'agit de la première année du mandat du commissaire aux comptes dans l'entité, ne sont pas abordées dans la présente note d'information. Il convient de se référer à la NEP 510 - *Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes*.

Dans les comptes établis en application des référentiels comptables français, les changements comptables ne peuvent pas conduire à modifier les chiffres des exercices précédents présentés en comparatif. En revanche, selon le type de changements comptables intervenus, la présentation de comptes et d'informations pro forma peut être requise (cf. 1.35 et 1.4 de la présente note d'information).

Dans ce cas, le commissaire aux comptes vérifie que des comptes ou informations pro forma sont présentés.

S'agissant de changements de méthodes comptables traités de façon rétrospective, le commissaire aux comptes vérifie que des comptes pro forma des exercices antérieurs présentés, établis suivant la nouvelle méthode, sont fournis dans l'annexe des comptes de l'exercice de première application du changement de méthode. En outre, il vérifie :

- l'évaluation faite par l'entité de l'impact du changement de méthode à l'ouverture et à la clôture de chacun des exercices antérieurs présentés ;
- la présentation de données pro forma pour chacune des lignes des comptes affectées par le changement de méthodes comptables.

Par ailleurs, il effectue les travaux prévus au paragraphe 04 de la NEP 710 - *Informations relatives aux exercices précédents* :

« (...) le commissaire aux comptes vérifie que, en application du référentiel comptable applicable :

- les montants figurant dans les comptes des exercices précédents, y compris le cas échéant dans l'annexe, ont été correctement reportés ;
- les informations narratives relatives aux exercices précédents, lorsque cela est nécessaire à la bonne compréhension des comptes de l'exercice écoulé, ont été incluses. ».

Dans les comptes consolidés établis selon le référentiel IFRS, les changements comptables peuvent conduire à devoir présenter en comparatif des chiffres différents de ceux publiés dans les comptes des exercices précédents ainsi que des informations correspondantes en annexe (cf. 2.3 de la présente note d'information).

Dans ce cas, le commissaire aux comptes effectue, d'une part, les travaux prévus par la NEP 730 relatifs à l'information présentée pour rétablir la comparabilité des comptes. Ainsi, pour les montants des exercices antérieurs présentés, il vérifie que les ajustements (en cas de changement de méthodes comptables) et les retraitements (en cas de correction d'erreurs) nécessaires ont été effectués et, le cas échéant, que les informations narratives se rapportant à ces exercices, nécessaires à la bonne compréhension des comptes de l'exercice écoulé, ont été fournies.

D'autre part, pour les montants et les informations des exercices antérieurs présentés qui n'ont pas été affectés par le changement, il effectue les contrôles prévus au paragraphe 04 de la NEP 710 visant à vérifier leur correct report.

Conformément aux dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, l'opinion exprimée par le commissaire aux comptes ne porte que sur les comptes de l'exercice

écoulé. Toutefois, lorsque des anomalies ont été relevées dans l'élaboration ou la présentation des informations relatives aux exercices précédents, la NEP 710 prévoit au paragraphe 07 que le commissaire aux comptes :

*« (...) en informe la direction et lui demande de modifier ces informations. ».*

Le paragraphe 09 de cette même norme d'exercice professionnel indique :

*« Lorsque le commissaire aux comptes a relevé des anomalies significatives dans l'élaboration ou la présentation des informations relatives aux exercices précédents qui affectent leur comparabilité avec les comptes de l'exercice écoulé et que la direction refuse de modifier ces informations, il en évalue l'incidence sur son opinion. ».*

Les incidences éventuelles sur l'opinion du commissaire aux comptes des anomalies relevées dans l'élaboration ou la présentation des informations relatives aux exercices précédents et non corrigées sont abordées au 3.6 de la présente note d'information.

### **3.44 Déclarations de la direction**

Le commissaire aux comptes peut estimer utile d'obtenir des déclarations de la direction en cas de changements comptables.

Notamment, dans la note d'information de la CNCC, NI IV - *Le commissaire aux comptes et les déclarations de la direction*, il est indiqué, au 4.42 : *« (...) lorsque les données comparatives de l'exercice précédent sont affectées par des corrections d'erreurs (cas du référentiel IFRS (...)), le commissaire aux comptes peut être amené à demander des déclarations écrites spécifiques sur la justification et le traitement comptable de ces corrections. [46] ».*

Pour de plus amples informations il convient de se reporter à la note d'information précitée.

### **3.5 RAPPORT DE L'ORGANE COMPETENT A L'ORGANE APPELE A STATUER SUR LES COMPTES**

L'article L. 232-6 du code de commerce imposait aux sociétés commerciales de signaler dans le rapport de gestion les changements de méthodes comptables intervenus dans les comptes annuels : *« Lorsque, dans les conditions définies à l'article L. 123-17, des modifications interviennent dans la présentation des comptes annuels comme dans les méthodes d'évaluation retenues, elles sont de surcroît signalées dans le rapport de gestion et, le cas échéant, dans le rapport des commissaires aux comptes. ».*

Cet article a été abrogé par la loi n°2011-525 du 17 mai 2011.

---

<sup>46</sup> Déclaration obligatoire selon l'ISA 710 clarifiée, paragraphe 9.

La disposition relative au rapport du commissaire aux comptes figure désormais à l'article L.123-17 du code de commerce (Cf. 3.611 et 3.613).

Le paragraphe 07 de la NEP 730 – *Changements comptables* qui prévoit :

« Lorsque le changement comptable correspond à un changement de méthodes comptables dans les comptes annuels, le commissaire aux comptes vérifie que ce changement est signalé dans le rapport de l'organe compétent de l'entité à l'organe appelé à statuer sur les comptes. ».

ne trouve par conséquent plus à s'appliquer.

### **3.6 INCIDENCES DES CHANGEMENTS COMPTABLES SUR LE RAPPORT SUR LES COMPTES**

Les changements comptables justifiés et traités conformément au référentiel comptable applicable, donnent lieu, en application des dispositions de la NEP 730 – *Changements comptables*, à une observation obligatoire dans la première partie du rapport sur les comptes lorsqu'il s'agit de changements de méthodes comptables et, peuvent faire l'objet d'une telle observation, en fonction du jugement professionnel du commissaire aux comptes, lorsqu'il s'agit de changements comptables autres que les changements de méthodes comptables.

Lorsque les changements comptables ne sont pas justifiés ou correctement traités au regard du référentiel comptable applicable et que les anomalies qui en résultent sont significatives, le commissaire aux comptes formule dans son rapport sur les comptes une réserve ou un refus de certifier pour désaccord.

Les changements comptables peuvent également avoir une incidence sur la deuxième partie ou la troisième partie du rapport.

Ces différents aspects sont détaillés en 3.61, 3.62, 3.63 et 3.64, selon le type de changement comptable concerné.

#### **3.61 Changements de méthodes comptables**

##### **3.611 Au niveau de la première partie du rapport**

La NEP 730 précise :

« 09. Lorsque le changement comptable correspond à un changement de méthodes comptables dans les comptes et que le commissaire aux comptes estime que sa traduction comptable, y compris les informations fournies en annexe, est appropriée, il formule une observation dans son rapport sur les comptes pour attirer l'attention de l'utilisateur des comptes sur l'information fournie dans l'annexe. »<sup>47</sup>.

---

<sup>47</sup> Cette obligation figure également au paragraphe 10 de la NEP 700 : « Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation (...) en cas de changement de méthodes comptables survenu dans les comptes au cours de l'exercice. ».

L'observation en cas de changement de méthodes comptables suit les principes exposés aux 3.512, 3.513 et 3.514 de la NI I - *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*. La formulation du paragraphe d'observation en cas de changements de méthodes comptables peut, par exemple, prendre la forme suivante :

« Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur la note XX de l'annexe qui expose le changement de méthodes comptables relatif à... ».

Il convient de noter que la NEP 730 :

- ne relie pas l'obligation de formuler une observation au caractère significatif de l'effet sur les comptes présentés du changement de méthodes comptables et
- concerne les changements de méthodes comptables survenus tant dans les comptes annuels que dans les comptes consolidés, quelle que soit l'entité.

La NEP 730 va au-delà des dispositions de l'article L. 123-17 du code de commerce qui n'introduisent une observation systématique qu'en cas de changement de méthodes comptables dans les comptes annuels.

Rien n'est en revanche prévu dans la loi en cas de changement de méthodes comptables dans les comptes consolidés. Le caractère systématique de l'observation dans ces cas de changement de méthodes comptables provient de la NEP 730.

Ce faisant, l'application du paragraphe 9 de cette norme d'exercice professionnel peut présenter l'inconvénient d'attirer l'attention du lecteur sur une information donnée dans l'annexe ne présentant pas d'intérêt pour la compréhension des comptes. Ainsi en serait-il d'un changement de méthodes comptables lié à une évolution du référentiel IFRS ou à un nouveau règlement du Comité de la réglementation comptable qui n'aurait pas d'impact significatif sur les comptes présentés.

Dans l'hypothèse où un changement de réglementation n'aurait pas d'impact significatif sur les comptes d'une entité et que le paragraphe de l'annexe l'explicitant ferait également état de son caractère non significatif, l'observation formulée dans le rapport pourrait, par exemple, prendre la forme suivante :

« Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur la note XX de l'annexe des comptes (annuels ou consolidés) qui décrit [les nouvelles normes et interprétations, le nouveau règlement de l'ANC] appliqué par la société. »

Sur la base de ces considérations, la CNCC examine avec le H3C l'opportunité d'un amendement de la NEP 730, qui reviendrait sur le caractère systématique de l'observation en cas de changement de méthodes comptables dans les comptes annuels d'une entité non soumise à l'article L. 123-17 du code de commerce ou dans les comptes consolidés d'une entité quelle qu'elle soit.

Par ailleurs, la NEP 730 prévoit :

*« 08. Lorsque le commissaire aux comptes estime que le changement comptable n'est pas justifié, ou que sa traduction comptable ou l'information fournie dans l'annexe ne sont pas appropriées, il en tire les conséquences sur l'expression de son opinion. ».*

La lecture combinée des paragraphes 08 et 09 de la NEP 730 exclut la possibilité et, le cas échéant, l'obligation de faire une observation sur le changement comptable, lorsqu'une réserve ou un refus de certifier est formulé dans le rapport sur les comptes au titre de ce changement comptable.

En outre, lorsque les travaux du commissaire aux comptes font apparaître des anomalies significatives dans les informations de l'exercice précédent, le paragraphe 09 de la NEP 710 – *Informations relatives à l'exercice précédent* indique :

*« Lorsque le commissaire aux comptes a relevé des anomalies significatives dans l'élaboration ou la présentation des informations relatives aux exercices précédents qui affectent leur comparabilité avec les comptes de l'exercice écoulé et que la direction refuse de modifier ces informations, il en évalue l'incidence sur son opinion. ».*

Dans ce cas, le commissaire aux comptes formulera une réserve, voire un refus de certifier.

**A) Exemple 1 : Information communiquée dans l'annexe au titre du changement de méthodes comptables jugée insuffisante**

Dans cet exemple, la société a mis en œuvre sur l'exercice un changement de méthodes comptables en passant de la méthode à l'achèvement à la méthode à l'avancement pour la comptabilisation de ses contrats à long terme. L'impact de ce changement de méthodes comptables est significatif. La comptabilisation du changement de méthode a été correctement effectuée, mais la société n'a pas présenté de comptes pro forma des exercices antérieurs comme prévu à l'article 130-5 du Plan comptable général.<sup>48</sup>

Il est ici considéré que la formulation d'une réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

---

<sup>48</sup> La Commission des études comptables a déjà été amenée à répondre à cette problématique de comptes pro forma dans le cadre de la première application des nouveaux règlements sur les actifs, cas où elle a estimé que des informations pro forma pouvaient être données à la place de comptes pro forma d'autant plus que « les dispositions de l'article 130-5 du PCG n'impliquent pas la présentation d'un jeu complet de comptes tel que prévu à l'article 130-1 du PCG [...] » (Bulletin CNCC n°141, mars 2006, p. 172 à 182, EC n°2005-95, cf. au 1.313 de la présente note d'information).

Exemple de rédaction du rapport :

## **Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels**

### **Exercice clos le 31 décembre N**

Aux actionnaires,

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous vous présentons notre rapport relatif à l'exercice clos le 31 décembre N, sur :

- le contrôle des comptes annuels de la société ABC, tels qu'ils sont joints au présent rapport ;
- la justification de nos appréciations ;
- les vérifications et informations spécifiques prévues par la loi.

Les comptes annuels ont été arrêtés par le conseil d'administration. Il nous appartient, sur la base de notre audit, d'exprimer une opinion sur ces comptes.

#### **I. Opinion sur les comptes annuels**

Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicables en France ; ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit consiste à vérifier, par sondages ou au moyen d'autres méthodes de sélection, les éléments justifiant des montants et informations figurant dans les comptes annuels. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis, les estimations significatives retenues et la présentation d'ensemble des comptes. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

**Comme indiqué dans la note X de l'annexe, votre société a changé au cours de l'exercice sa méthode de comptabilisation des contrats à long terme en passant de la méthode à l'achèvement à la méthode à l'avancement. Les impacts de ce changement de méthodes comptables figurent dans la note précitée de l'annexe. Toutefois, contrairement aux dispositions de l'article 130-5 du Plan comptable général, il n'a pas été présenté de comptes pro forma de l'exercice antérieur établis selon la nouvelle méthode, afin d'assurer la comparabilité des exercices.**

**Sous cette réserve**, nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.



## II. Justification des appréciations

En application des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous portons à votre connaissance **les appréciations auxquelles nous avons procédé, outre celle ayant conduit à la réserve mentionnée ci-dessus :**

*[À compléter selon le cas de figure des autres points que ceux ayant conduit le commissaire aux comptes à émettre la réserve formulée ci-avant].*

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le cadre de notre démarche d'audit des comptes annuels, pris dans leur ensemble, et ont donc contribué à la formation de notre opinion exprimée dans la première partie de ce rapport.

