

2ème édition

Notes
d'information

NI.X

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

Septembre 2023

CNCC
COMPAGNIE
NATIONALE DES
COMMISSAIRES AUX
COMPTES

SOMMAIRE

AVANT-PROPOS	5
1. CHANGEMENTS COMPTABLES DANS LES RÉFÉRENTIELS COMPTABLES FRANÇAIS	9
1.1 PRINCIPE DE PERMANENCE DES MÉTHODES COMPTABLES	9
1.11 <i>Dispositions figurant dans le code de commerce</i>	9
1.111 Établissement des comptes annuels	9
1.112 Établissement des comptes consolidés.....	9
1.12 <i>Dispositions figurant dans le Plan comptable général</i>	9
1.13 <i>Dispositions figurant dans le règlement ANC n°2018-06</i>	9
1.14 <i>Dispositions figurant dans le règlement ANC n°2020-01</i>	10
1.15 <i>Synthèse des dispositions relatives au principe de permanence des méthodes comptables</i>	10
1.2 DÉFINITIONS DES CHANGEMENTS COMPTABLES	12
1.21 <i>Changements de méthodes comptables</i>	12
1.211 Changements de réglementation.....	12
1.212 Changements de méthodes comptables à l'initiative de l'entité	12
1.22 <i>Changements d'estimations</i>	14
1.23 <i>Corrections d'erreurs</i>	15
1.3 TRAITEMENT DES CHANGEMENTS COMPTABLES DANS LES COMPTES ANNUELS	15
1.31 <i>Changements de méthodes comptables</i>	16
1.311 Mode de calcul	16
1.312 Comptabilisation.....	17
1.313 Informations à communiquer.....	17
1.32 <i>Changements d'estimation</i>	18
1.321 Mode de calcul	18
1.322 Comptabilisation.....	18
1.323 Informations à communiquer.....	19
1.33 <i>Corrections d'erreurs</i>	19
1.331 Mode de calcul	19
1.332 Comptabilisation.....	19
1.333 Informations à communiquer.....	19
1.34 <i>Tableau de synthèse du traitement des changements comptables dans les comptes annuels établis en application du Plan comptable général</i>	20
1.4 TRAITEMENT DES CHANGEMENTS COMPTABLES DANS LES COMPTES CONSOLIDÉS ÉTABLIS EN APPLICATION DU RÈGLEMENT ANC N°2020-01	21
2. CHANGEMENTS COMPTABLES DANS LE RÉFÉRENTIEL IFRS	24
2.1 PRINCIPE DE PERMANENCE DES MÉTHODES COMPTABLES	24
2.2 DÉFINITIONS DES CHANGEMENTS COMPTABLES	25
2.21 <i>Changements de méthodes comptables</i>	25
2.22 <i>Changements d'estimations comptables</i>	26
2.23 <i>Corrections d'erreurs</i>	27
2.3 TRAITEMENT DES CHANGEMENTS COMPTABLES	28
2.31 <i>Changements de méthodes comptables</i>	28
2.311 Mode de calcul	28
2.312 Comptabilisation.....	29
2.313 Informations à communiquer.....	30
2.32 <i>Changements d'estimations comptables</i>	33
2.321 Mode de calcul	33
2.322 Comptabilisation.....	33
2.323 Informations à communiquer.....	33
2.33 <i>Corrections d'erreurs</i>	34
2.331 Mode de calcul	34
2.332 Comptabilisation.....	34
2.333 Informations à communiquer.....	35
2.34 <i>Traitement des changements comptables susceptibles d'intervenir à la suite d'une décision d'agenda de l'IFRS IC</i>	35
2.341 Décision d'agenda motivée au regard de l'application des normes existantes.....	35
2.342 Décision d'agenda motivée par la nécessité d'un projet plus large de l'IASB.....	36
2.35 <i>Tableau de synthèse du traitement des changements comptables dans les comptes consolidés établis en application du référentiel IFRS</i>	36
2.4 IMPLICATION DES CHANGEMENTS COMPTABLES DANS LE REFERENTIEL IFRS SUR LES COMPTES ANNUELS ÉTABLIS SELON LE PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL	40

