

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES

BOFIP-GCP-14-0009 du 25/04/2014

NOR : FCPE1409088J

Instruction du 10 avril 2014

COMPTABILISATION DES CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS
D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET CORRECTIONS D'ERREURS

Bureau CE-2B

RÉSUMÉ

La présente instruction a pour objet de décrire les modalités de traitement des changements de méthodes comptables, des changements d'estimations comptables et des corrections d'erreurs dans les comptes des organismes.

Elle permet l'introduction dans le référentiel comptable M9 des dispositions de l'avis du Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) n° 2012-05 du 18 octobre 2012 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs.

Date d'application : immédiate

DOCUMENTS À ABROGER

Instruction BOFIP-GCP-14-0004 du 25/02/2014 (NOR BUDE1404375J)

SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	4
Section 1 : Champ d'application.....	5
Section 2 : Changements de méthodes comptables.....	5
Sous-section 1 : Définition des méthodes comptables.....	5
A. Cas de l'absence de méthodes comptables.....	5
B. Cohérence des méthodes comptables.....	5
Sous-section 2 : Dispositions relatives aux changements de méthodes comptables.....	5
A. Application d'un changement de méthodes comptables.....	5
B. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative.....	6
I. Règle générale.....	6
II. Limites à l'application de la règle générale.....	6
III. Existence de dispositions spécifiques.....	6
C. Information en annexe.....	6
D. Synthèse.....	7
E. Illustrations.....	7
Section 3 : Changements d'estimations comptables.....	7
Sous-section 1 : Définition des estimations comptables.....	7
Sous-section 2 : Dispositions relatives aux changements d'estimations comptables.....	7
A. Application d'un changement d'estimation comptable.....	7
B. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative.....	7
C. Information en annexe.....	8
D. Synthèse.....	8
E. Illustrations.....	8
Section 4 : Corrections d'erreurs.....	8
Sous-section 1 : Définition des erreurs.....	8
Sous-section 2 : Dispositions relatives aux corrections d'erreurs.....	8
A. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative.....	8
I. Règle générale.....	8
II. Cas particulier des activités assujetties à l'impôt.....	9
III. Limites à l'application du traitement rétrospectif.....	9
B. Information en annexe.....	9
C. Synthèse.....	9
D. Illustrations.....	10
Section 5 : Impraticabilité de l'application rétrospective.....	10
Sous-section 1 : Principe.....	10

Sous-section 2 : Illustrations.....	10
A. Cas où il n'est pas possible de déterminer l'incidence rétrospective sur un exercice présenté d'un changement de méthode comptable ou d'une d'erreur commise au cours de cet exercice.....	10
B. Cas où il n'est pas possible de déterminer l'effet cumulé d'un changement de méthode comptable ou d'une erreur commise au cours d'un exercice antérieur.....	10
Section 6 : Modalités de première application des dispositions visées par la présente instruction.....	11
Annexes.....	12
Annexe n° 1 : Illustrations – Changements de méthodes comptables.....	12
Annexe n° 2 : Illustrations – Changements d'estimations comptables.....	16
Annexe n° 3 : Illustrations – Corrections d'erreurs.....	18
Annexe n° 4 : Avis n° 2012-05 du CNoCP du 18 octobre 2012 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs.....	20

INTRODUCTION

La présente instruction a pour objet de renforcer la fiabilité des états financiers des organismes et d'assurer la comparabilité des états financiers à la fois dans le temps et avec ceux des autres organismes.

Aussi, cette instruction précise les définitions, 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.

Le principal changement introduit par les dispositions de la présente instruction, par rapport aux règles comptables jusqu'alors applicables, concerne le traitement des corrections d'erreurs portant sur des activités non assujetties à l'impôt dans les comptes des organismes.

Il est précisé en effet que l'erreur est corrigée dans l'exercice au cours duquel elle a été découverte et que le solde d'ouverture de cet exercice est ajusté, via l'enregistrement d'opérations comptables, 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. Ainsi, dans ce cas, la correction d'une erreur d'un exercice antérieur est exclue du résultat de l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte et est enregistrée par imputation en compte de report à nouveau.

Ces dispositions sont applicables aux établissements publics et groupement d'intérêt publics relevant des instructions budgétaires, financières et comptables M 9-1 (établissements publics à caractère administratif), M 9-2 (chambres d'agriculture), M 9-3 (établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel), M 9-6 (établissements publics locaux d'enseignement¹), M 9-9 (établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricole), M 9-10 (établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles).