## III. Vérifications et informations spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercice professionnel applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

**À l'exception de l'incidence des faits exposés dans la première partie de ce rapport, nous n'avons pas d'autres** observations à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels.

Paris, le 15 mai N + 1

Signature

### ***B) Exemple 2 : Application différée d'une nouvelle réglementation comptable d'application obligatoire***

Le Comité des normes professionnelles de la CNCC<sup>49</sup> a apporté les éléments de réponse ci-après, concernant les incidences sur la première partie du rapport sur les comptes, dans le cas d'une association qui n'avait pas appliqué, pour l'établissement de ses comptes 2005, les règlements CRC n°2002-10 et n°2004-06 relatifs aux actifs, à leur amortissement et à leur dépréciation. Cette réponse est transposable à tous les cas de non-application d'une nouvelle réglementation comptable d'application obligatoire.

---

<sup>49</sup> Bulletin CNCC n°141, mars 2006, p.135 et 136, CNP n°2005-36.

**a) L'incidence sur les comptes est significative**

Lorsqu'une entité n'applique pas, à leur date d'entrée en vigueur obligatoire, des règlements qui lui sont applicables, il s'agit d'une irrégularité comptable qui entraîne la formulation :

- d'une réserve pour désaccord, si l'incidence (significative ou estimée potentiellement significative) est clairement circonscrite et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause ;
- d'un refus de certifier pour désaccord, si l'incidence (significative ou estimée potentiellement significative) ne peut être clairement circonscrite ou si la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Cette réponse est valable que l'entité précise ou non dans l'annexe des comptes le fait que ces règlements ne sont pas appliqués et les raisons de cette situation.

**b) L'incidence sur les comptes ne peut être estimée**

Bien qu'il ne soit pas possible dans ce cas de chiffrer l'incidence de l'irrégularité comptable, le commissaire aux comptes formule une réserve pour désaccord ou un refus de certifier selon les modalités précisées ci-avant.

Cette réponse est valable que l'entité précise ou non dans l'annexe des comptes le fait que ces règlements ne sont pas appliqués et les raisons de cette situation.

**c) L'incidence sur les comptes n'est pas significative**

Dans le cas où l'incidence de l'irrégularité n'est pas significative, l'annexe précisera que l'entrée en vigueur des règlements n'a pas eu d'incidence significative sur les comptes.

Une formulation dans l'annexe indiquant que les règlements ne sont pas appliqués n'est pas acceptable, même s'il est précisé que l'incidence de leur application ne serait pas significative.

Dans le cas où il est déclaré que l'incidence des nouveaux règlements sur les comptes de l'exercice n'est pas significative, il appartient à l'entité de fournir les éléments permettant d'étayer cette affirmation. Le commissaire aux comptes vérifie ce fait, compte tenu de sa connaissance de l'entité et compte tenu des documents mis à sa disposition par celle-ci.

Si le commissaire aux comptes estime que cette déclaration n'est pas justifiée, soit parce que l'incidence est significative ou potentiellement significative, soit parce que l'incidence n'est pas mesurable, il en tire les conséquences sur l'expression de son opinion en formulant une réserve, ou un refus de certifier, pour désaccord, comme cela est précisé ci-avant.

Si en revanche le commissaire aux comptes estime que la déclaration est justifiée, il n'en tire aucune conséquence dans l'expression de son opinion.

### **3.612 Au niveau de la deuxième partie du rapport**

La NEP 705 – *Justification des appréciations* indique, au paragraphe 08, qu’entrent notamment dans le cadre des appréciations de nature à faire l’objet d’une justification, les appréciations portant sur les options retenues dans le choix des méthodes comptables ou dans leurs modalités de mise en œuvre, les estimations comptables et la présentation d’ensemble des comptes.

Le paragraphe 07 de cette même norme d’exercice professionnel précise que le commissaire aux comptes retient dans son rapport les appréciations qui lui sont apparues importantes, sur la base de son jugement professionnel et au vu des diligences effectuées tout au long de sa mission.

Le rappel des dispositions légales et réglementaires et celui des modalités de mise en œuvre de la justification des appréciations figurent respectivement au 4.1 et 4.2 de la note d’information de la CNCC, NI I - *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*.

Le commissaire aux comptes peut donc juger utile, notamment si l’incidence du changement de méthodes comptables est particulièrement significative, de justifier de ses appréciations sur ce point.

#### **A) Exemple 1 : COMPTES ANNUELS - Changement volontaire de méthodes comptables – Engagements de retraite et avantages similaires**

##### **a) Exposé de la situation**

La société X a décidé de provisionner pour la première fois, dans les comptes annuels de l’exercice N, les indemnités de départ en retraite de ses salariés. Ce changement contribue à une meilleure information dans le cadre d’une méthode préférentielle.

##### **b) Exemple de formulation – Justification des appréciations**

« En application des dispositions de l’article L. 823-9 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous portons à votre connaissance les éléments suivants :

Comme mentionné dans la première partie du présent rapport, la note X de l’annexe expose le changement de méthodes comptables survenu au cours de l’exercice relatif à la comptabilisation des engagements de retraite.

Dans le cadre de notre appréciation des principes comptables suivis par votre société, nous nous sommes assurés du bien-fondé de ce changement et de la présentation qui en est faite.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le cadre de notre démarche d'audit des comptes annuels, pris dans leur ensemble, et ont donc contribué à la formation de notre opinion exprimée dans la première partie de ce rapport.»

**B) Exemple 2 : COMPTES ANNUELS - Changement de méthodes comptables faisant suite à un changement de réglementation comptable**

**a) Exposé de la situation**

La société a appliqué pour la première fois une nouvelle réglementation comptable applicable aux comptes annuels afférents aux exercices ouverts à compter du 1er janvier XX. Les incidences de l'application de cette nouvelle réglementation sur les comptes est significative et le commissaire aux comptes estime approprié de formuler une justification des appréciations à ce titre.

**b) Exemple de formulation – Justification des appréciations**

« En application des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous portons à votre connaissance les éléments suivants :

Comme mentionné dans la première partie du présent rapport, la note X de l'annexe expose le changement de méthodes comptables résultant de l'application de la nouvelle réglementation comptable relative à [à préciser].

Dans le cadre de notre appréciation des règles et principes comptables suivis par votre société, nous avons vérifié la correcte application du changement de réglementation comptable et la présentation qui en est faite.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le cadre de notre démarche d'audit des comptes annuels, pris dans leur ensemble, et ont donc contribué à la formation de notre opinion exprimée dans la première partie de ce rapport»

**C) Exemple 3 : COMPTES CONSOLIDÉS ÉTABLIS SELON LE RÈGLEMENT CRC N°99.02**

Les exemples de rédaction exposés ci-dessus peuvent être adaptés au contexte des comptes consolidés établis selon le règlement CRC n°99.02.

**D) Exemple 4 : COMPTES CONSOLIDÉS ÉTABLIS SELON LE RÉFÉRENTIEL IFRS TEL QU'ADOPTÉ DANS L'UNION EUROPÉENNE - IAS 19 « Avantages du personnel – Écarts actuariels – option pour la reconnaissance en capitaux propres de l'intégralité des gains et pertes actuariels »**

**a) Exposé de la situation**

Dans le cadre de l'amendement de la norme IAS 19 « Avantages du personnel – Écarts actuariels, régimes de groupe et informations à fournir » entrée en vigueur pour les exercices commençant à compter du 1er janvier 2006, le groupe a opté pour la reconnaissance en capitaux propres de l'intégralité des gains et pertes actuariels déterminés dans le cadre de l'évaluation des régimes de retraite à prestations définies, au cours de la période dans laquelle ils surviennent, plutôt que pour la méthode dite du corridor.<sup>50</sup>

Ce changement de méthodes comptables a été appliqué rétrospectivement conformément aux dispositions transitoires de la norme IAS 19, tel que détaillé ci-après :

- au compte de résultat, ce changement de méthode est sans incidence sur les résultats 2005 et antérieurs dans la mesure où ces écarts actuariels étaient compris dans les limites fixées par la méthode dite du corridor ;
- au bilan, ce changement de méthode comptable a conduit à reconnaître en provisions pour retraites et engagements assimilés, en contrepartie des capitaux propres, l'intégralité des gains et pertes actuariels jusque-là non reconnus du fait de l'application de la méthode dite du corridor ainsi que les effets d'impôts différés correspondants.

Au 31 décembre N, l'application de la nouvelle méthode a conduit à reconnaître en capitaux propres un gain actuariel net (hors impôts différés) de X millions d'euros en contrepartie d'une diminution des provisions pour retraites et engagements assimilés.

**b) Exemple de formulation – Justification des appréciations**

« En application des dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous portons à votre connaissance les éléments suivants :

Comme mentionné dans la première partie du présent rapport, la note X de l'annexe aux comptes consolidés expose le changement de méthodes comptables intervenu au cours de l'exercice, suite à l'application de l'option offerte par l'amendement de la

---

<sup>50</sup> La méthode dite du corridor consiste en l'étalement de l'écart actuariel sur la durée résiduelle moyenne de vie active des bénéficiaires, pour la part excédant le plus grand de 10 % de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies à la clôture de l'exercice ou de 10 % de la juste valeur des actifs du régime à la date de clôture.

norme IAS 19 *Avantage du personnel – Écarts actuariels, régimes de groupe et informations à fournir*, permettant de reconnaître en capitaux propres l'intégralité des gains et pertes actuariels déterminés dans le cadre de l'évaluation des régimes de retraite à prestations définies, au cours de la période dans laquelle ils surviennent. Conformément à la norme IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, l'information comparative relative à l'exercice N – 1 [et N – 2 le cas échéant], présentée dans les comptes consolidés, a été retraitée pour prendre en considération de manière rétrospective l'application de cet amendement [ou nouvelle norme ou norme révisée]. En conséquence, l'information comparative diffère des comptes consolidés publiés au titre de l'exercice N – 1 [et N – 2 le cas échéant].

Dans le cadre de notre appréciation des principes comptables suivis par votre société, nous avons examiné le correct retraitement des comptes de l'exercice N – 1 [N – 2] et l'information donnée à ce titre dans la note X de l'annexe aux comptes consolidés.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le cadre de notre démarche d'audit des comptes consolidés, pris dans leur ensemble, et ont donc contribué à la formation de notre opinion exprimée dans la première partie de ce rapport. »

### **3.613 Au niveau de la troisième partie du rapport**

La NEP 730 – *Changements comptables*, précise, au paragraphe 10 :

« Lorsque le changement comptable correspond à un changement de méthodes comptables dans les comptes annuels et que ce changement n'est pas signalé dans le rapport de l'organe compétent de l'entité à l'organe appelé à statuer sur les comptes ou que le commissaire aux comptes estime que l'information fournie n'est pas appropriée, il formule une observation dans la troisième partie de son rapport sur les comptes annuels. ».

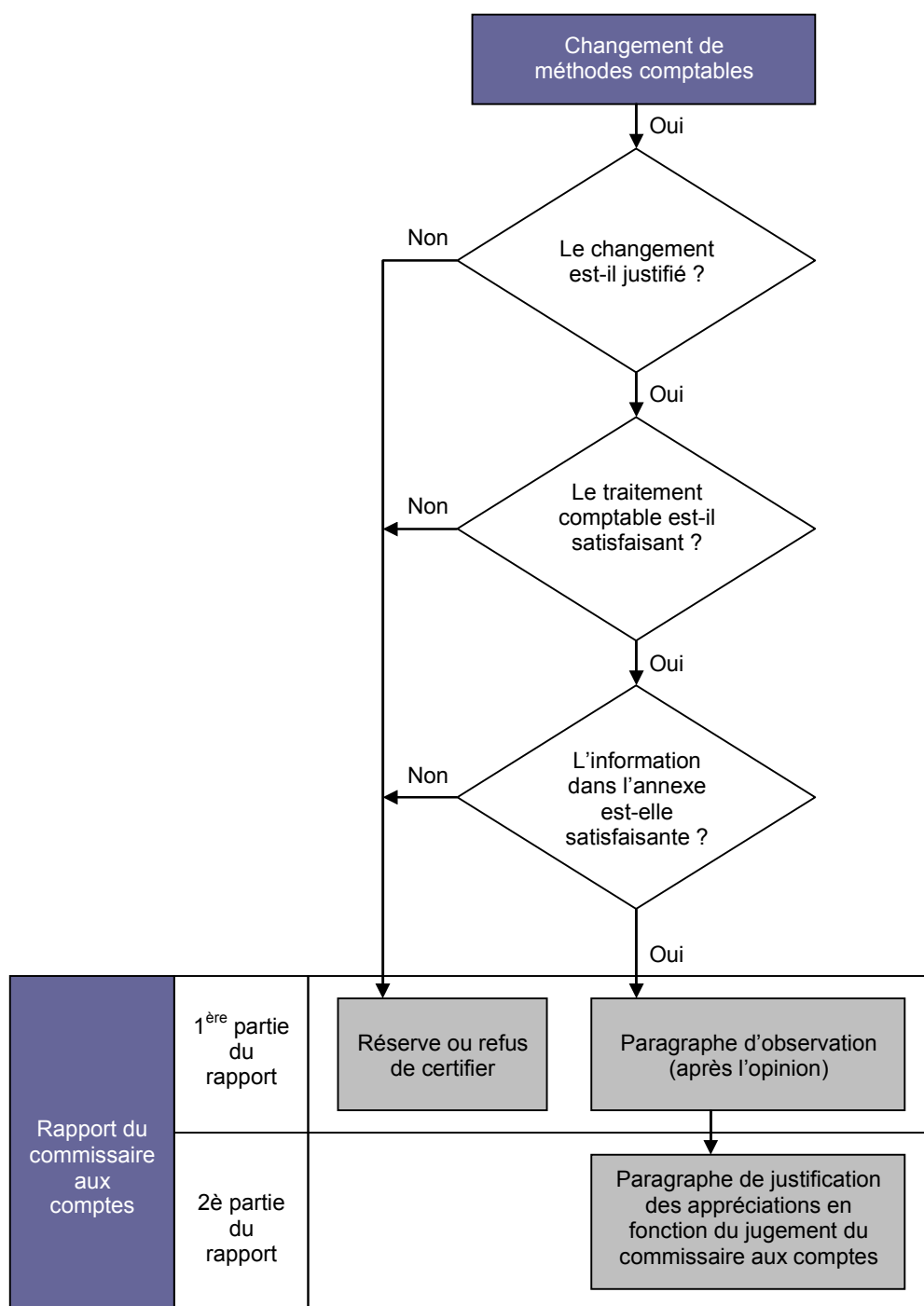
Il convient de noter que l'obligation de signalement dans le rapport de gestion et, le cas échéant, la formulation d'une observation à ce titre dans la troisième partie du rapport du commissaire aux comptes, prévue par la NEP 730, ne trouve plus à s'appliquer depuis la loi n°2011-525 du 17 mai 2011 qui a abrogé l'article L.232-6 du code de commerce.

