



**Avis n° 2012-06**  
**du 18 octobre 2012**  
**relatif à la norme 14 nouvellement nommée**  
**« Changements de méthodes comptables,**  
**changements d'estimations comptables**  
**et corrections d'erreurs »**  
**du Recueil des normes comptables de l'Etat**

L'objet du présent avis est de clarifier et simplifier dans sa rédaction le texte de la norme 14 du Recueil des normes comptables de l'Etat, renommée « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs ». Cet avis ne modifie donc pas, sur le fond, les dispositions de cette norme 14, il en facilite la lecture.

Le Conseil est d'avis de remplacer la norme 14 telle qu'elle figure dans le Recueil des normes comptables de l'Etat publié par l'arrêté du 21 août 2012 par le texte du présent avis.

S'agissant de modifications rédactionnelles, le Conseil de normalisation des comptes publics propose que l'avis soit d'application immédiate.

**NORME N° 14**

**« CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES,  
CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES  
ET CORRECTIONS D'ERREURS »**

**DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ETAT**

## Sommaire

### EXPOSE DES MOTIFS

<b>I. OBJET DE LA NORME .....</b>	<b>4</b>
<b>II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS .....</b>	<b>4</b>

### DISPOSITIONS NORMATIVES

<b>1. CHAMP D'APPLICATION.....</b>	<b>7</b>
<b>2. CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES.....</b>	<b>7</b>
2.1. DEFINITION DES METHODES COMPTABLES.....	7
2.1.1. <i>Cas de l'absence de méthodes comptables .....</i>	7
2.1.2. <i>Cohérence des méthodes comptables.....</i>	8
2.2. DISPOSITIONS RELATIVES AUX CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES.....	8
2.2.1. <i>Application d'un changement de méthodes comptables.....</i>	8
2.2.2. <i>Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative.....</i>	9
2.2.2.1. <i>Règle générale .....</i>	9
2.2.2.2. <i>Limites à l'application de la règle générale.....</i>	9
2.2.2.3. <i>Existence de dispositions spécifiques.....</i>	10
2.2.3. <i>Information en annexe .....</i>	10
<b>3. CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES.....</b>	<b>11</b>
3.1. DEFINITION DES ESTIMATIONS COMPTABLES .....	11
3.2. DISPOSITIONS RELATIVES AUX CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES .....	11
3.2.1. <i>Application d'un changement d'estimation comptable.....</i>	11
3.2.2. <i>Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative.....</i>	12
3.2.3. <i>Information en annexe .....</i>	12
<b>4. CORRECTIONS D'ERREURS.....</b>	<b>13</b>
4.1. DEFINITION DES ERREURS.....	13
4.2. DISPOSITIONS RELATIVES AUX CORRECTIONS D'ERREURS.....	13
4.2.1. <i>Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative.....</i>	13
4.2.1.1. <i>Règle générale .....</i>	13
4.2.1.2. <i>Limites à l'application de la règle générale.....</i>	14
4.2.2. <i>Information en annexe .....</i>	14

### ILLUSTRATIONS

## EXPOSE DES MOTIFS

### I. Objet de la norme

La norme « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs » vise plusieurs objectifs qui répondent de façon étroite aux principes énoncés par le cadre conceptuel :

- renforcer la pertinence et la fiabilité des états financiers ;
- assurer la comparabilité des états financiers à la fois dans le temps et avec ceux des autres entités.

La présente norme permet ainsi de déterminer les traitements à opérer et l'information à fournir dans le cadre de changements de méthodes comptables, de changements d'estimations comptables et de corrections d'erreurs.

### II. Positionnement de la norme par rapport aux autres référentiels

En application de l'article 30 de la loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances, la présente norme a été établie en se fondant sur les principes généraux régissant la comptabilité d'entreprise, sauf spécificités tenant à l'action de l'Etat. Il est précisé que les principes généraux régissant la comptabilité d'entreprise peuvent parfois être différents selon les référentiels ; c'est notamment le cas des corrections d'erreurs présenté *infra*.

S'agissant des changements de méthodes comptables et des changements d'estimations comptables, les dispositions applicables à l'Etat se fondent sur les règles de droit commun applicables dans le secteur privé <sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Les dispositions de l'avis n° 97.06 du Conseil national de la comptabilité du 18 juin 1997 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimation, changements d'options fiscales et corrections d'erreurs ont été rendues sous format réglementaire à l'article 314-1 du Plan comptable général. La norme n° 14 du Recueil est conforme à ces dispositions.