Les dispositions de la présente instruction sont d'application immédiate.

1 Cf. Avis du CNoCP du 5 juillet 2013 relatif au cadre budgétaire et comptable des établissements publics locaux d'enseignement.

Section 1 : Champ d'application

La présente instruction s'applique aux traitements à opérer et à l'information à fournir relativement aux changements de méthodes comptables (Cf. Section 2), aux changements d'estimations comptables (Cf. Section 3) et aux corrections d'erreurs (Cf. Section 4) pour les organismes publics, hors établissements ayant une activité à caractère industriel et commercial.

Les dispositions développées ci-après précisent les impacts pour chaque type de changement comptable, entrant dans le champ d'application de la présente instruction, en distinguant notamment :

- l'évaluation de cet impact, qui est déterminée de façon rétrospective ou prospective ;
- les modalités de comptabilisation de l'impact en situation nette et/ou en résultat ;
- les retraitements éventuels à opérer au titre de l'information financière comparative ;
- l'information à mentionner en annexe.

Section 2 : Changements de méthodes comptables

Sous-section 1 : Définition des méthodes comptables

Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par les organismes lors de l'établissement et de la présentation de leurs 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.

A. Cas de l'absence de méthodes comptables

En l'absence d'une méthode comptable spécifiquement applicable à une opération ou un événement, l'organisme fait 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'organisme fait référence aux sources suivantes, énumérées par ordre d'importance décroissant, et considère leur possibilité d'application :

- les dispositions normatives applicables à l'organisme et traitant de questions similaires ou 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.

B. Cohérence des méthodes comptables

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

Sous-section 2 : Dispositions relatives aux changements de méthodes comptables

A. 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 s'impose dans les deux cas suivants :

- changement imposé par une norme ou tout texte réglementaire applicables à l'organisme ;
- 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'organisme.

Les éléments suivants peuvent, par exemple, donner lieu à un changement de méthode comptable :

- les frais de recherche et de développement : constatation en charges de l'exercice ou, sous certaines conditions, inscription à l'actif ;
- les engagements de retraite : comptabilisation en provision ou inscription en annexe ;
- l'évaluation des stocks : coût moyen pondéré ou premier entré / premier sorti ;
- les charges financières : possibilité de prise en compte dans le coût de l'immobilisation produite par l'organisme ou de certains stocks.

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.

B. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

I. 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, via l'enregistrement d'opérations comptables, 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. Sauf dispositions spécifiques prévues par un texte, les soldes d'ouverture ne sont pas retraités directement en balance d'entrée, le retraitement s'effectue par le biais d'opérations comptabilisées lors du changement de méthode comptable.

Au titre de l'information comparative présentée dans les états financiers, l'exercice qui précède l'exercice de première application de la nouvelle méthode comptable est présenté 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.

II. 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.

III. 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.

C. Information en annexe

Lorsqu'un changement de méthode comptable est effectué par l'organisme, 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 un texte applicable à l'organisme, celui-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'organisme, 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'organisme 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.

² Le concept « d'impraticabilité » est développé à la section 5 de la présente instruction.

D. Synthèse

Changements de méthodes comptables	
Évaluation	<p>Incidence rétrospective : Oui => l'effet après impôt de la nouvelle méthode est calculé comme si la méthode avait toujours été appliquée.</p> <p>Incidence prospective : Non, sauf s'il est impossible d'estimer l'effet à l'ouverture de l'exercice.</p>
Comptabilisation	<p>Impact sur la situation nette : Oui => Impact du changement à l'ouverture de l'exercice imputé sur le report à nouveau, après effet de l'impôt.</p> <p>Impact sur le compte de résultat : Non, sauf impact fiscal.</p>
Information financière comparative	Oui : Présentation en annexe des postes concernés du bilan et du compte de résultat de l'exercice précédent avec la nouvelle méthode, comme si elle avait été déjà appliquée.
Information en annexe	Justification de ce changement et effets sur le résultat et la situation nette de l'exercice précédent si application rétrospective et seulement sur le résultat si application prospective.

E. Illustrations

Deux exemples sont présentés en annexe 1.