Cependant si l'entité fournit dans le rapport de gestion des informations relatives au changement de méthode comptable et que celles-ci ne concordent pas avec les comptes ou ne sont pas sincères, le commissaire aux comptes formulera une observation.

L'observation dans le rapport du commissaire aux comptes pourra être formulée de la façon suivante :

« La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du ... [organe compétent] et dans les documents adressés aux ... [membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes] sur la situation financière et les comptes annuels appellent de notre part l'observation suivante : [exposé de l'observation]. »

### 3.614 Schéma récapitulatif



Changement de méthodes comptables

### 3.62 Changements d'estimations ou de modalités d'application

En cas de changement d'estimations ou de modalités d'application, la NEP 730 – *Changements comptables* n'impose pas d'observation systématique dans la première partie du rapport sur les comptes. Lorsque le changement est justifié et correctement traité dans les comptes et que le commissaire aux comptes estime nécessaire d'attirer l'attention du lecteur sur un point essentiel pour sa compréhension des comptes il peut, conformément aux dispositions des paragraphes 07 à 09 de la NEP 700 – *Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*, compte tenu de l'importance relative du changement, formuler une observation dans la première partie du rapport sur les comptes.

Lorsque le changement d'estimations ou de modalités d'application est justifié et correctement traité dans les comptes, le commissaire aux comptes peut estimer utile de justifier de ses appréciations. Dans ce cas, bien que les objectifs d'une observation et ceux de la justification des appréciations soient différents, il prend en considération la redondance susceptible de résulter de l'existence d'une observation portant sur le même point.

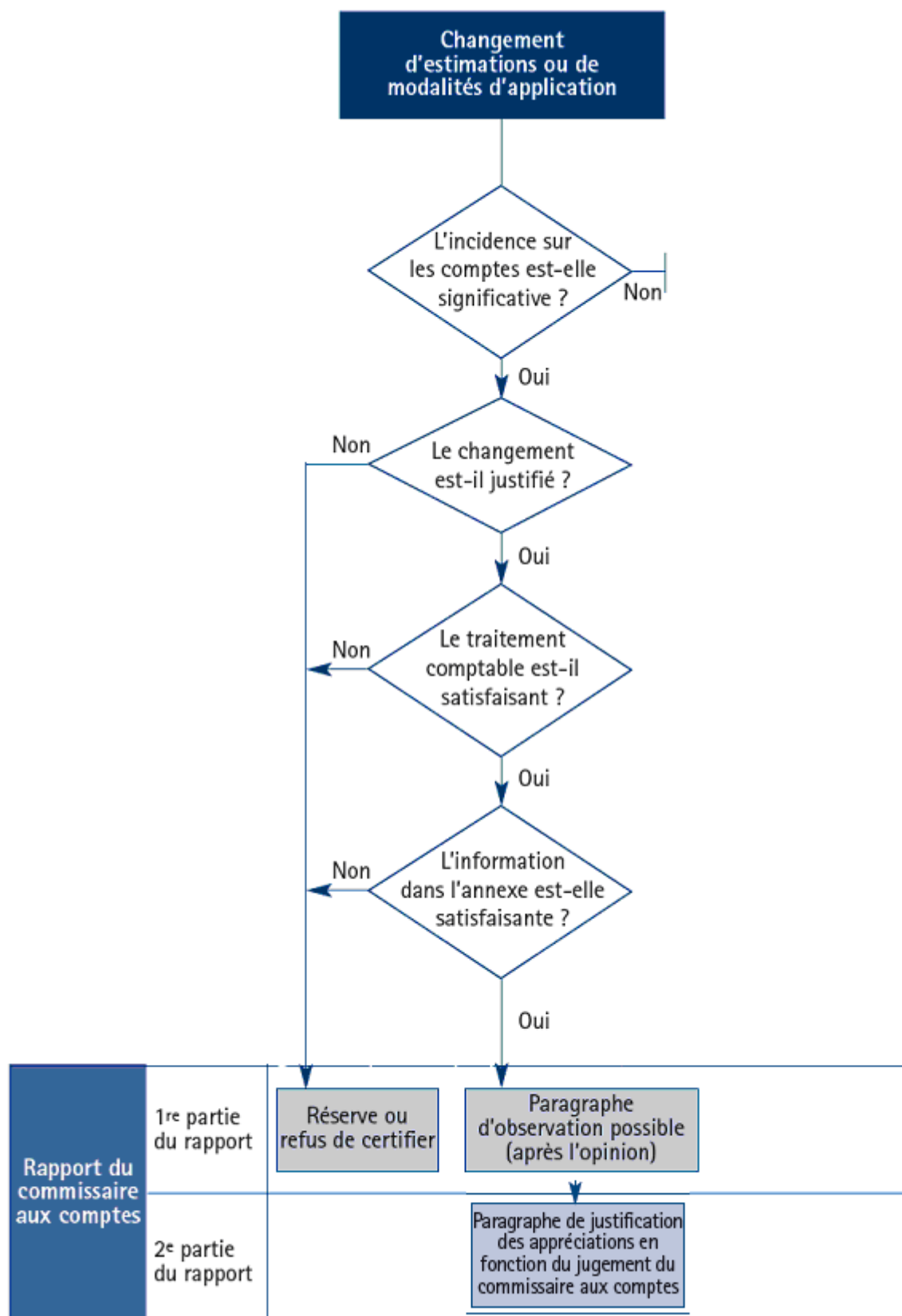
A ce titre, la note d'information de la CNCC, NI I – *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés* indique : « Lorsque le commissaire aux comptes formule dans son rapport une justification de ses appréciations, il expose les éléments d'appréciation sur lesquels il fonde son opinion sur les comptes le plus souvent en renvoyant à l'annexe des comptes. Ce faisant, il attire, de facto, l'attention du lecteur sur un point exposé dans l'annexe. Une observation sur ce même point pourrait alors être perçue comme une redondance. Par conséquent, il apprécie la nécessité de mettre en exergue le point considéré par le biais d'un paragraphe d'observation distinct du paragraphe de justification des appréciations. »<sup>51</sup>.

Lorsque le changement d'estimations ou de modalités d'application n'est pas justifié, ou bien que sa traduction comptable y compris les informations fournies dans l'annexe à ce titre n'est pas appropriée, le commissaire aux comptes en tire les conséquences sur la formulation de son opinion, dans les mêmes conditions que pour les changements de méthodes comptables (réserve ou refus de certifier pour désaccord).

---

<sup>51</sup> NI I *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés* 4.222 c).  
© CNCC – NI. N° X- Le commissaire aux comptes et les changements comptables – Juin 2011





## Changement d'estimations ou de modalités d'application

### ***Exemple : Modification des modalités d'amortissement d'un actif***

Une société, lors de l'acquisition d'une machine, a estimé sa durée d'utilité à cinq ans. Au début du quatrième exercice suivant l'acquisition de cette immobilisation, l'expérience acquise la conduit à réviser cette estimation et à considérer que la durée d'utilité résiduelle de l'immobilisation est de six ans au lieu de deux ans. Elle modifie en conséquence de façon prospective le plan d'amortissement de l'outillage. L'impact de cette modification est significatif. Ce changement d'estimation fait l'objet d'un traitement comptable approprié et l'information fournie en annexe à ce titre est pertinente.

Le commissaire aux comptes estime utile de formuler une observation à ce titre dans la première partie de son rapport, celle-ci peut prendre la forme suivante :

« Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur la note XX de l'annexe qui expose le changement d'estimation comptable relatif à la durée d'utilité d'une machine prise en compte pour le calcul de la dotation aux amortissements. »

### **3.63 Corrections d'erreurs**

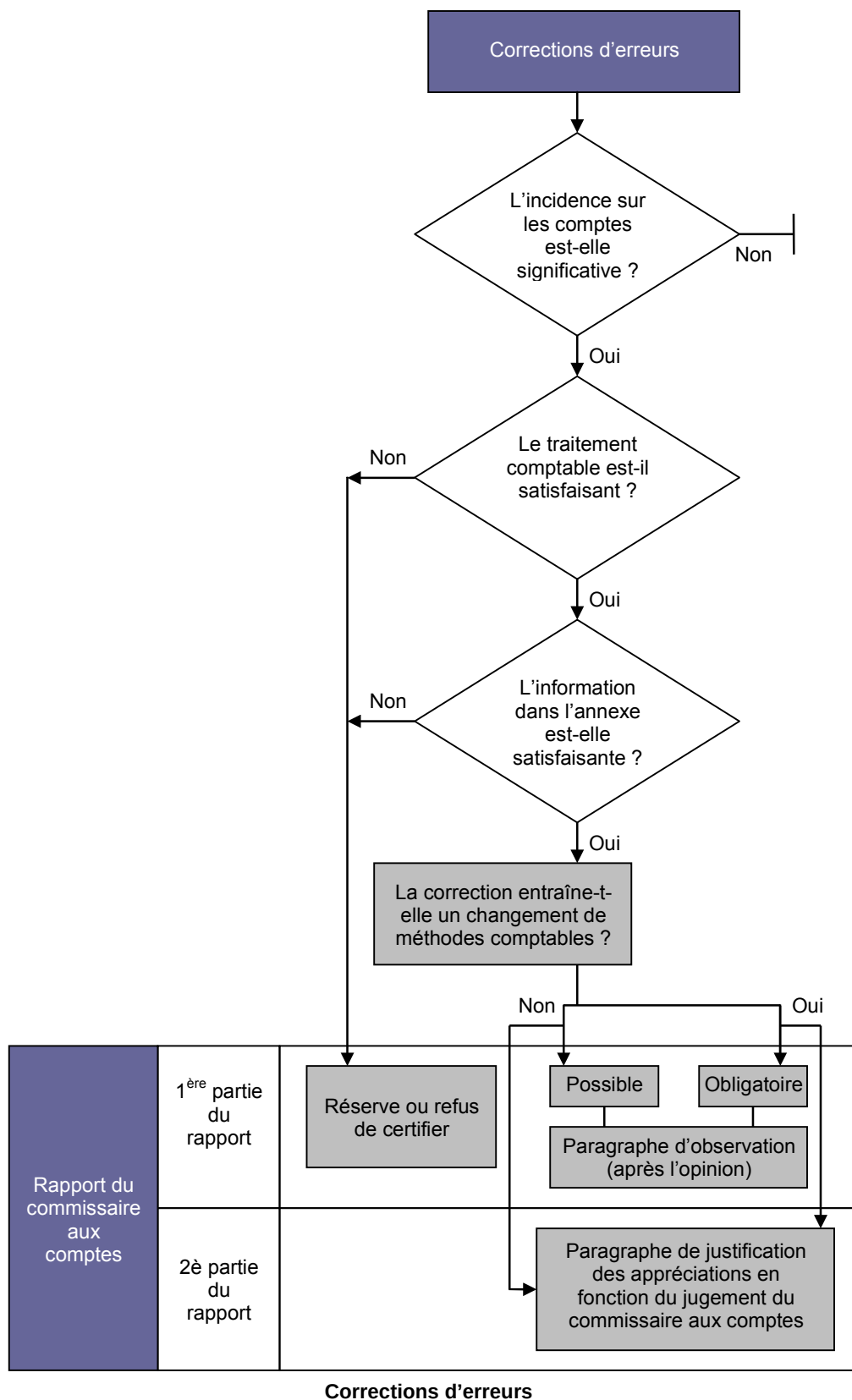
Si une correction d'erreurs correspond à un changement de méthode comptable (passage d'une méthode comptable inappropriée à une méthode comptable appropriée), les conséquences sur le rapport du commissaire aux comptes sont celles d'un changement de méthodes comptables (cf. 3.61 de la présente note d'information).

Il en sera ainsi d'un changement de méthodes comptables effectué après le premier exercice d'application obligatoire d'un nouveau texte ou d'un texte modifié<sup>52</sup>.

Dans les autres cas, par exemple lorsqu'il s'agit simplement de corriger une erreur de calcul ou une erreur sur les quantités en stock, les conséquences sont les mêmes que pour un changement d'estimations ou de modalités d'application (se référer au 3.62 de la présente note d'information).

---

<sup>52</sup>Bulletin CNCC n° 143, septembre 2006, p. 526 à 529, EC n°2006-32.  
© CNCC – NI. N° X- Le commissaire aux comptes et les changements comptables – Juin 2011



### **A) Exemple 1 : Erreur arithmétique dans l'état des stocks N-1**

A la clôture de l'exercice N-1 une erreur arithmétique significative a été commise lors de l'établissement de l'état des stocks.

Dans les comptes de l'exercice N, arrêtés par l'organe compétent, la correction de l'erreur est correctement effectuée et l'information communiquée à ce titre dans la note X de l'annexe est appropriée. L'impact de cette correction d'erreur est significatif.

Le commissaire aux comptes estime utile de formuler une observation dans la première partie du rapport sur les comptes. La rédaction de cette observation peut prendre la forme suivante :

« Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur la note X de l'annexe qui expose la correction d'erreur relative à la valeur brute des stocks à la clôture de l'exercice N-1. »

### **B) Exemple 2 : Correction d'erreurs en N relative à la non-application en N-1 d'un nouveau règlement comptable d'application obligatoire**

A la clôture de l'exercice N-1, une entité n'a pas appliqué un nouveau règlement comptable qui lui était applicable et dont l'application devait intervenir à l'ouverture de l'exercice N-1.

