

**Avis n° 2010-02
du 30 juin 2010
relatif aux changements de méthodes comptables,
changements d'estimations comptables
et corrections d'erreurs
dans les établissements publics nationaux
relevant des instructions
budgétaires, financières et comptables
M 9-1 et M 9-3**

1. CHAMP D'APPLICATION	2
2. METHODES COMPTABLES	2
2.1 Définition des méthodes comptables	2
2.2 Choix et application des méthodes comptables	2
2.3 Changements de méthodes comptables	3
2.3.1 Définition.....	3
2.3.2 Application des changements de méthodes comptables.....	3
2.3.3 Retraitements liés aux changements de méthodes comptables.....	4
2.3.4 Information à fournir dans l'annexe	5
3. CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES	6
3.1 Définition.....	6
3.2 Comptabilisation.....	6
3.3 Information à fournir dans l'annexe	8
4. CORRECTIONS D'ERREURS COMMISES AU COURS D'EXERCICES ANTERIEURS	8
4.1 Définition.....	8
4.2. Comptabilisation.....	9
4.2.1 Application retrospective.....	9
4.2.2 Limites à l'application rétrospective	9
4.2.3 Retraitements liés à une correction d'erreur.....	10
4.3 Information à fournir dans l'annexe	10
5. IMPRATICABILITÉ DE L'APPLICATION RÉTROSPECTIVE ET DU RETRAITEMENT RÉTROSPECTIF	10
ANNEXE : illustration des corrections d'erreurs	

1. CHAMP D'APPLICATION

La présente norme doit être appliquée au choix et à l'application de méthodes comptables ainsi qu'au traitement comptable des changements de méthodes comptables, des changements d'estimations comptables et des corrections d'erreurs commises au cours d'un exercice antérieur des établissements publics nationaux relevant des instructions M 9-1 et M 9-3.

2. METHODES COMPTABLES

2.1 Définition des méthodes comptables

Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par les établissements publics nationaux concernés lors de l'établissement et de la présentation de leurs états financiers.

2.2 Choix et application des méthodes comptables

Les méthodes comptables des établissements publics nationaux doivent aboutir à des états financiers contenant des informations pertinentes et fiables sur les événements auxquels elles s'appliquent. Ces méthodes n'ont pas à être appliquées de manière obligatoire lorsque l'effet de leur application n'est pas significatif.

En l'absence d'une norme spécifiquement applicable à un événement, le producteur des comptes devra faire usage de jugement, sous le contrôle, le cas échéant, du certificateur, pour développer et appliquer une méthode comptable permettant d'obtenir des informations :

- (a) pertinentes pour les utilisateurs ayant des décisions économiques à prendre ;
et
- (b) fiables, en ce sens que les états financiers :
 - (i) présentent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat ;
 - (ii) traduisent la réalité économique des événements et non pas simplement leur forme juridique ;
 - (iii) sont neutres, c'est-à-dire sans parti pris ;
 - (iv) sont prudents ;
et
 - (v) sont complets dans tous leurs aspects significatifs.

2.3 Changements de méthodes comptables

2.3.1 Définition

Les établissements publics nationaux concernés ne doivent changer de méthodes comptables que si le changement :

(a) est imposé par une norme ;

ou

(b) s'il permet aux états financiers de fournir des informations fiables et plus pertinentes sur le patrimoine, la situation financière et le résultat.

Les utilisateurs d'états financiers des établissements publics nationaux concernés doivent être en mesure de les comparer dans le temps afin d'identifier les tendances de leur situation financière. Par conséquent, les mêmes méthodes comptables sont appliquées au sein de chaque exercice et d'un exercice à l'autre, à moins qu'un changement de méthodes comptables ne réponde à l'un des critères énoncés ci-dessus.

Ne constituent pas des changements de méthode comptable :

(a) l'application d'une méthode comptable à des événements différant en substance de ceux survenus précédemment ;

et

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

2.3.2 Application des changements de méthodes comptables

Lorsque les établissements publics nationaux concernés changent de méthodes comptables lors de la première application d'une norme qui ne prévoit pas de dispositions transitoires spécifiques applicables à ce changement, ils doivent appliquer ce changement de manière rétrospective.

2.3.2.1 Application rétrospective

Sous réserve du paragraphe suivant, lorsqu'un changement de méthode comptable est appliqué de manière rétrospective, les établissements publics nationaux concernés doivent ajuster le solde d'ouverture de chaque élément affecté de leur bilan pour le premier exercice antérieur présenté, ainsi que les autres montants comparatifs, notamment ceux affectant le cas échéant le compte de résultat, fournis pour chaque exercice antérieur présenté, comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.