Section 3 : Changements d'estimations comptables

Sous-section 1 : Définition des estimations comptables

En raison des incertitudes inhérentes à l'activité économique ou aux modalités d'exercice 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.

Sous-section 2 : Dispositions relatives aux changements d'estimations comptables

A. Application d'un changement d'estimation comptable

Une estimation peut être révisée en cas de changements des circonstances dans lesquelles elle était fondée, 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 exemple, toute modification significative des conditions d'utilisation d'un bien justifie la révision du plan d'amortissement en cours d'exécution. Il peut s'agir d'une modification de la durée ou du rythme d'utilisation, mais également d'une modification de la base amortissable, notamment suite à la prise en compte d'une dépréciation. Ces révisions du plan d'amortissement s'analysent comme des changements d'estimation qui n'ont d'effet que sur l'exercice en cours et les exercices ultérieurs.

Par ailleurs, l'application des méthodes et principes comptables repose sur des modalités pratiques choisies par l'organisme. Ces modalités d'application peuvent, dans le cadre d'une même méthode ou d'un même principe, différer d'un organisme à l'autre ou, pour un même organisme, dans le temps.

Les différences et évolutions dans les modalités d'application sont 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.

B. 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.

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

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.

C. Information en annexe

L'organisme 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.

D. Synthèse

Changements d'estimations comptables	
Évaluation	Incidence rétrospective : Non Incidence prospective : Oui => Il ne peut y avoir de modifications que dans l'exercice en cours et dans les exercices futurs.
Comptabilisation	Impact sur la situation nette : Non Impact sur le compte de résultat : Oui
Information financière comparative	Non
Information en annexe	Présentation et justification des changements d'estimations comptables en annexe.

E. Illustrations

Deux exemples sont présentés en annexe 2.

Section 4 : Corrections d'erreurs

Sous-section 1 : Définition des erreurs

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

- qui étaient disponibles lorsque la publication des états financiers de ces exercices a été effectuée ;
- 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 et les mauvaises interprétations des faits, dans la mesure où elles ne présentent pas un caractère manifestement abusif.

Sous-section 2 : Dispositions relatives aux corrections d'erreurs

A. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

I. 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, via l'enregistrement d'opérations comptables, 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. Sauf dispositions spécifiques prévues par un texte, les soldes d'ouverture ne sont pas retraités directement en balance d'entrée, le retraitement s'effectue par le biais d'opérations comptabilisées au cours de l'exercice du changement de méthode comptable.

Au titre de l'information comparative, l'exercice qui précède 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.

II. Cas particulier des activités assujetties à l'impôt

Lorsque la correction d'erreur porte sur une activité soumise à l'impôt, cette correction, calculée de manière rétrospective, est comptabilisée dans le résultat de l'exercice au cours duquel elle est constatée.

L'incidence, après impôt 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.

Lorsqu'un changement de méthode comptable a conduit à comptabiliser des provisions sans passer par le compte de résultat, la partie reprise de ces provisions qui n'a pas trouvé sa justification est considérée comme une correction d'erreur, et non comme un changement de méthode. A ce titre, cette reprise se fait directement par les capitaux propres.

III. Limites à l'application du traitement rétrospectif

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.

B. Information en annexe

Lorsqu'une correction d'erreur est effectuée par l'organisme, celui-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.

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 reproduisent pas ces deux natures d'informations.

C. Synthèse

Corrections d'erreurs	
Évaluation	<p>Incidence rétrospective : Oui => De par leur nature, concerne obligatoirement la comptabilisation d'opérations passées.</p> <p>Incidence prospective : Non</p>
Comptabilisation	<p>Impact sur la situation nette : 2 cas à distinguer :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Oui selon la règle générale : => Impact de la correction d'erreur à l'ouverture de l'exercice imputé sur le report à nouveau - Non dans le cas particulier où la correction d'erreur porte sur une activité assujettie à l'impôt (cf. infra). <p>Impact sur le compte de résultat : Non sauf si la correction d'erreur porte sur une activité assujettie à l'impôt : => Impact dans le compte de résultat de l'exercice au cours duquel l'erreur est constatée, sauf celle-ci concerne une écriture qui a impacté la situation nette. => L'incidence de ces corrections, après impôt, est indiquée sur une ligne séparée du compte de résultat (sauf si concerne la situation nette).</p>
Information financière comparative	<p>Oui : Présentation en annexe des postes concernés du bilan et du compte de résultat de l'exercice précédent après effet de la correction de l'erreur, à la condition que l'erreur porte sur un exercice présenté (N-1 pour les organismes publics).</p>
Information en annexe	<p>Information sur les erreurs corrigées.</p>

4 Le concept « d'impraticabilité » est développé à la section 5 de la présente instruction.

D. Illustrations

Deux exemples sont présentés en annexe 3.