L'incidence sur les comptes N-1 de la non-application du nouveau règlement comptable est significative. Le commissaire aux comptes considère que les incidences de cette anomalie sur les comptes sont clairement circonscrites et qu'une réserve<sup>53</sup> est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement sur les comptes de l'exercice N-1 en connaissance de cause.

A la clôture de l'exercice N, l'entité applique correctement la nouvelle réglementation et fournit l'information appropriée relative au changement de méthodes comptables et à la correction d'erreurs dans l'annexe.

S'agissant d'un changement de méthodes comptables, le commissaire aux comptes, en application de la NEP 700 – *Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*, formule une observation à ce titre dans la première partie de son rapport. Au cas d'espèce, la correction, sur les comptes de l'exercice N, de l'erreur commise lors de l'établissement des comptes de l'exercice N-1, permet au commissaire au compte de ne pas reconduire dans son rapport relatif aux comptes de l'exercice N la réserve formulée sur les comptes de l'exercice N-1. Toutefois, il peut, s'il l'estime utile, attirer l'attention dans le

---

<sup>53</sup> Pour un exemple de l'incidence sur l'opinion formulée sur les comptes de la non-application d'un règlement comptable d'application obligatoire, se référer au 3.612 de la présente note d'information.

même paragraphe d'observation sur l'information donnée dans l'annexe à ce titre<sup>54</sup>.

Cette observation peut prendre la forme suivante :

« Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur la note X de l'annexe qui expose le changement de méthodes comptables relatif à [règlement, normes] et à son application différée à l'ouverture de l'exercice N. La non-application de ce [règlement, norme] avait fait l'objet d'une réserve dans notre rapport sur les comptes de l'exercice N-1. ».

### **3.64 Changements d'options fiscales**

Les développements figurant au 3.62 de la présente note d'information relatifs aux changements d'estimations ou de modalités d'application s'appliquent également en cas de changement d'options fiscales susceptibles d'intervenir dans les comptes annuels.

---

<sup>54</sup> Pour de plus amples informations sur des exemples de formulation dans le rapport d'un suivi de réserve ou de refus de certifier, se référer au 3.44 de la NI I - *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*.



« Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur la note X de l'annexe qui expose le changement d'options fiscales relatif à la constitution d'une provision pour hausse des prix. »

**B) Exemple 2 : Absence d'information en annexe sur la constitution d'une provision à caractère fiscal ayant un impact significatif sur les comptes – Réserve**

Une société remplissant depuis plusieurs exercices les critères relatifs à la constatation d'une provision pour hausse des prix n'avait pas jusqu'alors utilisé cette option fiscale. Au titre de l'exercice N elle décide de changer d'option fiscale. La provision pour hausse des prix a un impact significatif sur les comptes de l'exercice N. Aucune information ne figure dans l'annexe à ce titre, bien que le commissaire aux comptes ait signalé cette lacune à la direction.

Le commissaire aux comptes considère que la formulation d'une réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

La réserve peut être rédigée comme suit :

« Votre société a procédé au cours de l'exercice à un changement d'options fiscales en constatant une provision pour hausse des prix d'un montant de € X, aucune information ne figure dans l'annexe à ce titre... ».

## 4 EXAMEN LIMITE DE COMPTES INTERMEDIAIRES ETABLIS EN APPLICATION DE TEXTES LEGAUX ET REGLEMENTAIRES

Lorsque le commissaire aux comptes effectue, en application de dispositions légales ou réglementaires, un examen limité de comptes intermédiaires, il applique les principes définis par la NEP 2410 – *Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires* pour réaliser les travaux et établir le rapport.

### 4.1 TRAVAUX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Les procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes en application des dispositions de la NEP 2410 susceptibles de le conduire à identifier des changements comptables, peuvent se situer à différentes étapes de son intervention.

Les procédures qu'il met en œuvre afin d'acquérir une connaissance suffisante de l'entité et de son environnement, notamment de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes intermédiaires (paragraphe 13 de la NEP 2410), peuvent lui permettre d'identifier des changements comptables.

Lorsqu'il s'agit de la première intervention du commissaire aux comptes, la prise de connaissance de l'entité et de son environnement à partir de la revue du dossier du prédécesseur ou, le cas échéant, de celui du co-commissaire aux comptes, ainsi que les informations qu'il collecte auprès de la direction de l'entité sont susceptibles de lui fournir des informations sur les changements comptables.

Lorsque l'examen limité de comptes intermédiaires n'est pas la première intervention du commissaire aux comptes, celui-ci, en effectuant le suivi des facteurs de risque identifiés<sup>55</sup> au cours de ses interventions précédentes :

« (...) »

- *s'enquiert auprès de la direction des changements survenus depuis la période précédente susceptibles d'affecter la pertinence des informations recueillies. **Il s'agit notamment de changements survenus au titre des éléments du contrôle interne, de la nature des activités de l'entité, du choix des méthodes comptables appliquées**<sup>56</sup> ou de tout autre événement qu'elle estime susceptible d'avoir une incidence déterminante sur l'activité de l'entité ou sur la préparation des comptes intermédiaires.* »<sup>57</sup>.

---

<sup>55</sup> Le suivi des facteurs de risque identifiés au cours de l'audit des comptes de l'exercice précédent ou de l'examen de comptes intermédiaires précédents figure au paragraphe 14 de la NEP 2410.

<sup>56</sup> Mis en gras pour les besoins de la rédaction de la note d'information.

<sup>57</sup> Extrait du paragraphe 15 de la NEP 2410.



Lorsque le commissaire aux comptes s'entretient, conformément au paragraphe 17 de la NEP 2410, principalement avec les membres de la direction en charge des aspects financiers et comptables, ces échanges portent notamment sur<sup>58</sup> :

« (...)

- *des changements comptables tels que définis dans la norme d'exercice professionnel applicable à l'audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification, survenus au cours de la période contrôlée ;*

(...)

- *des hypothèses retenues pour procéder aux estimations comptables, des intentions de la direction et de la capacité de l'entité à mener à bien les actions envisagées ; (...)* ».

Par ailleurs, les procédures analytiques visées au paragraphe 18 de la NEP 2410 sont également susceptibles de permettre au commissaire aux comptes d'identifier des changements comptables.

#### **4.2 ETABLISSEMENT DU RAPPORT D'EXAMEN LIMITE**

A l'issue de ses travaux, le commissaire aux comptes formule une conclusion en faisant application des paragraphes 27 à 34 de la NEP 2410.

Concernant les observations susceptibles d'être formulées dans le rapport d'examen limité, elles font l'objet des paragraphes 35 à 38 de la NEP 2410. En particulier, le paragraphe 38 de cette norme d'exercice professionnel prévoit :

*« Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation sur les informations fournies dans l'annexe : (...)*

- *en cas de changement de méthodes comptables survenu au cours de la période. ».*

Par conséquent, dès lors qu'un changement de méthodes comptables est intervenu dans les comptes intermédiaires, soumis à l'examen limité du commissaire aux comptes en application de dispositions légales ou réglementaires, le rapport établi inclut systématiquement une observation à ce titre.

La formulation du paragraphe d'observation en cas de changement de méthodes comptables peut, par exemple, prendre la forme suivante :

« Sans remettre en cause la conclusion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur la note XX de l'annexe qui expose le changement de méthodes comptables relatif à... »

Les paragraphes 35 à 38 de la NEP 2410 n'excluent pas l'obligation de formuler une observation en cas de réserve portant sur le traitement comptable du changement de méthode comptable. Toutefois, par analogie avec les dispositions contenues au paragraphe 09 de la

---

<sup>58</sup> Extraits du paragraphe 17 de la NEP 2410.

NEP 730 – *Changements comptables*, qui prévoient que le commissaire aux comptes formule une observation sur le changement de méthodes comptables lorsque sa traduction comptable y compris les informations fournies en annexe est appropriée, la CNCC estime que la formulation d'une observation relative au changement de méthodes comptables n'est pas compatible avec celle d'une réserve au titre de ce changement.

Par ailleurs, le paragraphe 35 de la NEP 2410 prévoit :

*« Lorsqu'il émet une conclusion sans réserve ou avec réserve, le commissaire aux comptes formule, s'il y a lieu, toutes observations utiles. ».*

Lorsque les comptes intermédiaires comportent un changement comptable, autre qu'un changement de méthodes comptables, et que la conclusion formulée sur ces comptes est sans réserve ou avec réserve sur un point autre que le changement comptable, le commissaire aux comptes peut estimer utile d'attirer l'attention du lecteur sur le paragraphe de l'annexe dans lequel ce changement comptable est exposé.

## **5 AUDIT OU EXAMEN LIMITE D'INFORMATIONS FINANCIERES DANS LE CADRE DE DILIGENCES DIRECTEMENT LIEES**

Lorsque le commissaire aux comptes accepte d'effectuer un audit ou un examen limité d'informations financières dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, il applique respectivement les dispositions de la NEP 9010 – *Audit entrant dans le cadre des diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes* ou celles de la NEP 9020 – *Examen limité entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes*.

### **5.1 TRAVAUX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES**

#### **5.11 Audit d'informations financières**

Les travaux à effectuer dans le cas d'un audit d'informations financières sont prévus au paragraphe 18 de la NEP 9010 qui renvoie aux normes d'exercice professionnel relatives à l'audit :

*« Le commissaire aux comptes réalise les travaux d'audit en respectant toutes les normes d'exercice professionnel relatives à l'audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification des comptes, (...) ».*

Concernant les travaux relatifs à l'identification et à l'appréciation des éventuels changements comptables, le commissaire aux comptes peut utilement se référer aux développements figurant au 3 de la présente note d'information.

#### **5.12 Examen limité d'informations financières**

Les travaux à effectuer dans le cas d'un examen limité d'informations financières sont prévus au paragraphe 18 de la NEP 9020 qui renvoie à la NEP 2410 :

*« Le commissaire aux comptes réalise les travaux d'examen limité en respectant les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à l'examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires, (...) ».*

Concernant les travaux relatifs à l'identification et à l'appréciation des éventuels changements comptables, le commissaire aux comptes peut utilement se référer aux développements figurant au 4 de la présente note d'information.

### **5.2 ETABLISSEMENT DU RAPPORT D'AUDIT OU D'EXAMEN LIMITE**

Contrairement aux NEP 700, 730 et 2410, les NEP 9010 et 9020 n'imposent pas que le rapport établi comporte systématiquement une observation en cas de changement de méthodes

comptables. Pour autant, elles ne l'excluent pas non plus, dans la mesure où ces normes prévoient que des observations puissent être faites par le commissaire aux comptes dans le rapport établi à l'issue de l'audit ou de l'examen limité d'informations financières<sup>59</sup>.

Par conséquent, en cas de changements de méthodes comptables et de façon plus générale en cas de changements comptables, le commissaire aux comptes peut, s'il l'estime utile, compte-tenu par exemple du caractère significatif du changement comptable, formuler une observation à ce titre dans le rapport établi à l'issue de l'audit ou de l'examen limité d'informations financières.

Toutefois, lorsque le rapport fait état d'une opinion ou d'une conclusion défavorable ou bien d'une impossibilité de formuler une opinion ou de conclure, il ne comporte pas d'observation.

---

<sup>59</sup> Cf. Paragraphe 34 de la NEP 9010 et paragraphe 32 de la NEP 9020.  
© CNCC – NI. N° X- Le commissaire aux comptes et les changements comptables – Juin 2011

## 6 CHANGEMENT DE REFERENTIEL COMPTABLE

Les entités peuvent, selon le cas, obligatoirement ou volontairement, changer de référentiel comptable pour l'établissement de leurs comptes annuels ou consolidés et, ce faisant, le cas échéant, changer de méthodes comptables.

Dans ce cas, la problématique est de déterminer si un changement de référentiel comptable est qualifié ou pas de changement de méthodes comptables. Les textes légaux et réglementaires français ne comportent pas de dispositions relatives à cette qualification et au traitement de ce changement .à l'exception de cas spécifiquement traités tels que ceux exposés aux 6.1 et 6.3.

Les cas de changement de référentiel comptable pour l'établissement des comptes annuels ou consolidés des entités sont notamment :

- la perte du statut d'établissement de crédit ou d'entreprise d'investissement ;
- le passage du statut de SCPI à celui de SIIC ;
- l'admission des titres de la société à la négociation sur un marché réglementé ;
- l'exercice de l'option ouverte par l'article L. 233-24 du code de commerce ;
- le transfert des instruments financiers d'un marché réglementé (Euronext) vers un système multilatéral de négociation (Alternext) ;
- les autres cas relatifs au passage du référentiel IFRS au référentiel comptable français.

Seuls les quatre derniers exemples font l'objet de développements dans la présente note d'information.

### 6.1 L'ADMISSION DES TITRES DE LA SOCIETE<sup>60</sup> A LA NEGOCIATION SUR UN MARCHE REGLEMENTE

En application des dispositions du règlement CE n°1606/2002 du 19 juillet 2002, les sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé d'un Etat membre de l'Union européenne doivent établir leurs comptes consolidés selon le référentiel IFRS. Dans ce cas, les sociétés font application des dispositions de la norme IFRS 1 – *Première adoption des IFRS* pour l'élaboration de leurs premiers comptes consolidés selon ce référentiel.

Concernant les travaux à effectuer et l'établissement du rapport sur les comptes consolidés, le commissaire aux comptes peut utilement se référer à l'étude technique de la CNCC : *Le commissaire aux comptes et le passage aux IFRS*.

---

<sup>60</sup> L'article 48 alinéa 2 du traité sur l'Union européenne et du traité instituant la communauté européenne, définit le terme société comme suit : « *Par sociétés, on entend les sociétés de droit civil ou commercial, y compris les sociétés coopératives, et les autres personnes morales relevant du droit public ou privé, à l'exception des sociétés qui ne poursuivent pas de but lucratif.* ». Il convient de souligner que cette définition englobe les établissements publics industriels et commerciaux (cf. Bulletin CNCC n°147, septembre 2007, p.499).

