

Avis n° 2012–05
du 18 octobre 2012
relatif aux changements de méthodes comptables,
changements d'estimations comptables
et corrections d'erreurs

Sommaire

1.	CHAMP D'APPLICATION	2
2.	CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES	2
2.1.	DEFINITION DES METHODES COMPTABLES	2
2.1.1.	<i>Cas de l'absence de méthodes comptables</i>	2
2.1.2.	<i>Cohérence des méthodes comptables</i>	3
2.2.	DISPOSITIONS RELATIVES AUX CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES	3
2.2.1.	<i>Application d'un changement de méthodes comptables</i>	3
2.2.2.	<i>Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative</i>	4
2.2.3.	<i>Information en annexe</i>	5
3.	CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES	6
3.1.	DEFINITION DES ESTIMATIONS COMPTABLES	6
3.2.	DISPOSITIONS RELATIVES AUX CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES	6
3.2.1.	<i>Application d'un changement d'estimation comptable</i>	6
3.2.2.	<i>Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative</i>	7
3.2.3.	<i>Information en annexe</i>	7
4.	CORRECTIONS D'ERREURS	8
4.1.	DEFINITION DES ERREURS	8
4.2.	DISPOSITIONS RELATIVES AUX CORRECTIONS D'ERREURS	8
4.2.1.	<i>Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative</i>	8
4.2.2.	<i>Information en annexe</i>	9
5.	QUALIFICATION DU CHANGEMENT	10
6.	DATE D'APPLICATION	10
	ANNEXE – ILLUSTRATION DE L'IMPRATICABILITE DE L'APPLICATION RETROSPECTIVE	11

1. Champ d'application

L'avis s'applique aux traitements à opérer et à l'information à fournir relativement aux changements de méthodes comptables, aux changements d'estimations comptables et aux corrections d'erreurs pour les entités du secteur public hors établissements ayant une activité à caractère industriel et commercial¹.

2. Changements de méthodes comptables

2.1. Définition des méthodes comptables

Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués lors de l'établissement et de la présentation des états financiers. Ces méthodes comptables permettent d'établir et de présenter des états financiers contenant des informations pertinentes et fiables sur les opérations et les événements auxquels elles s'appliquent.

2.1.1. Cas de l'absence de méthodes comptables

En l'absence d'une méthode comptable spécifiquement applicable à une opération ou un événement, l'entité doit faire usage de jugement pour développer et appliquer une méthode permettant d'obtenir des informations comptables conformes aux principes généralement admis.

Pour exercer le jugement décrit ci-dessus, l'entité doit faire référence aux sources suivantes, énumérées par ordre décroissant, et considérer leur possibilité d'application :

- les dispositions normatives applicables à l'entité et traitant de questions similaires et liées ;

¹ Sont exclus du présent champ d'application les établissements relevant des instructions budgétaires, financières et comptables M9-5 (établissements publics à caractère industriel et commercial), M9-51 (établissements publics fonciers) et M4 (services publics à caractère industriel et commercial).

- les définitions, les critères de comptabilisation et d'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges énoncés dans le référentiel comptable, le cadre réglementaire ou législatif qui lui est applicable et, si nécessaire, dans les référentiels en constituant les références privilégiées.

2.1.2. Cohérence des méthodes comptables

Dans le cas où le référentiel comptable permet pour une catégorie d'éléments l'application de méthodes comptables différentes, l'entité choisit la méthode comptable la plus pertinente et l'applique de manière cohérente et permanente à cette catégorie.

2.2. Dispositions relatives aux changements de méthodes comptables

2.2.1. Application d'un changement de méthodes comptables

Conformément au principe de permanence des méthodes, les utilisateurs d'états financiers doivent être en mesure de les comparer dans le temps. Les mêmes méthodes comptables sont donc appliquées au sein de chaque exercice et d'un exercice à l'autre. Cependant, un changement de méthode comptable est possible dans les deux cas suivants :

- changement imposé par un texte applicable à l'entité ;
- changement permettant de fournir des informations plus fiables et plus pertinentes tant sur le résultat que sur le patrimoine et la situation financière de l'entité.

En revanche, ne constituent pas des changements de méthodes comptables :

- l'application d'une méthode comptable à des opérations ou autres événements différant en substance de ceux survenus précédemment ;
- l'application d'une nouvelle méthode comptable à des opérations ou autres événements qui ne se produisaient pas auparavant ou qui n'étaient pas significatifs.