Section 5 : Impraticabilité de l'application rétrospective

Sous-section 1 : Principe

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 du 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 lorsque l'opération ou l'événement est intervenu. 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.

Sous-section 2 : Illustrations

A. Cas où il n'est pas possible de déterminer l'incidence rétrospective sur un exercice présenté d'un changement de méthode comptable ou d'une 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 organismes publics, cet exercice est l'exercice en cours.

Par 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 pour 150 K€ mais postérieurement à l'arrêté des comptes est comptabilisé en affectant directement la situation nette d'ouverture de l'exercice N.

Le compte 119 « Report à nouveau – solde débiteur » est débité à hauteur de 150 K€ par le crédit du compte 1511 « Provisions pour litiges ».

B. Cas où il n'est pas possible de déterminer l'effet cumulé d'un changement de méthode comptable ou 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.

Par 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.

Section 6 : Modalités de première application des dispositions visées par la présente instruction

Concernant les corrections d'erreurs, les dispositions de la présente instruction s'appliquent de façon prospective. Ainsi, les erreurs qui ont pu être corrigées dans le passé selon d'autres méthodes, ne sont pas retraitées.

S'agissant des changements de méthodes comptables et d'estimations comptables, aucune modification des modalités de comptabilisation par rapport aux règles comptables actuellement applicables n'est générée par la mise en œuvre de la présente instruction.

LE CHEF DU SERVICE COMPTABLE DE L'ÉTAT

FRANÇOIS TANGUY

Annexes

Annexe n° 1 : Illustrations – Changements de méthodes comptables

a) Exemple 1

Un organisme public A procède pour la première fois en N à la comptabilisation d'un matériel acquis le 01/06/N-1 d'une valeur d'acquisition de 200 K€ et (amortissable sur 10 ans à compter de la mise en service le 01/07/N-1). Cette immobilisation corporelle a été cofinancée par les organismes A et B à hauteur respectivement de 35% et 40%, ainsi que par le conseil régional à hauteur de 25%.

Cet actif est contrôlé conjointement par les organismes A et B. Leur quote-part de contrôle est donc de 50%, le contrôle conjoint défini par l'instruction relative à la comptabilisation des immobilisations incorporelles et corporelles contrôlées conjointement étant un contrôle paritaire à défaut de disposition spécifique prévue par la convention. Le conseil régional est un financeur extérieur « non contrôlant ».

Dans la mesure où il n'existe aucune disposition contraire dans la convention de cofinancement, l'immobilisation cofinancée aurait été comptabilisée dans les comptes de A à hauteur de sa quote-part de financement, majorée du financement en provenance de la région, soit pour un montant de 95 K€ ($200 \text{ K€} \times 35\% + 50\% \times 200 \text{ K€} \times 25\%$) à l'actif de A.

S'agissant d'un changement de méthode comptable, l'impact à l'ouverture de l'exercice N est imputé en totalité sur la situation nette avec pour contrepartie le compte de report à nouveau dans les comptes de l'organisme A.

Les schémas comptables relatif à l'exercice N sont présentés ci-après :