## **6.2 L'EXERCICE DE L'OPTION OUVERTE PAR L'ARTICLE L. 233-24 DU CODE DE COMMERCE**

Dans le cadre des dispositions de l'article L. 233-24<sup>61</sup> du code de commerce, des sociétés commerciales, bien que n'étant pas astreintes à utiliser le référentiel IFRS pour l'établissement de leurs comptes consolidés, peuvent choisir de changer de référentiel comptable et opter pour le référentiel IFRS. Ces sociétés font application des dispositions de la norme IFRS 1 – *Première adoption des IFRS* pour l'élaboration de leurs premiers comptes consolidés selon ce référentiel.

Comme dans le cas visé au 6.1 le commissaire aux comptes peut utilement se référer à l'étude technique précitée de la CNCC.

## **6.3 LE TRANSFERT DES INSTRUMENTS FINANCIERS D'UN MARCHÉ REGLEMENTE (EURONEXT) VERS UN SYSTEME MULTILATERAL DE NEGOCIATION (ALTERNEXT)**

Des sociétés dont les instruments financiers étaient admis aux négociations sur un marché réglementé peuvent décider de transférer ces instruments financiers vers un système multilatéral de négociation et, dans ce contexte, choisir, pour l'établissement de leurs comptes consolidés, de continuer à appliquer le référentiel IFRS ou de revenir à l'utilisation du règlement CRC n°99-02. Dans ce dernier cas, l'établissement des comptes consolidés est effectué en appliquant les dispositions du règlement ANC n°2010-01 du 3 juin 2010 et éventuellement de la recommandation ANC n°2010-01.

Le règlement ANC précité indique quelles sont les modalités d'établissement des comptes consolidés selon le règlement CRC n°99-02 dans le seul contexte d'une société qui ayant transféré ses instruments financiers d'un marché réglementé à un système multilatéral de négociation décide de revenir à l'utilisation de ce règlement pour l'établissement de ses comptes consolidés et ne peut être appliqué à d'autres situations.

## **6.4 AUTRES CAS RELATIFS AU PASSAGE DU REFERENTIEL IFRS AU REFERENTIEL COMPTABLE FRANÇAIS**

L'article L. 233-24 précité du code de commerce donne la faculté aux sociétés commerciales dont les titres ne sont pas admis à la négociation sur un marché réglementé d'un Etat membre de l'Union européenne de préparer leurs comptes consolidés selon le référentiel IFRS, sans préciser si dès lors qu'une société commerciale fait ce choix, il est irréversible ou pas.

En dehors du contexte du transfert des instruments financiers d'un marché réglementé vers un système multilatéral de négociation rappelé au 6.3 et visé par le règlement ANC n°2010-01, les textes légaux et réglementaires français ne comportent pas de dispositions relatives à la

---

<sup>61</sup> Article L. 233.24 du code de commerce :

« Lorsqu'elles utilisent les normes comptables internationales adoptées par règlement de la Commission européenne, les sociétés commerciales qui établissent et publient des comptes consolidés au sens de l'article L. 233-16 sont dispensées de se conformer aux règles comptables prévues par les articles L. 233-18 à L. 233-23 pour l'établissement et la publication de leurs comptes consolidés ».

réversibilité ou non de l'option pour le référentiel IFRS pour l'établissement des comptes consolidés des sociétés commerciales.

Les deux problématiques exposées dans l'introduction de cette partie 6 et au 6.4, ont conduit la CNCC à saisir l'ANC afin de savoir d'une part, si un changement de référentiel comptable constitue ou non un changement de méthodes comptables au regard des dispositions du code de commerce et du Plan comptable général et, d'autre part, si l'option pour le référentiel IFRS pour l'établissement des comptes consolidés est ou pas réversible et, le cas échéant, quelles sont les conditions de la réversibilité.

## 7 QUESTION SPECIFIQUE : INCIDENCES D'UNE CONTINUITE D'EXPLOITATION DEFINITIVEMENT COMPROMISE

Le paragraphe 13 de la NEP 570 – *Continuité d'exploitation* prévoit :

*« Lorsque le commissaire aux comptes estime que la continuité d'exploitation est définitivement compromise, il refuse de certifier les comptes si ceux-ci ne sont pas établis en valeur liquidative. ».*

Conformément à la doctrine constante de la CNCC<sup>62</sup>, la continuité d'exploitation est définitivement compromise lorsqu'une décision de cessation d'activité a été prise ou a été formellement engagée par les dirigeants, ou lorsqu'une décision judiciaire a été prononcée visant à mettre un terme aux activités de l'entité.

Dans ce cas, le commissaire aux comptes en tire les conséquences sur son rapport, conformément aux dispositions du paragraphe 13 précité de la NEP 570 et selon les modalités précisées au 3.541 b) de la note d'information de la CNCC, NI I - *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*. Il est notamment précisé : *« Lorsque la continuité d'exploitation est définitivement compromise du fait d'une décision visant à la liquidation de la société, les comptes sont établis en valeurs liquidatives et le commissaire aux comptes formule une observation au titre du changement de méthode, dès lors qu'il en est fait mention dans l'annexe (cf. paragraphe 3.561). À défaut d'une telle mention, il en tirera les conséquences sur son opinion. ».*

Bien que la doctrine professionnelle assimile ce changement, c'est-à-dire, l'application des valeurs liquidatives pour établir les comptes, à un changement de méthodes comptables, celui-ci n'est pas traité de manière rétrospective comme les autres changements de méthodes comptables.

Il convient toutefois de préciser que les textes comptables français ne définissent pas les situations dans lesquelles les comptes d'une entité ne peuvent plus être établis selon le principe de continuité d'exploitation. En outre, ils ne précisent pas les méthodes selon lesquelles il convient alors d'établir ces comptes (maintenir en totalité ou en partie les conventions comptables antérieures, retenir les valeurs liquidatives, ou toute autre base d'évaluation). Si les comptes devaient être établis en valeur liquidative, tel que cela est prévu par la NEP 570, il conviendrait que les textes comptables français la définissent et en précisent les modalités d'évaluation.

De plus, les textes comptables français ne prévoient pas explicitement que les événements montrant qu'une entité n'est plus en situation de continuité d'exploitation doivent être pris en compte pour établir les comptes, lorsqu'ils se produisent entre la date de clôture et la date d'arrêt des comptes.

---

<sup>62</sup> Note d'information n°I – *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*.  
© CNCC – NI. N° X- Le commissaire aux comptes et les changements comptables – Juin 2011



Dans les comptes établis en application du référentiel IFRS, IAS 1.25 indique :

*« Lors de l'établissement des états financiers, la direction doit évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. L'entité doit préparer les états financiers sur une base de continuité d'exploitation sauf si la direction a l'intention, ou n'a pas d'autre solution réaliste, que de liquider l'entité ou de cesser son activité. Lorsque la direction prend conscience, à l'occasion de cette appréciation, d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, l'entité doit indiquer ces incertitudes. Lorsque l'entité ne prépare pas les états financiers sur une base de continuité d'exploitation, elle doit indiquer ce fait ainsi que la base sur laquelle ils sont établis et la raison pour laquelle l'entité n'est pas considérée en situation de continuité d'exploitation. ».*

IAS 1.26 précise :

*« Pour évaluer si l'hypothèse de continuité d'exploitation est appropriée, la direction prend en compte toutes les informations dont elle dispose pour l'avenir, qui s'étale au minimum, sans toutefois s'y limiter, sur douze mois à compter de la fin de la période de reporting. Le degré de prise en compte dépend des faits dans chacun des cas. Lorsque l'entité a un passé d'activités bénéficiaires et d'accès sans difficulté au financement, elle peut en conclure qu'une base de continuité d'exploitation est appropriée sans procéder à une analyse détaillée. Dans d'autres cas, la direction devra peut-être considérer toute une série de facteurs relatifs à la rentabilité actuelle et attendue, aux calendriers de remboursement de ses dettes et aux sources potentielles de remplacement de son financement avant de se convaincre du caractère approprié de la base de continuité d'exploitation. ».*

Par ailleurs, si la direction de l'entité détermine, après la date de clôture, qu'elle a l'intention, ou qu'elle n'a pas d'autre solution réaliste que de liquider l'entité ou de cesser son activité, les dispositions d'IAS 10.14 s'appliquent :

*« Une entité ne doit pas établir ses états financiers sur une base de continuité d'exploitation si la direction détermine, après la période de reporting, qu'elle a l'intention, ou qu'elle n'a pas d'autre solution réaliste que de liquider l'entité ou de cesser son activité. ».*

Toutefois, il convient de souligner que le référentiel IFRS ne comporte pas non plus de précision relative à la détermination de la base d'établissement des états financiers d'une entité qui n'est plus en situation de continuité d'exploitation (utilisation de valeurs liquidatives, maintien en totalité ou en partie des conventions comptables antérieures ou toute autre base d'évaluation).

À la date de publication de la présente note d'information, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes a saisi l'Autorité des normes comptables sur ces différentes questions.

## **8 ANNEXES**

### **8.1 TEXTES DE CERTAINS ARTICLES DU CODE DE COMMERCE**

#### **a) Article L. 123-17**

*« A moins qu'un changement exceptionnel n'intervienne dans la situation du commerçant, personne physique ou morale, la présentation des comptes annuels comme des 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 et signalées, le cas échéant, dans le rapport des commissaires aux comptes ».*

#### **b) Extrait de l'article R. 612-2**

*« Les comptes annuels comprennent un bilan, un compte de résultat et une annexe. Ils sont établis selon les principes et méthodes comptables définis aux articles L. 123-12 et suivants et aux articles R. 123-172 à R. 123-208 pris pour leur application, sous réserve des adaptations que rend nécessaires la forme juridique ou la nature de l'activité de ces personnes morales. Les plans comptables applicables à ces personnes morales sont fixés par règlement de l'Autorité des normes comptables. Si des particularités d'activité, de structure ou d'opérations le justifient, des adaptations peuvent être apportées, dans les mêmes formes, aux dispositions de ces plans comptables. (...) ».*

#### **c) Article L. 233-23**

*« Sous réserve d'en justifier dans l'annexe, la société consolidante peut faire usage, dans les conditions prévues à l'article L. 123-17, de règles d'évaluation fixées par règlement de l'Autorité des normes comptables, et destinées :*

*1° A tenir compte des variations de prix ou des valeurs de remplacement ;*

*2° A évaluer les biens fongibles en considérant que le premier bien sorti est le dernier bien rentré ;*

*3° A permettre la prise en compte de règles non conformes à celles fixées par les articles L. 123-18 à L. 123-21. ».*

#### **d) Article R. 233-10**

*« L'établissement des comptes consolidés peut s'effectuer en utilisant, outre les méthodes d'évaluation prévues aux articles L. 123-18 à L. 123-21, les méthodes d'évaluation suivantes :*

*1° Les comptes consolidés peuvent être établis sur la base de l'euro avec son pouvoir d'achat à la clôture de l'exercice ; tous les éléments initialement libellés soit dans une autre monnaie, soit en euros de pouvoir d'achat différent, sont convertis dans l'unité commune ; les incidences de cette méthode d'évaluation sur les actifs, sur les passifs et sur les capitaux propres apparaissent distinctement dans les capitaux propres consolidés ;*

*2° Les immobilisations corporelles amortissables et les stocks peuvent être inscrits à leur valeur de remplacement à la clôture de l'exercice ; les contreparties de ces retraitements sont isolées dans des postes appropriés ;*

3° Les éléments fongibles de l'actif circulant peuvent être évalués en considérant que, pour chaque catégorie, le premier bien sorti est le dernier bien entré ; l'application de cette méthode d'évaluation peut être limitée à certaines branches d'activité ou à certaines zones géographiques ; les modalités de regroupement de ces éléments en catégories sont indiquées et justifiées dans l'annexe ;

4° Les intérêts des capitaux empruntés pour financer la fabrication d'un élément de l'actif circulant peuvent être inclus dans son coût lorsqu'ils concernent la période de fabrication ;

5° Les biens dont les entreprises consolidées ont la disposition par contrat de crédit-bail ou selon des modalités analogues peuvent être traités au bilan et au compte de résultat consolidés comme s'ils avaient été acquis à crédit ;

6° Les biens mis, par les entreprises consolidées, à la disposition de clients par contrat de crédit-bail ou selon des modalités analogues peuvent être traités comme s'ils avaient été vendus à crédit, si la réalisation de la vente future peut être considérée comme raisonnablement assurée ;

7° Les écarts d'actif ou de passif provenant de la conversion, dans la monnaie d'établissement des comptes annuels d'une entreprise consolidée, de dettes et de créances libellées dans une autre monnaie peuvent être inscrits au compte de résultat consolidé ;

8° Lorsque des capitaux sont reçus en application de contrats d'émission ne prévoyant ni de remboursement à l'initiative du prêteur, ni de rémunération obligatoire en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, ceux-ci peuvent être inscrits au bilan consolidé à un poste de capitaux propres ;

9° Les biens détenus par des organismes qui sont soumis à des règles d'évaluation fixées par des lois particulières peuvent être maintenus dans les comptes consolidés à la valeur qui résulte de l'application de ces règles. ».

## **8.2 TEXTES DE CERTAINS ARTICLES DU PLAN COMPTABLES GENERAL**

### **a) Article 120-4**

« 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.

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. ».

### **b) Article 130-5**

« 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.