2.3.2.2 Limites à l'application rétrospective

Un changement de méthode comptable doit être appliqué de manière rétrospective, sauf s'il est impraticable de déterminer les effets du changement spécifiquement liés à l'exercice ou de manière cumulée.

Lorsqu'il est impraticable de déterminer les effets spécifiquement liés à l'exercice du changement d'une méthode comptable sur l'information comparative relative à un ou plusieurs exercices antérieurs présentés, les établissements publics nationaux concernés doivent appliquer la nouvelle méthode comptable aux valeurs comptables des actifs et passifs au début du premier exercice pour lequel l'application rétrospective est praticable, qui peut être l'exercice en cours. Ils doivent également effectuer un ajustement correspondant du solde d'ouverture de chaque composante affectée de la situation nette pour cet exercice.

Lorsqu'il est impraticable de déterminer l'effet cumulé, au début de l'exercice en cours, de l'application d'une nouvelle méthode comptable à tous les exercices antérieurs, les établissements publics nationaux concernés doivent ajuster l'information comparative de manière à appliquer la nouvelle méthode comptable de manière prospective à partir de la première date praticable.

Un changement de méthodes comptables est autorisé même s'il est impraticable d'appliquer la méthode de manière rétrospective à tout exercice antérieur présenté.

Le paragraphe 5 fournit des commentaires pour les cas où il est impraticable d'appliquer une nouvelle méthode comptable à un ou plusieurs exercices antérieurs.

2.3.3 Retraitements liés aux changements de méthodes comptables

Lorsque les établissements publics nationaux concernés appliquent une nouvelle méthode comptable de manière rétrospective, ils l'appliquent à l'information comparative pour les exercices antérieurs en remontant aussi loin que possible. Le montant de l'ajustement, afférent aux exercices antérieurs à ceux qui sont présentés dans

les états financiers, est inclus dans le solde d'ouverture de chaque composante affectée du bilan du premier exercice présenté. L'ajustement en résultant est comptabilisé dans le poste de la situation nette (report à nouveau, etc.) correspondant à sa nature.

Lorsque l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable est impraticable, parce que l'effet cumulé de l'application de la méthode à tous les exercices antérieurs ne peut pas être déterminé, les établissements publics nationaux concernés appliquent la nouvelle méthode de manière prospective à partir du début de l'exercice le plus ancien praticable. Elle ne tient donc pas compte de la quote-part de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et de la situation nette découlant d'opérations antérieures à cette date. Un changement de méthodes comptables est autorisé même s'il est impraticable d'appliquer la méthode de manière rétrospective à l'exercice antérieur présenté.

2.3.4 Information à fournir dans l'annexe

Lorsque la première application d'une norme a une incidence sur l'exercice en cours ou sur tout exercice antérieur ou devrait avoir une telle incidence ou encore pourrait avoir une incidence sur des exercices futurs, les établissements publics nationaux doivent fournir les informations suivantes:

- (a) le nom de la norme ;
 - (b) la nature du changement de méthode comptable ;
 - (c) pour l'exercice en cours et pour chaque exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste affecté des états financiers ;
 - (d) le montant de l'ajustement relatif aux exercices antérieurs à l'exercice présentés, dans la mesure du possible ;
- et
- (e) si l'application rétrospective est impraticable pour un exercice antérieur spécifique ou pour des exercices antérieurs aux exercices présentés, 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 exercices ultérieurs ne doivent pas reproduire ces informations.

Lorsqu'un changement volontaire de méthode comptable a une incidence sur l'exercice en cours ou sur un exercice antérieur, ou devrait avoir une incidence sur cet exercice ou encore pourrait avoir une incidence sur des exercices ultérieurs, les établissements publics nationaux concernés doivent fournir les informations suivantes:

- (a) la nature du changement de méthodes comptables ;
 - (b) les raisons pour lesquelles l'application de la nouvelle méthode comptable fournit des informations fiables et plus pertinentes ;
 - (c) pour l'exercice en cours et chaque exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste affecté des états financiers ;
 - (d) le montant de l'ajustement relatif aux exercices antérieurs aux exercices présentés, dans la mesure du possible ;
- et
- (e) si l'application rétrospective est impraticable pour un exercice antérieur spécifique, ou pour des exercices antérieurs aux exercices présentés, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de comment et depuis quand le changement de méthodes comptables a été appliqué.

Les états financiers des exercices ultérieurs ne doivent pas reproduire ces informations.

3. CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES

3.1 Définition

Un changement d'estimation comptable est 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 d'estimation comptable résultent d'informations nouvelles ou de nouveaux développements et, par conséquent, ne sont pas des corrections d'erreurs.

3.2 Comptabilisation

En raison des incertitudes inhérentes à l'activité économique ou aux modalités de l'action publique, 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 pour établir:

- (a) la valeur de certaines créances ;
- (b) l'obsolescence du stock ;

- (c) la valeur d'inventaire des actifs ou des passifs ;
- (d) les durées d'utilité ou le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs procurés par un actif amortissable.

Le recours à des estimations raisonnables est une part essentielle de la préparation des états financiers et ne met pas en cause leur fiabilité.

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 exercices antérieurs et ne constitue pas une correction d'erreur.

Un changement de la base d'évaluation appliquée (valeur de marché, coût historique, etc.) est un changement de méthode comptable et non un changement d'estimation comptable. Lorsqu'il est difficile d'opérer la distinction entre changement de méthode comptable et changement d'estimation, le changement est traité comme un changement d'estimation comptable.

L'effet d'un changement d'estimation comptable doit être comptabilisé de manière prospective et, selon le traitement comptable de l'élément considéré dans la détermination du résultat :

- (a) de l'exercice du changement, si le changement n'affecte que cet exercice
- ou
- (b) de l'exercice du changement et des exercices ultérieurs, si ceux-ci sont également concernés par ce changement.

La comptabilisation prospective de l'effet d'un changement d'estimation comptable signifie que le changement est appliqué aux événements à compter de la date du changement d'estimation. Un changement d'estimation comptable peut affecter soit le résultat de l'exercice en cours seulement, soit le résultat de l'exercice en cours et des exercices ultérieurs. A titre d'exemple, un changement dans l'évaluation du montant des créances douteuses n'affecte que le résultat de l'exercice et, en conséquence, est comptabilisé au cours de l'exercice 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 l'exercice en cours et de chaque exercice ultérieur pendant la durée d'utilité restant à courir de l'actif. Dans les deux cas, l'effet du changement correspondant à l'exercice en cours est comptabilisé en produit ou en charge de l'exercice en cours. L'éventuel effet sur les exercices ultérieurs est comptabilisé en produit ou en charge au cours de ces exercices ultérieurs.

3.3 Information à fournir dans l'annexe

Les établissements publics nationaux concernés doivent fournir des informations dans l'annexe sur la nature et le montant de tout changement d'estimation comptable ayant une incidence sur l'exercice en cours ou dont il est prévu qu'il aura une incidence sur des exercices ultérieurs, à l'exception de l'incidence sur des exercices futurs lorsqu'il est impraticable d'estimer cette incidence.

Si le montant de l'incidence sur les exercices ultérieurs n'est pas indiqué parce que l'estimation est impraticable, cette situation doit être mentionnée.

4. CORRECTIONS D'ERREURS COMMISES AU COURS D'EXERCICES ANTERIEURS

4.1 Définition

Une erreur d'un exercice antérieur est une omission ou une inexactitude des états financiers portant sur un ou plusieurs exercices antérieurs et qui résultent de la non-utilisation ou de l'utilisation abusive d'informations fiables :

- (a) qui étaient disponibles lorsque la publication des comptes de ces exercices a été effectuée ; 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 comptes.

Parmi ces erreurs figurent les effets d'erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, des négligences, des mauvaises interprétations, des faits et des fraudes.

Des erreurs peuvent survenir à l'occasion de la comptabilisation, de l'évaluation, de la présentation ou de la fourniture d'informations sur des éléments des états financiers. Les états financiers ne sont pas conformes aux normes comptables s'ils contiennent soit des erreurs significatives, soit des erreurs non significatives commises intentionnellement pour parvenir à une présentation particulière du patrimoine, de la situation financière et du résultat. Les erreurs potentielles de l'exercice en cours découvertes pendant cet exercice sont corrigées avant la publication des comptes. Cependant, des erreurs significatives peuvent ne pas être découvertes avant un exercice ultérieur. Ces erreurs d'un exercice antérieur sont corrigées dans l'information comparative présentée dans les états financiers de cet exercice ultérieur.

Les corrections d'erreurs se différencient des changements d'estimation comptable. Par leur nature, les estimations comptables sont des approximations qui doivent pouvoir 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 une correction d'erreur.