S'agissant des corrections d'erreurs, la pertinence de l'information fournie par le compte de résultat de l'exercice doit être privilégiée, et le résultat de l'exercice ne doit pas être affecté par des corrections d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs. En effet, une des spécificités de l'Etat tient à la nécessaire cohérence entre le résultat budgétaire et le résultat comptable, qui repose sur une articulation entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire cherchant à créer des relations simples entre ces deux comptabilités (cf. cadre conceptuel, § II.3). En conséquence, la norme prévoit que l'erreur soit corrigée dans l'exercice au cours duquel elle a été découverte et que le solde d'ouverture de cet exercice soit 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 norme prévoit qu'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, soient 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. Les dispositions de la présente norme sont en cela conformes aux référentiels comptables internationaux et plus particulièrement à la norme IPSAS 3 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs ».

Suite à l'avis n° 2012-05 du 18 octobre 2012 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs, le texte de la norme 14 a été modifié. Il s'agit de modifications rédactionnelles visant à clarifier les dispositions normatives sans en changer le fond.

---

En revanche, concernant plus particulièrement les changements de méthodes comptables, les dispositions de l'article L.123-17 du code de commerce (reprises dans l'article 120-4 du Plan comptable général) qui disposent que « *A moins qu'un changement exceptionnel n'intervienne dans la situation du commerçant, (...), la présentation des comptes annuels comme des méthodes d'évaluation retenues ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre* » ne figurent pas dans la norme 14 du Recueil, les changements de méthodes comptables devant notamment permettre de « (...) *fournir des informations plus fiables et plus pertinentes tant sur le résultat que sur le patrimoine (...)* » (cf. § 2.2.1 de la norme) et donc être motivés par l'amélioration de l'information comptable. Les dispositions du code de commerce ne figurent pas non plus dans les référentiels comptables internationaux IFRS et IPSAS, qui présentent également les changements de méthodes comptables comme devant être motivés par une meilleure qualité de l'information.

Les dispositions de la norme 14 sont également conformes à celles des normes IAS 8 et IPSAS 3 « Méthodes comptables, changements d'estimations et erreurs ».

Les dispositions normatives de la présente norme ne mentionnent pas expressément la notion d'importance relative dès lors que ce critère de significativité est sous-jacent à l'ensemble des normes<sup>2</sup>. Il convient, sur ce point, de se référer au paragraphe III.1 du Cadre conceptuel du Recueil des normes comptables de l'Etat<sup>3</sup> selon lequel « la pertinence de l'information est influencée par sa nature et par son importance relative. L'importance relative décrit la portée des renseignements contenus dans les états financiers pour les décideurs. Un élément d'information ou un regroupement d'éléments est considéré comme important si son omission, sa non-divulgaration ou sa présentation erronée peut avoir une influence sur la prise de décisions des utilisateurs. »

---

<sup>2</sup> Même si les notions « d'importance relative » et « d'importance significative » ne sont pas définies de manière explicite dans la réglementation française.

<sup>3</sup> RNCE, version du 21 août 2012

## **DISPOSITIONS NORMATIVES**

### **1. Champ d'application**

La présente norme 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.

### **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, il convient de 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'Etat doit faire référence aux sources suivantes, énumérées par ordre décroissant, et considérer leur possibilité d'application :

- les dispositions normatives applicables à l'Etat et traitant de questions similaires et liées ;
- 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'Etat 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 la première application d'une norme ou par la modification de normes existantes ;
- 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'Etat.

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 impraticable<sup>4</sup> 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.

---

<sup>4</sup> Le concept « d'impraticabilité » est développé en annexe.

### 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'Etat, celui-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 une norme applicable à l'Etat, celui-ci indique en outre les informations suivantes :

- le nom de la norme ou du changement de norme ;
- le cas échéant, le fait que le changement de méthode comptable est mis en œuvre conformément à ses dispositions transitoires ainsi que leur description.

Lorsqu'un changement est décidé par l'Etat, celui-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'Etat 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'Etat. Ces modalités d'application peuvent, dans le cadre d'une même méthode ou d'un même principe, différer 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'exercice<sup>5</sup>.

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'Etat 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.

---

<sup>5</sup> 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'Etat 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 duquel 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 impraticable<sup>6</sup> 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'Etat, celui-ci mentionne les informations suivantes :

- la nature de l'erreur d'un exercice antérieur ;

---

<sup>6</sup> Le concept « d'impraticabilité » est développé en annexe du présent avis.

- 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.

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.

## **ILLUSTRATIONS - 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.