L'adoption d'une méthode comptable pour des événements ou opérations qui diffèrent sur le fond d'événements ou d'opérations survenus précédemment, ou l'adoption d'une nouvelle

*méthode comptable pour des événements ou opérations qui étaient jusqu'alors sans importance significative ne constituent pas des changements de méthodes comptables.*

*Lorsque des changements de méthodes ont été effectués, des comptes pro forma des exercices antérieurs présentés sont établis suivant la nouvelle méthode. ».*

### **8.3 LISTE DES METHODES PREFERENTIELLES PREVUES PAR LE PLAN COMPTABLE GENERAL**

Parmi les options figurant dans les textes légaux et réglementaires, certaines sont qualifiées par le Plan comptable général, de méthodes comptables préférentielles pour l'établissement des comptes annuels. Il s'agit de :

- la comptabilisation des coûts de développement à l'actif, sous réserve de respecter les conditions fixées par le Plan comptable général (PCG article 311-3) ;
- la comptabilisation des coûts engagés au cours de la phase de développement et de production de sites internet à l'actif, sous réserve de respecter les conditions fixées par le Plan comptable général (PCG article 331-8) ;
- la comptabilisation du chiffre d'affaires et du résultat des contrats à long terme selon la méthode à l'avancement (PCG article 380-1) ;
- la constatation de provisions pour la totalité des engagements de l'entité en matière de pensions, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison de départ à la retraite ou avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux actifs et retraités (PCG article 335-1) ;
- l'enregistrement en charges de l'exercice des frais de constitution, de transformation, de premier établissement (PCG article 361-1) ;
- l'imputation des frais d'augmentation de capital sur les primes d'émission et des frais de fusion et de scission sur les primes de fusion (PCG article 361-1).

### **8.4 TABLEAU DE SYNTHESE DES CHOIX EXPLICITES ENTRE PLUSIEURS METHODES COMPTABLES POUR L'ETABLISSEMENT DES COMPTES ANNUELS EN APPLICATION DU PLAN COMPTABLE GENERAL AVEC INDICATION DES METHODES COMPTABLES PREFERENTIELLES**

Le tableau ci-dessous est à jour à la date de la publication de la présente note d'information. Il est à noter que, le cas échéant, la publication de nouveaux règlements de l'Autorité des normes comptables ou la modification de règlements actuellement en vigueur, sont susceptibles d'en nécessiter la mise à jour.

| Tableau de synthèse des choix explicites entre plusieurs méthodes comptables pour l'établissement des comptes annuels en application du Plan comptable général avec indication des méthodes comptables préférentielles                                                                                                   |                                                                                                                                   |                                                                                                                                   |                                                                                    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|
| Rubriques                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Méthodes préférentielles                                                                                                          | Autres méthodes                                                                                                                   | Autres méthodes                                                                    |
| Chiffre d'affaires et résultat des contrats à long terme (PCG article 380-1)                                                                                                                                                                                                                                             | Comptabilisation du chiffre d'affaires et du résultat de tous les contrats à long terme en cours selon la méthode de l'avancement | Comptabilisation du chiffre d'affaires et du résultat de tous les contrats à long terme en cours selon la méthode de l'achèvement |                                                                                    |
| Coûts d'emprunts encourus pour financer l'acquisition ou la production d'un actif éligible, immobilisation incorporelle, corporelle ou stock (PCG articles 321-5, 321-15, 321-19)                                                                                                                                        |                                                                                                                                   | Comptabilisation en charges de l'exercice                                                                                         | Incorporation dans le coût de l'actif                                              |
| Coûts de création de sites internet (PCG article 331-8)                                                                                                                                                                                                                                                                  | Inscription à l'actif (sous réserve du respect des conditions posées par l'article 331-8 du PCG)                                  | Comptabilisation en charges de l'exercice                                                                                         |                                                                                    |
| Coûts de développement (PCG article 311-3)                                                                                                                                                                                                                                                                               | Inscription à l'actif (sous réserve du respect des conditions posées par l'article 311-3 du PCG)                                  | Comptabilisation en charges de l'exercice                                                                                         |                                                                                    |
| Dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou de grandes révisions (PCG article 311-2)                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                   | Comptabilisation comme un composant distinct de l'immobilisation                                                                  | Comptabilisation sous forme de provisions pour gros entretien ou grandes révisions |
| Droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, liés à l'acquisition des immobilisations incorporelles (PCG article 321-15), des immobilisations corporelles (PCG article 321-10) des titres immobilisés (PCG article 332-1 renvoyant à l'article 321-10) et des titres de placement (PCG article 332-9) |                                                                                                                                   | Comptabilisation en charges                                                                                                       | Incorporation au coût d'acquisition de l'actif                                     |
| Frais d'augmentation du capital, de fusion, de scission, d'apport (PCG article 361-1)                                                                                                                                                                                                                                    | Imputation sur les primes d'émission, de fusion, d'apport (en cas d'insuffisance, ces frais sont comptabilisés en charges)        | Inscription à l'actif sous la rubrique frais d'établissement amortis selon un plan et dans un délai maximum de 5 ans              | Comptabilisation en charges de l'exercice                                          |
| Frais de constitution, de transformation, de premier établissement (PCG article 361-1)                                                                                                                                                                                                                                   | Comptabilisation en charges de l'exercice                                                                                         | Inscription à l'actif sous la rubrique frais d'établissement amortis selon un plan et dans un délai maximum de 5 ans              |                                                                                    |

| Tableau de synthèse des choix explicites entre plusieurs méthodes comptables pour l'établissement des comptes annuels en application du Plan comptable général avec indication des méthodes comptables préférentielles |                          |                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Rubriques                                                                                                                                                                                                              | Méthodes préférentielles | Autres méthodes                                                                                                 | Autres méthodes                                                                                                                                                                                                                                                |
| Frais d'émission des emprunts (PCG article 361-3)                                                                                                                                                                      |                          | Comptabilisation en charges de l'exercice                                                                       | Répartition sur la durée de l'emprunt d'une manière appropriée aux modalités de remboursement de l'emprunt. Il est possible de recourir à une répartition linéaire lorsque les résultats obtenus ne sont pas sensiblement différents de la méthode précédente. |
| Immobilisations corporelles et financières (PCG article 350-1)                                                                                                                                                         |                          | Maintien de la valeur d'entrée dans le patrimoine                                                               | Réévaluation libre <sup>63</sup>                                                                                                                                                                                                                               |
| Immobilisations non décomposables dans certaines entités <sup>64</sup> (PCG article 322-4)                                                                                                                             |                          | Amortissement selon la durée d'usage, sous réserve des conditions prévues aux articles 311-2 et 321-14.2 du PCG | Amortissement selon la durée réelle d'utilisation                                                                                                                                                                                                              |

<sup>63</sup> Il est à noter qu'en cas de réévaluation libre, celle-ci doit porter sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières. Par ailleurs, l'écart entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable constatée lors d'une opération d'ensemble de réévaluation ne participe pas à la détermination du résultat et est inscrit directement dans les capitaux propres (article L. 123-18, al. 4 du code de commerce et article 350-1 du Plan comptable général).

<sup>64</sup> Les entités visées par cette mesure de simplification sont celles qui ne dépassent pas à la clôture deux des trois des seuils fixés au 2° de l'article R. 123-200 du code de commerce :

« 2° En ce qui concerne l'annexe établie par les personnes morales ayant la qualité de commerçant, le total du bilan est fixé à 3 650 000 euros, le montant net du chiffre d'affaires à 7 300 000 euros et le nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice à 50.

Le total du bilan est égal à la somme des montants nets des éléments d'actif.

Le montant net du chiffre d'affaires est égal au montant des ventes de produits et services liés à l'activité courante, diminué des réductions sur ventes, de la taxe sur la valeur ajoutée et des taxes assimilées.

Le nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice est égal à la moyenne arithmétique des effectifs à la fin de chaque trimestre de l'année civile, ou de l'exercice comptable lorsque celui-ci ne coïncide pas avec l'année civile, liés à l'entreprise par un contrat de travail à durée indéterminée. ».

| <b>Tableau de synthèse des choix explicites entre plusieurs méthodes comptables pour l'établissement des comptes annuels en application du Plan comptable général avec indication des méthodes comptables préférentielles</b>                                                       |                                                         |                                                                                                                             |                                                                                                                            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Rubriques</b>                                                                                                                                                                                                                                                                    | <b>Méthodes préférentielles</b>                         | <b>Autres méthodes</b>                                                                                                      | <b>Autres méthodes</b>                                                                                                     |
| Passifs relatifs aux engagements de l'entité en matière de pensions, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison de départ à la retraite ou avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux (PCG article 335-1) | Constatation de provisions pour la totalité des passifs | Montant des engagements inscrits en engagements hors bilan (PCG article 532-12/8)                                           | Constatation de provisions pour la totalité ou une partie des passifs                                                      |
| Primes de remboursement d'emprunt (incluant les primes d'émission) (PCG article 361-2)                                                                                                                                                                                              |                                                         | Amortissement sur la durée de l'emprunt au prorata des intérêts courus                                                      | Amortissement sur la durée de l'emprunt par fractions égales                                                               |
| Stocks<br><br>(PCG article 321-22)                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                         | Evaluation des stocks au coût moyen pondéré                                                                                 | Evaluation des stocks selon la méthode du premier entré / premier sorti                                                    |
| Subventions d'investissement<br><br>(PCG article 362-1)                                                                                                                                                                                                                             |                                                         | Comptabilisation de la totalité de la subvention en produits de l'exercice                                                  | Subvention inscrite dans les capitaux propres et reprise en résultat selon les modalités fixées par l'article 362-1 du PCG |
| Titres immobilisés des sociétés contrôlées de manière exclusive (PCG article 332-1)                                                                                                                                                                                                 |                                                         | Evaluation selon les règles générales d'évaluation énoncées aux articles 321-1, 321-2, 321-3, 321-4, 321-6 et 321-10 du PCG | Evaluation par équivalence sous certaines conditions (PCG article 332-4)                                                   |

## **8.5 LISTE DES METHODES PREFERENTIELLES PREVUES AU PARAGRAPHE 300 DU REGLEMENT CRC N°99-02**

Parmi les options entre plusieurs méthodes comptables figurant à l'article R. 233-10 du code de commerce, le règlement CRC n°99-02 en qualifie certaines de méthodes comptables préférentielles. Elles sont listées au paragraphe 300<sup>65</sup> de ce règlement :

- la comptabilisation suivant la méthode de l'avancement des opérations partiellement achevées à la clôture de l'exercice (prestations de services ou fournitures de biens) ;

---

<sup>65</sup> Il est à noter que, le cas échéant, la publication de nouveaux règlements de l'Autorité des normes comptables ou la modification de règlements actuellement en vigueur, sont susceptibles de nécessiter la mise à jour de cette liste.

- la comptabilisation des contrats de location financement chez le preneur et le bailleur selon les modalités décrites au paragraphe 300 du règlement CRC n°99-02 ;
- l'enregistrement en résultat au cours de la période à laquelle ils se rapportent des écarts de conversion des actifs et passifs monétaires libellés en devises ;
- l'étalement systématique des frais d'émission et des primes de remboursement et d'émission des emprunts obligataires sur la durée de vie de l'emprunt ;
- le provisionnement systématique pris en compte dans le résultat sur la durée d'activité des salariés, des coûts des prestations de retraite et des prestations assimilées (indemnités de départ, retraites, compléments de retraite, couverture médicale, prestations de maladie et de prévoyance...) versées à la date du départ à la retraite ou ultérieurement, au bénéfice du personnel mis à la charge de l'entreprise.

## 8.6 TABLEAU DE SYNTHESE DES CHOIX EXPLICITES ENTRE PLUSIEURS METHODES COMPTABLES POUR L'ETABLISSEMENT DES COMPTES CONSOLIDES EN APPLICATION DU REGLEMENT CRC N°99-02 AVEC INDICATION DES METHODES COMPTABLES PREFERENTIELLES<sup>66</sup>

Le tableau ci-dessous est à jour à la date de la publication de la présente note d'information. Il est à noter que, le cas échéant, la publication de nouveaux règlements de l'Autorité des normes comptables ou la modification de règlements actuellement en vigueur, sont susceptibles d'en nécessiter la mise à jour.

| Tableau de synthèse des choix explicites entre plusieurs méthodes comptables pour l'établissement des comptes consolidés en application du règlement CRC n°99-02 avec indication des méthodes comptables préférentielles <sup>67</sup> |                                                                    |                                                                        |                                                    |                                                                                                      |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Rubriques                                                                                                                                                                                                                              | Méthodes préférentielles (paragraphe 300 du règlement CRC n°99-02) | Autres méthodes (issues du Plan comptable général)                     | Autres méthodes (issues du Plan comptable général) | Autres méthodes autorisées par l'article R. 233-10 du code de commerce                               |
| Actifs, passifs et capitaux propres                                                                                                                                                                                                    |                                                                    | Enregistrement selon la méthode du coût historique (PCG article 321-1) |                                                    | Enregistrement selon la méthode du coût historique indexé (article R. 233-10 1° du code de commerce) |

<sup>66</sup> Nb : ce tableau ne reprend pas les choix explicites entre plusieurs méthodes comptables tels que prévus par le Plan comptable général et susceptibles de s'appliquer pour l'établissement des comptes consolidés, dès lors qu'ils ne sont pas incompatibles avec les dispositions du règlement CRC n° 99-02. Ainsi, par exemple, le fait de ne pas avoir adopté la méthode de l'avancement pour la comptabilisation du chiffre d'affaires et du résultat des contrats à long terme dans les comptes annuels, n'interdit pas d'opter pour cette méthode lors de l'établissement des comptes consolidés.