4.2 Comptabilisation

4.2.1 Application rétrospective

Les établissements publics nationaux concernés doivent corriger de manière rétrospective les erreurs significatives d'un exercice antérieur dans le premier jeu d'états financiers publiés après leur découverte comme suit :

(a) par retraitement des montants comparatifs du ou des exercices antérieurs présentés au cours desquels l'erreur est intervenue ;

ou

(b) si l'erreur est intervenue avant le premier exercice antérieur présenté, par retraitement des soldes d'ouverture des actifs, passifs et autres éléments de la situation nette du premier exercice antérieur présenté.

4.2.2 Limites à l'application rétrospective

Une erreur d'un exercice antérieur doit être corrigée par retraitement rétrospectif, sauf dans la mesure où il est impraticable de déterminer, soit les effets spécifiquement liés à l'exercice, soit l'effet cumulé de l'erreur.

Lorsqu'il n'est pas praticable de déterminer les effets d'une erreur sur un exercice spécifique pour l'information comparative présentée au titre des exercices antérieurs, les établissements publics nationaux concernés doivent retraiter les soldes d'ouverture des actifs, passifs et autres éléments de la situation nette du premier exercice présenté pour lequel un retraitement rétrospectif est praticable.

Lorsqu'il n'est pas praticable de déterminer l'effet cumulé, au début de l'exercice en cours, d'une erreur sur tous les exercices antérieurs, les établissements publics nationaux concernés doivent retraiter l'information comparative pour corriger l'erreur de manière prospective à partir de la première date praticable.

Le paragraphe 5 fournit des commentaires pour les cas où il est impraticable de corriger une erreur pour un ou plusieurs exercices antérieurs.

4.2.3 Retraitements liés à une correction d'erreur

La correction d'une erreur d'un exercice antérieur est exclue du résultat de l'exercice au cours de laquelle l'erreur a été découverte. Toute information présentée au titre des exercices antérieurs, y compris toute synthèse historique de données financières, est retraitée en remontant aussi loin que possible.

Lorsqu'il n'est pas praticable de déterminer le montant d'une erreur pour tous les exercices antérieurs, les établissements publics nationaux concernés retraitent l'information comparative de manière prospective à partir de la première date praticable. Ils ne tiennent donc pas compte de la fraction de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et autres éléments de la situation nette découlant d'opérations antérieures à cette date.

4.3 Information à fournir dans l'annexe

Les établissements publics nationaux concernés doivent fournir les informations suivantes :

- (a) la nature de l'erreur commise au cours d'un exercice antérieur ;
 - (b) pour chaque exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de la correction pour chaque poste affecté des états financiers ;
 - (c) le montant de la correction au début du premier exercice présenté ;
- et
- (d) si le retraitement rétrospectif est impraticable pour un exercice antérieur 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 exercices ultérieurs ne doivent pas reproduire ces informations.

5. IMPRATICABILITÉ DE L'APPLICATION RÉTROSPECTIVE ET DU RETRAITEMENT RÉTROSPECTIF

Dans certaines circonstances, il est impraticable d'ajuster des informations comparatives relatives à un ou plusieurs exercices antérieurs afin de les rendre comparables à celles de l'exercice en cours. Par exemple, certaines données peuvent ne pas avoir été collectées au cours du ou des exercices antérieurs d'une manière permettant soit l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable, soit un retraitement rétrospectif destiné à corriger une erreur d'un exercice antérieur ; il peut également être impraticable de reconstituer ces informations.

Il est souvent nécessaire de procéder à des estimations pour appliquer une méthode comptable aux éléments des états financiers comptabilisés ou pour lesquels une information est fournie. Les estimations sont subjectives par nature, et certaines estimations peuvent être développées après la date de clôture. Le calcul d'estimations est potentiellement plus difficile lorsqu'il s'agit d'appliquer de manière rétrospective une méthode comptable ou d'effectuer un retraitement rétrospectif pour corriger une erreur d'un exercice antérieur, en raison du délai plus long qui peut s'être écoulé depuis l'événement en question. Toutefois, l'objectif des estimations relatives à des exercices antérieurs reste le même que pour les estimations effectuées pendant l'exercice en cours, à savoir que l'estimation reflète les circonstances qui prévalaient lorsque est intervenu l'événement.

Par conséquent, l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable ou la correction d'une erreur d'un exercice antérieur implique de distinguer des autres informations celles qui :

(a) révèlent des circonstances existant à la date de survenance de l'événement ;

et

(b) auraient été disponibles lors de la publication des états financiers de cet exercice antérieur.

Pour certains types d'estimations (par exemple une estimation de la juste valeur ne reposant pas sur un prix observable ou sur des données observables), il est impraticable de distinguer ces types d'information. Lorsque l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose de procéder à une estimation significative pour laquelle il est impossible de distinguer ces deux types d'information, il est impraticable d'appliquer la nouvelle méthode comptable ou de corriger l'erreur d'un exercice antérieur de manière rétrospective.