	11x Report à nouveau		13412- Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Régions		13492- Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Régions		2154- Matériel		28154- Amorts matériel		51x- Banques, établissements financiers et assimilés		6811254- Dotations aux amortissements sur immos corporelles - matériel		781x Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs		12 Résultat	
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
Exercice N																		
Modification du bilan à l'ouverture de l'exercice N suite au changement de méthode comptable:																		
Inscription du bien contrôlé conjointement à hauteur de la quote-part de financement de A dans l'actif cofinancé majoré du financement en provenance de la région soit pour un montant total de 95 K€ (200 K€ x 39% + 50% x 200 K€ x 29%). Enregistrement de la contrepartie au passif : - part du financement apporté en propre par l'organisme A: 70 K€ (200 K€ x 35%) - financement externe reçu de la région : 25 (50% x 200 K€ x 25%).		70		25			95											
Constatation de l'amortissement N-1 du bien: 95 K€ / 10 ans x 180/360 (mise en service du bien le 1/7/N-1), avec pour contrepartie le compte 119 "Report à nouveau (solde débiteur)".	4,75							4,75										
Reprise N-1 du financement sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif cofinancé en fonction du taux de financement : 25 / 95 x 4,75 = 1,25: débit du compte 13492 par le crédit du compte 110 "Report à nouveau (solde créateur)".		1,25			1,25													
Enregistrement des flux liés à l'exercice N																		
Amortissement N du bien: 95 K€ / 10 ans								9,5				9,5						
Reprise du financement en compte de résultat sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif cofinancé en fonction du taux de financement: 25 / 95 x 9,5 = 2,5 par le débit du compte 13492					2,5									2,5				
Impact dans le compte de résultat N													9,5		2,5		7,0	
Saldes bilan fin N	35	66,5		25	3,75		95		14,25									

b) Exemple 2

Un organisme public procède pour la première fois en N à comptabilisation des droits à congés :

- Le « stock » de droits à congés payés est évalué à 800 K€ au 01/01/N ;
- Le montant des droits à congés à la clôture N est estimé à 880 K€ ;
- Les charges sociales représentent 45% et les charges fiscales 3% des montants bruts.

S'agissant d'un changement de méthode comptable, l'impact à l'ouverture de l'exercice est imputé en totalité sur la situation nette au débit du compte de report à nouveau. Seule la variation du stocks de dette entre le 1/1/N et le 31/12/N a un impact sur le compte de résultat de l'exercice.

Le montant des droits à congés au titre de N+1 est évalué à 820 K€.

Les schémas comptables relatifs aux exercice N et N+1 sont présentés ci-après :

	11x Report à nouveau		4282 Dettes provisionnées pour congés à payer		4382 Charges sociales sur congés à payer		4482 Charges fiscales sur congés à payer		6412x Congés payés du personnel		632 Charges fiscales sur congés payés		645x Charges de sécurité sociale		12 Résultat	
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
Exercice N : année du changement de méthode																
Constitution au 01/01/N du "stock" de droits à congés payés estimé à 800 K€	800			800												
Constatation des charges sociales et fiscales afférentes au "stock" au 01/01/N : - Charges sociales = 800 x 45% = 360 K€ - Charges fiscales = 800 x 3% = 24 K€	384				360	24										
Contrepassation début N des écritures enregistrées à l'ouverture			800		360	24		800		24		360				
Constatation du nouvel encours de dettes pour congés payés à la date de clôture : 880 K€				880				880								
Constatation des charges sociales et fiscales afférentes à l'exercice N : - Charges sociales = 880 x 45% = 396 K€ - Charges fiscales = 880 x 3% = 26,4 K€						396	26,4			26,4		396				
<i>Impact dans le compte de résultat N</i>								80		2,4		36		118,4		
Exercice N+1 :																
<i>Reprise bilan d'entrée N+1</i>	1184			880		396	26,4									
Contrepassation début N+1 des écritures enregistrées à l'ouverture			880		396	26,4		880		26,4		396				
Constatation du nouvel encours de dettes pour congés payés à la date de clôture : 820 K€				820				820								
Constatation des charges sociales et fiscales afférentes à l'exercice N+1 : - Charges sociales = 820 x 45% = 369 K€ - Charges fiscales = 820 x 3% = 24,6 K€						369	24,6			24,6		369				
<i>Impact dans le compte de résultat N</i>								60		1,8		27		88,8		
<i>Soldes bilan fin N+1</i>	1184			820		369	24,6									

Annexe n° 2 : Illustrations – Changements d'estimations comptables

a) Exemple 1

Compte tenu de l'utilisation prévue, le plan d'amortissement d'un matériel de 100 K€, acquis et mis en service en janvier N, retient une durée d'utilisation sur 5 ans avec un rythme de consommation des avantages économiques régulier. L'amortissement retenu par le plan est linéaire, sans valeur résiduelle.

Après 2 ans d'utilisation, il est nécessaire d'augmenter les capacités de production et l'utilisation du matériel de production est plus importante que prévue. Il est alors décidé d'amortir le bien sur les 2 années qui suivent, au lieu de retenir les 3. Le rythme de consommation des avantages économiques restant régulier, le mode linéaire est maintenu.