<sup>67</sup> Les méthodes comptables figurant dans la colonne « Autres méthodes autorisées par l'article R. 233-10 du code de commerce » surlignées en grisé, correspondent à la transposition dans les textes réglementaires de dispositions issues de la 7<sup>ème</sup> directive européenne et sont sans réelle application pour l'établissement des comptes consolidés en France.



| Tableau de synthèse des choix explicites entre plusieurs méthodes comptables pour l'établissement des comptes consolidés en application du règlement CRC n°99-02 avec indication des méthodes comptables préférentielles <sup>67</sup> |                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                       |                                                           |                                                                                                                                                                                                                      |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Rubriques                                                                                                                                                                                                                              | Méthodes préférentielles (paragraphe 300 du règlement CRC n°99-02)                                                                                                                                                    | Autres méthodes (issues du Plan comptable général)                                                                                                    | Autres méthodes (issues du Plan comptable général)        | Autres méthodes autorisées par l'article R. 233-10 du code de commerce                                                                                                                                               |
| Chiffre d'affaires et résultat des contrats à long terme                                                                                                                                                                               | Comptabilisation du chiffre d'affaires et du résultat de tous les contrats à long terme en cours selon la méthode de l'avancement                                                                                     | Comptabilisation du chiffre d'affaires et du résultat de tous les contrats à long terme en cours selon la méthode de l'achèvement (PCG article 380-1) |                                                           |                                                                                                                                                                                                                      |
| Contrat de location financement (bailleur)                                                                                                                                                                                             | Comptabilisation au bilan sous forme de prêts, de façon symétrique à l'enregistrement chez le preneur                                                                                                                 | Comptabilisation en produits des redevances de l'exercice (PCG article 222-1)                                                                         |                                                           | Comptabilisation des biens comme s'ils avaient été vendus à crédit, si la réalisation de la vente future peut être considérée comme raisonnablement assurée (article R. 233-10 6° du code de commerce) <sup>68</sup> |
| Contrat de location financement (preneur)                                                                                                                                                                                              | Comptabilisation au bilan sous forme d'une immobilisation corporelle et d'un emprunt correspondant ; Comptabilisation au compte de résultat, sous forme d'une dotation aux amortissements et d'une charge financière. | Comptabilisation des redevances en charges de l'exercice (PCG article 331-7)                                                                          |                                                           | Comptabilisation des biens comme s'ils avaient été acquis à crédit (article R. 233-10 5° du code de commerce) <sup>68</sup>                                                                                          |
| Coûts d'emprunts encourus pour financer les stocks                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                       | Comptabilisation en charges de l'exercice (PCG article 321-5)                                                                                         | Incorporation dans le coût de l'actif (PCG article 321-5) | Incorporation dans le coût de l'actif (article R. 233-10 4° du code de commerce) <sup>69</sup>                                                                                                                       |

<sup>68</sup> Cette méthode figure également au paragraphe 300 du règlement CRC n°99-02 qui la qualifie de préférentielle.

<sup>69</sup> Cette méthode figure également à l'article 321-5 du Plan comptable général.

| Tableau de synthèse des choix explicites entre plusieurs méthodes comptables pour l'établissement des comptes consolidés en application du règlement CRC n°99-02 avec indication des méthodes comptables préférentielles <sup>67</sup> |                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                         |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Rubriques                                                                                                                                                                                                                              | Méthodes préférentielles (paragraphe 300 du règlement CRC n°99-02)               | Autres méthodes (issues du Plan comptable général)                                                                                                                                                                                                                                                                       | Autres méthodes (issues du Plan comptable général) | Autres méthodes autorisées par l'article R. 233-10 du code de commerce                                                                                                                                                                                  |
| Dettes/Capitaux propres (Classement)                                                                                                                                                                                                   |                                                                                  | Inscription en « Autres fonds propres » des émissions de titres participatifs, des avances conditionnées et des droits du concédant (contrepartie de l'inscription à l'actif du bilan du concessionnaire de la valeur des biens mis gratuitement dans la concession par le concédant) (PCG article 434-1)                |                                                    | Inscription à un poste de capitaux propres des émissions de dettes ne prévoyant ni de remboursement à l'initiative du prêteur, ni de rémunération obligatoire en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice (article R. 233-10 8° du code de commerce) |
| Ecarts résultant de la conversion des créances et des dettes en devises                                                                                                                                                                | Comptabilisation des gains et des pertes de change latents au compte de résultat | Comptabilisation des écarts résultant de la conversion des créances et des dettes en devises dans des comptes de régularisation actifs et passifs<br><br>Comptabilisation, sous réserve des dispositions particulières, d'une provision pour risques à due concurrence des pertes de change latentes (PCG article 342-5) |                                                    | Les gains et pertes de change latents sont enregistrés en résultat consolidé (article R. 233-10 7° du code de commerce) <sup>70</sup>                                                                                                                   |

<sup>70</sup> Cette méthode figure également au paragraphe 300 du règlement CRC n°99-02 qui la qualifie de préférentielle.

| Tableau de synthèse des choix explicites entre plusieurs méthodes comptables pour l'établissement des comptes consolidés en application du règlement CRC n°99-02 avec indication des méthodes comptables préférentielles <sup>67</sup> |                                                                                                                             |                                                                                   |                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Rubriques                                                                                                                                                                                                                              | Méthodes préférentielles (paragraphe 300 du règlement CRC n°99-02)                                                          | Autres méthodes (issues du Plan comptable général)                                | Autres méthodes (issues du Plan comptable général)                                                                                                                                     | Autres méthodes autorisées par l'article R. 233-10 du code de commerce                                                                                             |
| Frais d'émission des emprunts                                                                                                                                                                                                          | Etalement systématique des frais d'émission d'emprunt sur la durée de vie de l'emprunt <sup>71</sup>                        | Comptabilisation en charges de l'exercice (PCG article 361-3)                     |                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                    |
| Immobilisations corporelles                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                             | Comptabilisation au coût d'acquisition (PCG article 321-1)                        | Des ajustements de valeur portant sur l'ensemble des immobilisations corporelles peuvent être effectués dans le cadre de la réévaluation des comptes (PCG article 350-1) <sup>72</sup> | Comptabilisation des immobilisations corporelles amortissables à leur valeur de remplacement à la clôture de l'exercice (article R. 233-10 2° du code de commerce) |
| Passifs relatifs aux engagements de l'entité en matière de coûts des prestations de retraite et des prestations assimilées                                                                                                             | Constatation de provisions pour la totalité des passifs                                                                     | Montant des engagements inscrits en engagements hors bilan (PCG article 532-12/8) | Constatation de provisions pour la totalité ou une partie des passifs (PCG article 335-1)                                                                                              |                                                                                                                                                                    |
| Primes d'émission et de remboursement des emprunts obligataires                                                                                                                                                                        | Etalement systématique des primes de remboursement des emprunts obligataires sur la durée de vie de l'emprunt <sup>73</sup> |                                                                                   |                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                    |

<sup>71</sup> Cette méthode ne diffère pas de celle figurant à l'article 361-3 du Plan comptable général, visant à répartir les frais d'émission des emprunts sur la durée de l'emprunt d'une manière appropriée aux modalités de remboursement de l'emprunt, en précisant qu'il est possible de recourir à une répartition linéaire lorsque les résultats obtenus ne sont pas sensiblement différents. Toutefois, le paragraphe 300 du règlement CRC n°99-02 qualifie l'étalement systématique des frais d'émission d'emprunt sur sa durée de vie de l'emprunt de méthode préférentielle.

<sup>72</sup> Il est à noter qu'en cas de réévaluation libre, celle-ci doit porter sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières. Par ailleurs, l'écart entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable constatée lors d'une opération d'ensemble de réévaluation ne participe pas à la détermination du résultat et est inscrit directement dans les capitaux propres (article L. 123-18, al. 4 du code de commerce et article 350-1 du Plan comptable général). De plus, afin d'assurer homogénéité des méthodes comptables appliquées pour l'établissement des comptes consolidés, la réévaluation doit être pratiquée dans toutes les entités incluses dans le périmètre de consolidation.

<sup>73</sup> Cette méthode ne diffère pas de celle figurant à l'article 361-2 du Plan comptable général. Toutefois, le règlement CRC n°99-02 la qualifie de préférentielle.

| Tableau de synthèse des choix explicites entre plusieurs méthodes comptables pour l'établissement des comptes consolidés en application du règlement CRC n°99-02 avec indication des méthodes comptables préférentielles <sup>67</sup> |                                                                    |                                                                  |                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Rubriques                                                                                                                                                                                                                              | Méthodes préférentielles (paragraphe 300 du règlement CRC n°99-02) | Autres méthodes (issues du Plan comptable général)               | Autres méthodes (issues du Plan comptable général)                                           | Autres méthodes autorisées par l'article R. 233-10 du code de commerce                                                                                                                                                                                                                                      |
| Règles d'évaluation particulières relatives à des biens détenus par certains organismes                                                                                                                                                |                                                                    | Comptabilisation au coût d'acquisition (PCG article 321-1)       |                                                                                              | Maintien des règles d'évaluation particulières (article R. 233-10 9° du code de commerce) <sup>74</sup>                                                                                                                                                                                                     |
| Stocks                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                    | Evaluation des stocks au coût moyen pondéré (PCG article 321-22) | Evaluation des stocks selon la méthode du premier entré / premier sorti (PCG article 321-22) | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Evaluation des stocks à leur valeur de remplacement à la clôture de l'exercice (article R. 233-10 2° du code de commerce)</li> <li>– Evaluation des stocks selon la méthode du dernier entré / premier sorti (article R. 233-10 3° du code de commerce)</li> </ul> |

<sup>74</sup> Cette disposition vise les règles comptables particulières applicables à certains organismes de placement (Sicav, FPC, ...)

## 8.7 SYNTHÈSE DES DÉFINITIONS DES CHANGEMENTS COMPTABLES SELON LES RÉFÉRENTIELS COMPTABLES APPLICABLES EN FRANCE

| <b>Définitions des changements comptables selon les référentiels comptables applicables en France</b> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Référentiels comptables</b><br><br><b>Types de changements comptables</b>                          | <b>Référentiels comptables français</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | <b>Référentiel IFRS</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Changement de méthodes comptables                                                                     | <p><b>Application d'une nouvelle réglementation comptable :</b></p> <p>Ce changement s'impose aux entités qui n'ont pas de justification à fournir à ce titre.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | <p><b>Application d'une nouvelle IFRS ou d'une IFRS révisée, effectuée à la date d'application obligatoire ou de façon anticipée, lorsque l'IFRS concernée autorise l'application anticipée :</b></p> <p>Ce changement s'impose aux entités qui n'ont pas de justification à fournir à ce titre, même lorsqu'elles font une application anticipée du nouveau texte.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|                                                                                                       | <p><b>Changement de méthodes comptables stricto sensu :</b></p> <p>Le changement ne peut être effectué que dès lors :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– que le changement de méthodes comptables correspond à la recherche d'une meilleure information par l'adoption d'une méthode préférentielle (article 120-4 du Plan comptable général). Les méthodes comptables qui conduisent à une information financière manifestement meilleure sont qualifiées par le Plan comptable général et le règlement CRC n°99-02 de méthodes préférentielles. (Concernant la liste de méthodes préférentielles prévues par le Plan comptable général et le paragraphe 300 du règlement CRC n°99-02, se référer aux 8.3 et 8.5 de la présente note d'information) ;</li> <li>– ou bien lorsqu'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 comptables conduit à une meilleure information financière compte tenu des évolutions intervenues (article L. 123-17 du code de commerce et article 130-5 du Plan comptable général).</li> </ul> | <p><b>Changement volontaire de méthodes comptables :</b></p> <p>Le changement doit avoir pour résultat que les états financiers fournissent des informations fiables et plus pertinentes sur les effets des transactions, autres événements ou conditions sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité (IAS 8.14).</p> <p>S'il s'agit d'un changement de présentation, il doit résulter d'un changement important de la nature des activités de l'entité ou d'un examen de la présentation de ses états financiers, faisant apparaître qu'une autre présentation ou classification serait plus adéquate eu égard aux critères de sélection et d'application des méthodes comptables selon IAS 8 (IAS 1.45).</p> |

| Définitions des changements comptables selon les référentiels comptables applicables en France |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <div>Référentiels comptables</div> <div>Types de changements comptables</div>                  | Référentiels comptables français                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Référentiel IFRS                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|                                                                                                | <p><b>Ne constituent pas un changement de méthodes comptables l'adoption d'une méthode comptable (article 130-5 du Plan comptable général) :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– pour des événements ou opérations qui diffèrent sur le fond d'événements ou d'opérations survenus précédemment ;</li> <li>– pour des événements ou opérations qui étaient jusqu'alors sans importance significative.</li> </ul>                                                                                      | <p><b>Ne constituent pas des changements de méthodes comptables l'application (IAS 8.16) :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– d'une méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions différant en substance de ceux survenus précédemment ;</li> <li>– d'une nouvelle méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions qui ne se produisaient pas auparavant ou qui n'étaient pas significatifs.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Changements d'estimations ou de modalités d'application <sup>75</sup>                          | <p>Evolution dans les modalités pratiques d'application des méthodes et principes comptables.</p> <p>Révision d'une estimation si les circonstances sur lesquelles elle était fondée sont modifiées par suite de nouvelles informations ou d'une meilleure expérience.</p>                                                                                                                                                                                                                                         | <p>Ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif ou du montant de la consommation périodique d'un actif, résultant d'informations nouvelles ou de nouveaux développements ou d'un surcroît d'expérience.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| Corrections d'erreurs                                                                          | <p><b>Corrections qui résultent d'erreurs, d'omissions matérielles ou d'interprétations erronées. Donnent également lieu à une correction :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– l'adoption par une entité d'une méthode comptable non admise ;</li> <li>– les changements d'estimations ou de modalités d'application si les estimations ou modalités antérieures étaient fondées sur des données elles-mêmes manifestement erronées, sur la base des informations disponibles à l'époque.</li> </ul> | <p><b>Correction d'une omission ou d'une inexactitude des comptes de l'entité portant sur une ou plusieurs périodes antérieures et qui résulte de la non-utilisation ou de l'utilisation abusive d'informations fiables :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– qui étaient disponibles lorsque la publication des comptes de ces périodes a été autorisée et dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces états financiers ;</li> <li>– parmi ces erreurs figurent notamment les incidences d'erreurs de calcul, d'erreurs dans l'application des méthodes comptables, des négligences, des mauvaises interprétations des faits ainsi que des fraudes.</li> </ul> |
| Changements d'options fiscales (comptes annuels uniquement)                                    | <p>Modifications d'options fiscales ayant pour objet de permettre à l'entité d'optimiser à son gré les avantages accordés par les règles fiscales.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |

<sup>75</sup> Seuls les changements d'estimations comptables sont visés par le référentiel IFRS.