2.2.2. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

2.2.2.1. Règle générale

Un changement de méthode comptable est appliqué de manière rétrospective, c'est-à-dire comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.

Le changement de méthode comptable prend effet dans l'exercice au cours duquel il a été adopté. Ainsi, le solde d'ouverture de cet exercice doit être ajusté, pour les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette, de l'effet de la nouvelle méthode comptable, comme si celle-ci avait toujours été appliquée.

Au titre de l'information comparative présentée dans les états financiers, le ou les exercices qui précèdent l'exercice de première application de la nouvelle méthode comptable sont présentés comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée, au moyen du retraitement des éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat.

2.2.2.2. Limites à l'application de la règle générale

S'il est impraticable² de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour un ou plusieurs des exercices présentés, la nouvelle méthode comptable est appliquée au début du premier exercice pour lequel l'application rétrospective est praticable, qui peut être l'exercice en cours.

S'il est impraticable de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour tous les exercices antérieurs, la nouvelle méthode comptable est appliquée de manière prospective à partir du début de l'exercice au cours duquel les effets du changement peuvent être calculés et ne tient donc pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et de la situation nette découlant d'opérations ou événements antérieurs à cette date.

² Le concept « d'impraticabilité » est développé en annexe du présent avis.

2.2.2.3. *Existence de dispositions spécifiques*

Lorsque le changement de méthode comptable résulte de la première application d'un texte, si des dispositions spécifiques ont été prévues, le changement de méthode comptable est effectué conformément à ces dispositions spécifiques. Il peut s'agir notamment de dispositions transitoires d'application.

2.2.3. **Information en annexe**

Lorsqu'un changement de méthode comptable est effectué par l'entité, celle-ci mentionne les informations suivantes :

- la nature du changement de méthode comptable ;
- 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 ;
- le montant de l'ajustement relatif aux exercices antérieurs aux exercices présentés, dans la mesure du possible.

Lorsqu'un changement est imposé par un texte applicable à l'entité, celle-ci indique en outre les informations suivantes :

- le texte imposant le changement ;
- le cas échéant, le fait que le changement de méthodes comptables est mis en œuvre conformément à des dispositions spécifiques ainsi que leur description.

Lorsqu'un changement est décidé par l'entité, celle-ci rappelle les raisons pour lesquelles l'application de la nouvelle méthode comptable fournit des informations plus fiables et plus pertinentes.

Si l'application rétrospective est impraticable pour un ou plusieurs exercices présentés dans l'information comparative ou pour des exercices antérieurs aux exercices présentés, l'entité indique les circonstances qui ont mené à cette situation et la date de début de l'application du changement de méthode comptable.

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

3. Changements d'estimations comptables

3.1. Définition des estimations comptables

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 font l'objet d'une estimation, celle-ci impliquant des jugements fondés sur les dernières informations fiables disponibles.

3.2. Dispositions relatives aux changements d'estimations comptables

3.2.1. Application d'un changement d'estimation comptable

Une estimation peut devoir être révisée en cas de changements des circonstances dans lesquelles elle était fondée ou suite à l'obtention de nouvelles informations ou par l'effet d'un surcroît d'expérience. C'est pourquoi, 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'estimations comptables résultent en effet d'informations nouvelles ou de nouveaux développements et, par conséquent, ne sont pas des corrections d'erreurs.

Par ailleurs, l'application des méthodes et principes comptables repose sur des modalités pratiques choisies par l'entité. Ces modalités d'application peuvent,

dans le cadre d'une même méthode ou d'un même principe, différer d'une entité à l'autre ou, pour une même entité, dans le temps.

Les différences et évolutions dans les modalités d'application sont normales et assimilables, dans leur nature, aux changements d'estimations comptables.

Lorsqu'il est difficile d'opérer la distinction entre changement de méthode comptable et changement d'estimation comptable, le changement est traité comme un changement d'estimation comptable.

3.2.2. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

Par nature, un changement d'estimation comptable n'a d'effet que 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 enregistrée dans les comptes de l'exercice³.

L'application prospective de l'effet d'un changement d'estimation comptable signifie que celui-ci est appliqué aux opérations et événements à compter de la date à laquelle il est mis en œuvre, c'est-à-dire sur l'exercice en cours et sur les exercices ultérieurs, si ceux-ci sont également affectés par le changement.

3.2.3. Information en annexe

L'entité fournit des informations 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, sauf lorsqu'il est impraticable d'estimer l'incidence sur les exercices futurs.