Pour assurer la révision prospective du plan d'amortissement, le taux d'amortissement est ajusté en fonction de la nouvelle durée ou du nouveau rythme d'utilisation pour l'exercice en cours et les exercices postérieurs.

Le tableau d'amortissement se présentera ainsi après la modification du plan en N + 2 :

Plan d'amortissement révisé				
Année	Annuités prévues à l'origine	Cumulé prévu	Annuités révisées	Cumul révisé
N	20	20		20
N+1	20	40		40
N+2	20	60	30	70
N+3	20	80	30	100
N+4	20	100		

En conséquence de ce changement d'estimation, les annuités d'amortissement révisées de 30 K€ sont dotées, pour l'exercice de la révision et les exercices ultérieurs, en utilisant le même compte 68112 " Dotations aux amortissements sur immobilisations – Immobilisations corporelles " qui est débité par le crédit du compte 28154 " Amortissements des immobilisations corporelles - Matériel " et sont bien des charges d'exploitation.

b) Exemple 2

Soit un matériel acquis début N pour 1 000 K€ et amortissable sur sa durée d'utilisation de 10 ans en linéaire.

Les cinq premières annuités d'amortissement ont été calculées sur une base amortissable de 1 000 K€, soit 100 K€ d'amortissement comptable de N à N+4. La valeur nette comptable est de 500 K€ à fin N+4.

Fin N+4, une dépréciation de 200 K€ est comptabilisée pour ramener la valeur nette comptable de ce bien de 500 à 300 K€.

En effet, lorsque, suite au test de dépréciation à la clôture, la valeur actuelle d'une immobilisation en cours d'amortissement est significativement inférieure à sa valeur nette comptable, une dépréciation est comptabilisée pour la ramener à cette valeur actuelle, et la base amortissable de l'immobilisation est modifiée pour l'exercice suivant. Le plan d'amortissement de l'actif déprécié est, en conséquence, révisé de façon prospective.

Rappelons que la valeur actuelle à la clôture est la plus élevée entre la valeur vénale (prix obtenu lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché nette des coûts de sortie) et la valeur d'usage (calculée en fonction des flux de trésorerie attendus).

En conséquence, à compter de N+5, les annuités seront calculées sur la nouvelle base amortissable de 300 K€, soit une annuité de 60 K€ (300 K€ à répartir sur les 5 ans d'utilisation restant à courir).

Le tableau d'amortissement se présentera ainsi après la modification du plan à compter de N+5 :

Plan d'amortissement révisé						
Année	Base amortissable	Dotations aux amortissements	Amortissements cumulés	Valeur actuelle	Dépréciation	Valeur nette comptable
N	1000	100	100			900
N+1	1000	100	200			800
N+2	1000	100	300			700
N+3	1000	100	400			600
N+4	1000	100	500	300	200	300
N+5	300	60	560			240
N+6	300	60	620			180
N+7	300	60	680			120
N+8	300	60	740			60
N+9	300	60	800			0

En conséquence de ce changement d'estimation, la dépréciation de 200 K€ est comptabilisée en N+4 au débit du compte 6816 " Dotations pour dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles " par le crédit du compte 291 " Dépréciations des immobilisations corporelles ".

Par ailleurs, les annuités d'amortissement révisées de 60 K€ sont dotées, pour l'exercice N+5 et les exercices ultérieurs, en débitant le même compte 68112 " Dotations aux amortissements sur immobilisations – Immobilisations corporelles " par le crédit du compte 28154 " Amortissements des immobilisations corporelles - Matériel ".

Annexe n° 3 : Illustrations – Corrections d'erreurs

a) Exemple 1

En N, il est relevé qu'un matériel acquis le 01/04/N-1 pour 200 K€, amortissable sur 10 ans a été comptabilisé par erreur en charge dans le compte de résultat de N-1. Cette erreur ne concerne pas une activité assujettie à l'impôt. La charge a été décaissée en N-1⁵.

Il convient de retraiter la situation nette à l'ouverture de l'exercice N pour intégrer cette immobilisation et les amortissements qui auraient dû être comptabilisés.