Les connaissances *a posteriori* ne doivent pas être utilisées pour appliquer une nouvelle méthode comptable ou pour corriger des montants relatifs à un exercice antérieur, soit en posant des hypothèses sur ce qu'auraient été les intentions l'établissement public national concerné au cours d'un exercice antérieur, soit en estimant les montants comptabilisés, évalués ou pour lesquels une information est fournie au cours d'un exercice antérieur.

ANNEXE

Illustration des corrections d'erreurs

I. Corrections d'erreurs commises au cours exercices antérieurs de manière rétrospective

1- Erreur commise au cours du premier exercice antérieur présenté (N-1 pour les établissements publics).

Il convient de retraiter les comptes dudit exercice comme si l'erreur ne s'était jamais produite.

- L'erreur a une incidence sur le résultat (charge ou produit non comptabilisé, montant erroné d'une charge ou d'un produit). Le résultat de l'exercice N-1 et le bilan sont retraités.

Exemple :

En N, il est relevé qu'une immobilisation amortissable a été acquise en N-1 et qu'elle n'a pas été amortie en N-1.

Il convient de calculer les amortissements qui auraient dû être constatés en N-1 et de retraiter les comptes de N-1 pour les comptabiliser.

- L'erreur a un impact sur la situation nette de l'établissement (actif ou passif non comptabilisé en N-1). La situation nette du premier exercice présenté sera retraitée ainsi que la contrepartie actif ou passif concernée. Il convient, en outre, de retraiter les éventuelles conséquences de l'erreur sur les exercices ultérieurs présentés.

Exemple :

En N, il est relevé qu'une immobilisation amortissable qui aurait dû être comptabilisée au cours de l'exercice N-1 ne l'a pas été.

Il convient de retraiter le bilan de l'exercice N-1 pour intégrer cette immobilisation et les amortissements qui auraient dû être comptabilisés ainsi que de retraiter le résultat de l'exercice N-1 pour le montant des amortissements.

2- Erreur commise au cours d'un exercice antérieur au premier exercice présenté (N-2, N-3, N-4...).

Il convient de retraiter la situation nette d'ouverture du premier exercice présenté (N-1 pour les établissements publics).

Exemple :

En N, il est relevé qu'une immobilisation amortissable a été acquise en N-4 et qu'elle n'a pas été amortie en N-4, N-3, N-2 et N-1. Il convient de :

- *calculer les amortissements qui auraient dû être constatés en N-4, N-3, N-2 et N-1 ;*
- *retraiter la situation nette et les amortissements du bilan d'ouverture N-1 ;*
- *retraiter les comptes N-1 pour comptabiliser les amortissements omis (incidence sur le résultat et sur le bilan).*

II. Cas où il est impraticable de procéder à une correction d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs de manière rétrospective

1-Il n'est pas possible de déterminer les effets sur un exercice présenté d'une l'erreur commise au cours de cet exercice.

Il convient de retraiter les soldes d'ouverture de la situation nette et de l'actif ou du passif concerné du premier exercice présenté pour lequel un traitement rétrospectif est praticable. Pour les établissements publics, cet exercice est l'exercice en cours.

Exemple :

Au cours de l'exercice N, il est relevé que lors des travaux d'inventaire de clôture de N-2 et de N-1, un litige devant un tribunal administratif n'a pas été recensé et compte tenu de la nature du litige, il est certain que dès sa survenance, il aurait dû être provisionné. De plus, il est d'un montant significatif. En l'absence de collecte d'informations à la clôture N-2, il est impossible de les reconstituer. Sur la base des travaux effectués en N, le montant du risque apprécié au 31 décembre N-1 qui peut être évalué mais postérieurement à l'arrêté des comptes sera comptabilisé en affectant directement la situation nette d'ouverture de l'exercice N.

2- Il n'est pas possible de déterminer l'effet cumulé d'une erreur commise au cours d'un exercice antérieur.

Il convient de retraiter les comptes présentés de manière prospective à partir de la première date praticable.

Exemple :

Au cours de l'exercice N, il est relevé qu'un test de dépréciation d'un actif n'a pas été réalisé à la clôture de l'exercice N-1 alors qu'un indice extérieur de perte de valeur aurait dû conduire à effectuer un tel test. Le service concerné n'est pas en mesure de réaliser postérieurement ce test. A la clôture de l'exercice N, la situation est examinée et il se révèle que l'indice de perte de valeur n'existe plus. Aucune dépréciation n'est alors constatée.