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

³ Les changements d'estimation peuvent avoir un effet sur différentes lignes du compte de résultat et du bilan.

4. Corrections d'erreurs

4.1. Définition des erreurs

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

- qui étaient disponibles lorsque la publication des états financiers de ces exercices a été effectuée ; 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.

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

4.2. Dispositions relatives aux corrections d'erreurs

4.2.1. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

4.2.1.1. Règle générale

Une erreur d'un exercice antérieur est corrigée de manière rétrospective. La correction d'une erreur d'un exercice antérieur ne figure donc pas dans le résultat de l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte.

L'erreur est corrigée dans l'exercice au cours de laquelle elle a été découverte. Ainsi, le solde d'ouverture de cet exercice doit être ajusté pour les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette de l'effet de la correction d'erreur sur les exercices antérieurs. La correction d'erreur n'a pas d'incidence sur le résultat de l'exercice au cours duquel cette erreur a été découverte et corrigée.

Au titre de l'information comparative, le ou les exercices qui précèdent l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte et qui sont inclus dans les états financiers sont présentés corrigés de cette erreur, au moyen du retraitement des éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat.

4.2.1.2. *Limites à l'application de la règle générale*

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

S'il est impraticable⁴ de déterminer les effets d'une erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour un ou plusieurs des exercices présentés, l'erreur est retraitée au début du premier exercice pour lequel un retraitement rétrospectif est praticable, qui peut être l'exercice en cours.

S'il est impraticable de déterminer les effets d'une erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour tous les exercices antérieurs, l'erreur est corrigée de manière prospective à partir du début de l'exercice au cours duquel les effets de la correction d'erreur peuvent être calculés et ne tient donc pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et de la situation nette découlant d'opérations ou événements antérieurs à cette date.

4.2.2. **Information en annexe**

Lorsqu'une correction d'erreur est effectuée par l'entité, celle-ci mentionne les informations suivantes :

- la nature de l'erreur d'un exercice antérieur ;
- pour chaque exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de la correction pour chaque poste concerné des états financiers ;
- le montant de la correction au début du premier exercice présenté.

⁴ Le concept « d'impraticabilité » est développé en annexe du présent avis.

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 sont indiquées.

Les états financiers des exercices ultérieurs ne doivent pas reproduire ces deux natures d'informations.

5. Qualification du changement

S'agissant des corrections d'erreurs, des entités du secteur public ont pu, dans le passé, utiliser une méthode différente de celle retenue dans le présent avis et notamment recourir à une méthode de correction impactant le compte de résultat. Le Conseil considère qu'une application rétrospective n'est pas pertinente au regard des situations concernées et que les erreurs ainsi corrigées par le passé ne doivent pas être retraitées.

Les autres dispositions de l'avis relèvent de « modifications rédactionnelles » opérées dans le cadre de l'harmonisation et la clarification des référentiels comptables des entités du secteur public concernant les changements de méthodes comptables, les changements d'estimations comptables et les corrections d'erreurs.

6. Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que ces dispositions soient applicables à compter du 1^{er} janvier 2013 (comptes clos le 31 décembre 2013), avec possibilité d'application anticipée.

Annexe – Illustration de l’impraticabilité de l’application rétrospective

Dans certaines circonstances, il est impraticable de déterminer, soit les effets spécifiquement liés à l’exercice, soit l’effet cumulé d’un traitement rétrospectif afin de rendre les informations financières au titre de ou des exercices précédents comparables à celles de l’exercice en cours.

En effet, certaines données peuvent ne pas avoir été collectées au cours de l’exercice 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’une période antérieure ; il peut également être impraticable de reconstituer ces informations.

Dans d’autres cas, il est nécessaire de procéder à des estimations pour appliquer une méthode comptable aux éléments des états financiers.

Or, 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 qui peut s’être écoulé depuis l’opération ou l’autre événement en question.

Toutefois, l’objectif des estimations relatives à des périodes antérieures reste le même que pour les estimations effectuées pendant l’exercice en cours, à savoir que l’estimation reflète les circonstances qui prévalaient lorsqu’est intervenu(e) l’opération ou l’événement. Les connaissances a posteriori ne doivent donc pas être utilisées pour appliquer une nouvelle méthode comptable ou pour corriger des montants relatifs à un exercice antérieur.

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

- révèlent des circonstances existant à la date de survenance de l’opération ou l’événement ;

- auraient été disponibles lors de la publication des états financiers de cet exercice antérieur.

Ainsi, 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.