Au titre de l'information comparative, les postes concernés des comptes de résultats et des bilans des exercices N-1 et N seront présentés après correction de l'erreur. En particulier, le bilan de l'exercice N-1 est retraité du coût d'acquisition de ce matériel et du cumul des amortissements qui auraient dû être comptabilisés. Le résultat de l'exercice N- 1 est corrigé du montant de l'amortissement N-1 et du montant de la charge enregistrée à tort.

Les schémas comptables relatif à l'exercice N sont présentés ci-après :

	11x Report à nouveau		2154 - Matériel		28154 - Amortissements matériel		6811254 - Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles - matériel		12 Résultat	
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
Exercice N										
Modification du bilan à l'ouverture de l'exercice N suite à la correction d'erreur :										
Inscription au débit du compte 2154 de l'immobilisation corporelle, comptabilisée à tort en charges en N-1, avec pour contrepartie le crédit du compte 110 "Report à nouveau (solde créditeur)".		200	200							
Constatation de l'amortissement N-1 du bien : 200 K€ / 10 ans x 90/360 (acquisition et mise en service du bien le 1/4/N-1), avec pour contrepartie le compte 119 "Report à nouveau (solde débiteur)".	5					5				
Enregistrement des flux liés à l'exercice N										
Amortissement N du bien : 200 K€ / 10 ans						20	20			
Impact dans le compte de résultat N							20		20	
Soldes bilan fin N		195	200			25				

⁵ Dans l'hypothèse où la charge n'est pas encore décaissée, il convient de débiter le compte 401 " Fournisseurs " par le crédit du compte 404 " Fournisseurs d'immobilisations ".

b) Exemple 2

En N, il est relevé qu'un matériel a été acquis pour 600 K€ le 15/06/N-3 (mise en service le 01/07/N-3) et qu'il n'a pas été amorti en N-3, N-2 et N-1 (durée d'utilisation estimée à 5 ans). Cette erreur ne concerne pas une activité assujettie à l'impôt.

Il convient de :

- calculer les amortissements qui auraient dû être constatés en N-3, N-2 et N-1 ;
- retraiter la situation nette et les amortissements du bilan d'ouverture N.

Au titre de l'information comparative, les postes concernés des comptes de résultats et des bilans des exercices N-1 et N seront présentés après correction de l'erreur. En particulier, il convient de retraiter la situation nette d'ouverture du premier exercice présenté, soit N-1, pour tenir compte de l'incidence des amortissements omis depuis N-3. Le résultat de l'exercice N-1 est corrigé du montant de l'amortissement N-1.

Les schémas comptables relatif à l'exercice N sont présentés ci-après :

	11x Report à nouveau		28154 - Amortissements matériel		6811254 - Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles - matériel		12 Résultat	
	D	C	D	C	D	C	D	C
Exercice N								
Modification du bilan à l'ouverture de l'exercice N suite à la correction d'erreur :								
Comptabilisation des amortissements omis N-3, N-2 et N-1 relatifs au matériel (mis en service le 01/07/N-3) : 600 K€ / 10 ans x 2,5 ans, avec pour contrepartie le compte 119 "Report à nouveau (solde débiteur)"	150			150				
Enregistrement des flux liés à l'exercice N								
Amortissement N du bien : 600 K€ / 10 ans				60	60			
Impact dans le compte de résultat N					60		60	
Saldes bilan fin N	150			210				

Annexe n° 4 : Avis n° 2012-05 du CNoCP du 18 octobre 2012 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs



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. Cas de l'absence de méthodes comptables.....	2
2.1.2. Cohérence des méthodes comptables.....	3
2.2. DISPOSITIONS RELATIVES AUX CHANGEMENTS DE METHODES	
COMPTABLES	3
2.2.1. Application d'un changement de méthodes comptables	3
2.2.2. Comptabilisation et retraitement de l'information financière	
comparative.....	4
2.2.3. Information en annexe.....	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. Application d'un changement d'estimation comptable.....	6
3.2.2. Comptabilisation et retraitement de l'information financière	
comparative.....	7
3.2.3. Information en annexe.....	7
4. CORRECTIONS D'ERREURS.....	8
4.1. DEFINITION DES ERREURS.....	8
4.2. DISPOSITIONS RELATIVES AUX CORRECTIONS D'ERREURS	8
4.2.1. Comptabilisation et retraitement de l'information financière	
comparative.....	8
4.2.2. Information en annexe.....	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 commercial ¹.

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 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 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.

Version publiée le 23 avril 2013