## 8.8 SYNTHÈSE DU TRAITEMENT COMPTABLE DES CHANGEMENTS COMPTABLES SELON LES RÉFÉRENTIELS COMPTABLES APPLICABLES EN FRANCE

| <b>Traitement comptable des changements comptables selon les référentiels comptables applicables en France</b> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Référentiels comptables</b><br><br><b>Types de changements comptables</b>                                   | <b>PCG</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | <b>Règlement CRC n°99-02</b>                                                                                                                                                                                                                | <b>Référentiel IFRS</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Changement de méthodes comptables                                                                              | <p>Lorsque le changement de méthodes comptables est calculé de façon rétrospective :</p> <p>Principe : au compte de « Report à nouveau », à l'ouverture de l'exercice, pour le montant net d'impôt exigible.</p> <p>Exception : en résultat, sur la ou les ligne(s) concernée(s) du compte de résultat et sur la ligne « Impôt sur les bénéfices » pour l'impôt exigible (lorsque les règles fiscales l'imposent).</p> | <p>Lorsque le changement de méthodes comptables est calculé de façon rétrospective :</p> <p>En « réserves consolidées » pour le montant net d'impôt sur les résultats.</p>                                                                  | <p>Lorsque le changement de méthodes comptables est calculé de façon rétrospective :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– ajustement des soldes d'ouverture de chaque élément affecté pour chaque période antérieure présentée. ;</li> <li>– présentation d'un état de situation financière supplémentaire, établi à l'ouverture de la première période de comparaison.</li> </ul>                                                                                                                                                            |
|                                                                                                                | <p>Lorsque par exception, le changement de méthodes comptables est calculé de façon prospective :</p> <p>En résultat, sur la ou les ligne(s) concernée(s) du compte de résultat et sur la ligne « impôt sur les bénéfices » pour l'impôt exigible.</p>                                                                                                                                                                 | <p>Lorsque par exception, le changement de méthodes comptables est calculé de façon prospective :</p> <p>En résultat consolidé, sur la ou les ligne(s) concernée(s) du compte de résultat et sur la ligne « impôts sur les résultats ».</p> | <p>Lorsque par exception, le traitement rétrospectif du changement de méthodes comptables est impraticable (partiellement ou totalement) :</p> <p>Application de la nouvelle méthode comptable au début de la première période pour laquelle la méthode rétrospective est praticable. Si l'incidence cumulée de l'application de la nouvelle méthode comptable à l'ouverture de l'exercice en cours ne peut être déterminée, application de cette nouvelle méthode de manière prospective à compter de la première date praticable (cf. 2.312 B).</p> |

| <b>Traitement comptable des changements comptables selon les référentiels comptables applicables en France</b> |                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <div> Référentiels comptables<br/> Types de changements comptables </div>                                      | PCG                                                                                                                                                                                                                                                                    | Règlement CRC n°99-02                                                                                                                                                                                                                                                                      | Référentiel IFRS                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| Changements d'estimations <sup>76</sup> ou de modalités d'application                                          | Sur les différentes lignes concernées du bilan et du compte de résultat.                                                                                                                                                                                               | Sur les différentes lignes concernées du bilan et du compte de résultat consolidés.                                                                                                                                                                                                        | Principe :<br><br>Dans le résultat de la période du changement d'estimation et, le cas échéant, dans le résultat des périodes ultérieures.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                            | Cas particulier :<br><br>Lorsque le changement d'estimation comptable n'affecte que les actifs, les passifs ou les capitaux propres, il est comptabilisé par ajustement de la valeur de ces postes.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Corrections d'erreurs                                                                                          | Principe :<br><br>Dans le résultat de l'exercice au cours duquel les erreurs sont découvertes<br>Lorsque l'incidence de la correction d'erreur est significative, elle est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat pour le montant net d'impôt exigible. | Principe :<br><br>Dans le résultat consolidé de l'exercice au cours duquel les erreurs sont découvertes<br>Lorsque l'incidence de la correction d'erreur est significative, elle est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat pour le montant net d'impôts sur les résultats. | Principe :<br><br>La correction d'erreur n'affecte pas le résultat de la période au cours de laquelle l'erreur est découverte mais nécessite de retraiter les comptes de la ou des période(s) antérieure(s) présentée(s).<br><br>Erreur intervenue après la première période présentée : <ul style="list-style-type: none"> <li>Retraitement des montants comparatifs de la ou des période(s) antérieure(s) présentée(s) au cours de laquelle/desquelles l'erreur est intervenue.</li> </ul> Erreur intervenue avant la première période présentée : <ul style="list-style-type: none"> <li>Retraitement également des soldes d'ouverture de la première période antérieure présentée.</li> </ul> |

<sup>76</sup> Seuls les changements d'estimations comptables sont visés par le référentiel IFRS.



| <b>Traitement comptable des changements comptables selon les référentiels comptables applicables en France</b> |                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Référentiels comptables</b><br><b>Types de changements comptables</b>                                       | <b>PCG</b>                                                                                                                                             | <b>Règlement CRC n°99-02</b>                                                                                                                                      | <b>Référentiel IFRS</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|                                                                                                                | Exception :<br><br>S'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres : correction dans les capitaux propres. | Exception :<br><br>S'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres : correction dans les capitaux propres consolidés. | Exception :<br>Lorsque le retraitement rétrospectif est impraticable (totalement ou partiellement).<br><br>Retraitement des soldes d'ouverture des actifs, des passifs et des capitaux propres de la première période pour laquelle le retraitement rétrospectif est praticable. Si l'incidence cumulée d'une erreur à l'ouverture de l'exercice en cours ne peut être déterminée, retraitement de l'information comparative pour corriger l'erreur de manière prospective à compter de la première date praticable (cf. 2.332 B). |
| Changements d'options fiscales                                                                                 | En résultat de l'exercice                                                                                                                              |                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |

## 8.9 TEXTES DE CERTAINES DISPOSITIONS DU REFERENTIEL IFRS

### a) Extrait IAS 8.5

« Les normes internationales d'information financière (IFRS) sont des normes et interprétations adoptées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Elles comprennent :

- a) les normes internationales d'information financière ;
- b) les normes comptables internationales ; et
- c) les interprétations émanant du comité d'interprétation des normes internationales d'information financière (IFRIC [désormais dénommé IFRS Interpretations Committee]) ou de l'ancien comité permanent d'interprétation (SIC). »

### b) IAS 8.14

« Une entité ne doit changer de méthodes comptables que si le changement :

- a) est imposé par une IFRS ; ou

b) a pour résultat que les états financiers fournissent des informations fiables et plus pertinentes sur les effets des transactions, autres événements ou conditions sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité. ».

c) **IAS 8.15**

« Les utilisateurs d'états financiers doivent être en mesure de comparer les états financiers d'une entité dans le temps afin d'identifier les tendances de sa situation financière, de sa performance financière et de ses flux de trésorerie. Par conséquent, les mêmes méthodes comptables sont appliquées au sein de chaque période et d'une période à l'autre, à moins qu'un changement de méthode comptable ne réponde à l'un des critères énoncés au paragraphe 14 ».

d) **IAS 8.16**

« Ne constituent pas des changements de méthodes comptables :

a) l'application d'une méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions différant en substance de ceux survenus précédemment ; et

b) l'application d'une nouvelle méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions qui ne se produisaient pas auparavant ou qui n'étaient pas significatifs ».

**8.10 CONCLUSIONS ON IFRIC REJECTION NOTES - SUMMARY NOTE OF MEETING  
27 NOVEMBER 2006 BETWEEN DELEGATIONS FROM CESR, BUSINESSEUROPE<sup>77</sup> AND  
FEE/AUDIT FIRMS - 25 JANUARY 2007**

« On 27 November a meeting took place between delegations from CESR, BUSINESSEUROPE and the accountancy profession (appendix 1) to discuss the implications of IFRIC rejection notes for financial reporting in Europe and the necessary enhancement of the due process around IFRIC rejection notes. In this meeting a number of conclusions were reached, which are set out in the summary note below. The meeting was informal in nature but each of the organisations has subsequently indicated their support for conclusions reached in part I.

Issue

The issue is whether or not the IFRIC rejection note itself or the explanatory text included in an IFRIC rejection note, should result in an accounting change and, if so, whether the change should be regarded as the correction of an error or a change in accounting policy. The accounting treatment of restatement is the same under IAS 8 (based on IAS 8.5 and as set out in respectively IAS 8.14 (changes in accounting policy) and IAS 8.42 (correction of an error)), but the legal consequences might be different depending on the regulatory environment.

---

<sup>77</sup> "On 24 January UNICE changed it's name to BUSINESSEUROPE".  
© CNCC – NI. N° X- Le commissaire aux comptes et les changements comptables – Juin 2011

Issues reach IFRIC generally because there are various possible understandings of IFRS requirements or there is a conflict of views. Some argue that many such conflicts are transitional issues and will disappear over time as all stakeholders become more familiar with the interpretation and application of IFRS. It is also said that the existence of these possible understandings is unavoidable within a set of principles-based standards. The IFRIC rejection notes – although not officially part of IFRS – are likely to have a significant effect on the consistent application of IFRS. However, some stakeholders have questioned whether a rejection note should be considered to be part of IFRS guidance, as rejections do not follow the same due process as “real” interpretations. Some parties (including auditors, market regulators and some issuers) consider that, even if rejections are not officially IFRS guidance, they help to clarify the meaning of part of a standard or the way certain provisions need to be interpreted or applied, in the same way as illustrative examples and application guidance that are appended to accounting standards. As such, they assist users in forming their judgement. Others question if rejection notes are necessary.

Rejection notes on items not added to the IFRIC agenda are not part of IFRSs. Consequently, they are not endorsed by the European Commission. In that sense they have no official status within Europe. They are also not examined by EFRAG.

Rejection notes that include an explanation represent a clarification of the standard concerned and, even though not officially part of IFRS, form an important source of guidance. Therefore, rejection notes need to be subject to a sufficiently robust due process.

#### I: Implications of IFRIC Rejection Notes

There was broad agreement among the participants in the meeting on the following:

- The objective of all changes that would result from the items set out below would be to provide clear and unambiguous information to the markets. As expertise in the application of IFRSs will develop over time the approach described below could be considered transitional and may need to be re-visited in due course for example when IFRIC’s new due process has proved to be effective.
- IFRIC rejection notes representing clarifications of standards, though not officially part of IFRS, form an important source of guidance, especially during the current transitional period in which all stakeholders are learning about the application and interpretation of IFRS.
- In view of the principles-based nature of IFRS, consistent application does not always mean identical application. Rather consistent application means that the application is acceptable by reference to the standards and is therefore within the boundaries of IFRS. This means that also depending on the circumstances of the individual company there can be more than one approach that can be followed, thereby leading to variances in practice.
- If the IFRIC considers whether or not it should add a particular issue to its agenda, this means that in almost all circumstances the issue is a genuine one about which there is doubt as to the appropriate accounting treatment. The working assumption would be that an accounting policy applied in the previous financial statements prior to an IFRIC rejection note was based on a reasonable interpretation of the relevant standard at the

time the accounting policy was selected considering the available IFRS guidance at that time.

- As IFRIC rejection notes often provide clarification of the standards, there is an expectation on the part of stakeholders in IFRS that IFRIC rejection notes will be carefully considered by preparers in determining their accounting policies. In the case of a change in a previous accounting treatment following the issue of an IFRIC rejection note, a company should apply IAS 8 and provide proper and sufficient disclosure of the reasons for the change, having regard to the particular facts and circumstances of the individual case, including reference to the IFRIC rejection note. While the issue description above distinguishes between a change in accounting policy and the correction of an error, the conclusion at least for a transitional period was that, in most cases and with appropriate note disclosure, it would not be necessary to be explicit in the disclosure and only the facts should be represented. Wording on the change in accounting treatment could be along the following lines: “The company previously accounted for [explanation of previous accounting practice]. Following the publication in the [date] IFRIC Update of the IFRIC agenda decision on [item X] the company has reconsidered its accounting treatment applied to those transactions and decided to adopt the treatment set out in the IFRIC agenda decision. Accordingly [description of the new treatment]. This change in accounting treatment has been accounted retrospectively, and the comparative statements for 200X have been restated. The net effect (increase/decrease) on retained earnings as of that date amounts to [amount]”.
- When a company decides to continue applying an accounting policy that appears to be inconsistent with an IFRIC rejection note, the burden of proof is on the company to explain why the accounting policy concerned is nevertheless appropriate.

## II: Enhancement of due process around IFRIC rejection notes

There was broad agreement among the participants in the meeting on the need for the following enhancements in the due process relating to IFRIC rejection notes:

- Status of a rejection note:
  - Rejection notes cannot have the same status as interpretations, but it needs to be clarified what status they have. Rejection notes should have the status of implementation guidance since they have the same objective as implementation guidance, and be subject to the IASB quality criteria.
  - Rejection notes should be considered when standards are reviewed and withdrawn when superseded by changes in standards or other guidance.
- Transparency:
  - Agenda committee: improved transparency and communication is needed. This can be achieved in different ways. One way would be to publish detailed minutes of meetings of the committee, including descriptions of all the issues reviewed by the committee. Alternatively, consideration might be given to making agenda committee meetings public meetings. The composition of the agenda committee should be well balanced.

- Rejection notes: *final rejection notes should explain how IFRIC has addressed any significant issues and new arguments that were raised in comment letters on tentative agenda decisions.*
- Voting: *Simple majority voting is not sufficient for rejection notes. The voting process should be at least the same as for draft interpretations: i.e. qualified majority.*
- Involvement IASB: *The Board should not participate directly in the IFRIC rejection note process. However, the Board should notify IFRIC in case of its disagreement with tentative IFRIC agenda decisions, and the Board should be consulted when there is a large number of comment letters or when stakeholders substantially disagree on tentative IFRIC agenda decisions.*
- Comment period: *A comment period of 30 days for draft rejection notes is very short, although it is recognised that the period needs to be kept short in order not to slow the process unduly, and it is suggested that the period should be extended to 45 days. ».*

LES COMMISSAIRES AUX COMPTES  
**bâtisseurs d'une société de confiance**



**[www.cncc.fr](http://www.cncc.fr)**

200 - 216 rue Raymond Losserand  
75680 Paris cedex 14  
+33 (0)1 44 77 82 82

**SERVICE ÉDITION**

**Ventes, informations  
sur les ouvrages**

Tél. : 01 44 77 81 40  
[cnccservices.edition@cncc.fr](mailto:cnccservices.edition@cncc.fr)