3.	TRAVAUX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES DANS LE CADRE DE L'AUDIT DE COMPTES EN VUE DE LEUR CERTIFICATION	41
3.1	DÉFINITIONS	41
3.2	VOCABULAIRE	41
3.3	DÉMARCHE D'IDENTIFICATION DES CHANGEMENTS COMPTABLES	41
3.31	<i>Introduction</i>	41
3.32	<i>Lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes</i>	42
3.33	<i>Lors de la prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes</i>	43
3.34	<i>Lors de l'audit des estimations comptables et des informations y afférentes fournies dans l'annexe</i>	44
3.35	<i>Lors du contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié</i>	44
3.36	<i>Lors de la réalisation des procédures analytiques</i>	44
3.4	PROCÉDURES D'AUDIT À METTRE EN ŒUVRE LORSQUE LE COMMISSAIRE AUX COMPTES IDENTIFIE UN CHANGEMENT COMPTABLE	45
3.41	<i>Appréciation de la justification des changements comptables</i>	46
3.411	Comptes annuels établis en application du Plan comptable général et comptes consolidés établis en application du règlement ANC n°2020-01	47
3.412	Comptes consolidés établis en application du référentiel IFRS	52
3.42	<i>Vérification de la traduction comptable, y compris les informations fournies dans l'annexe, des changements comptables</i>	54
3.43	<i>Vérification des informations relatives aux exercices précédents présentées dans les comptes annuels ou consolidés</i>	55
3.44	<i>Déclarations de la direction</i>	57
3.5	INCIDENCES DES CHANGEMENTS COMPTABLES SUR LE RAPPORT SUR LES COMPTES	57
3.51	<i>Changements de méthodes comptables</i>	57
3.511	Formulation d'une observation	57
3.512	Justification des appréciations	60
3.513	Schéma récapitulatif	60
3.52	<i>Changements d'estimations</i>	61
3.53	<i>Corrections d'erreurs</i>	62
4.	EXAMEN LIMITÉ DE COMPTES INTERMÉDIAIRES ÉTABLIS EN APPLICATION DE TEXTES LÉGAUX ET RÉGLEMENTAIRES	64
4.1	TRAVAUX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES	64
4.2	ÉTABLISSEMENT DU RAPPORT D'EXAMEN LIMITÉ	65
5.	AUDIT OU EXAMEN LIMITÉ D'INFORMATIONS FINANCIÈRES DANS LE CADRE DE SERVICES AUTRES QUE LA CERTIFICATION DES COMPTES OU DE PRESTATIONS	67
6.	CHANGEMENT DE RÉFÉRENTIEL COMPTABLE	68
6.1	TRANSFERT DU SIÈGE SOCIAL D'UNE SOCIÉTÉ ÉTRANGÈRE	68
6.11	<i>Le transfert du siège social est réalisé par la dissolution de l'entité étrangère</i>	68
6.12	<i>Le transfert du siège social est réalisé par la transformation de l'entité étrangère</i>	69
6.2	ADMISSION DES TITRES DE LA SOCIÉTÉ À LA NÉGOCIATION SUR UN MARCHÉ RÈGLEMENTÉ	70
6.3	EXERCICE DE L'OPTION OUVERTE PAR L'ARTICLE L. 233-24 DU CODE DE COMMERCE	70
6.4	CAS RELATIF AU PASSAGE DU RÉFÉRENTIEL IFRS AU RÉFÉRENTIEL COMPTABLE FRANÇAIS	70
7.	QUESTION SPÉCIFIQUE : INCIDENCES D'UNE CONTINUITÉ D'EXPLOITATION DÉFINITIVEMENT COMPROMISE	72
8.	ANNEXES	75
8.1	TEXTES DE CERTAINS ARTICLES DU CODE DE COMMERCE	75
8.2	TEXTES DE CERTAINS ARTICLES DU PLAN COMPTABLES GÉNÉRAL	75
8.3	LISTE DES MÉTHODES DE RÉFÉRENCE PRÉVUES PAR LE PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL	76
8.4	TABLEAU DE SYNTHÈSE DES CHOIX EXPLICITES ENTRE PLUSIEURS MÉTHODES COMPTABLES POUR L'ÉTABLISSEMENT DES COMPTES ANNUELS EN APPLICATION DU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL AVEC INDICATION DES MÉTHODES COMPTABLES DE RÉFÉRENCE LE CAS ÉCHÉANT	76
8.5	LISTE DES MÉTHODES OBLIGATOIRES PRÉVUES AU RÈGLEMENT ANC N°2020-01	80
8.6	LISTE DES MÉTHODES OPTIONNELLES PRÉVUES AU RÈGLEMENT ANC N°2020-01	81
8.7	TABLEAU DE SYNTHÈSE DES PRINCIPALES DIVERGENCES DE MÉTHODES COMPTABLES APPLICABLES AUX COMPTES ANNUELS ET AUX COMPTES CONSOLIDÉS ÉTABLIS SELON LES RÉFÉRENTIELS COMPTABLES FRANÇAIS	81
8.8	SYNTHÈSE DES DÉFINITIONS DES CHANGEMENTS COMPTABLES SELON LES RÉFÉRENTIELS COMPTABLES APPLICABLES EN FRANCE	84

8.9	SYNTHÈSE DU TRAITEMENT COMPTABLE DES CHANGEMENTS COMPTABLES SELON LES RÉFÉRENTIELS COMPTABLES APPLICABLES EN FRANCE	86
8.10	TEXTES DE CERTAINES DISPOSITIONS DU RÉFÉRENTIEL IFRS	88
8.11	PROCESS OF THE IFRS INTERPRETATIONS COMMITTEE	89

AVANT-PROPOS

Pour l'établissement de leurs comptes annuels ou consolidés, les entités appliquent les méthodes comptables prévues par le référentiel comptable prescrit par les textes légaux et réglementaires.

Lorsqu'il existe un choix entre plusieurs méthodes comptables conformes au référentiel applicable, les entités sélectionnent celles qu'elles considèrent comme étant les plus appropriées au regard de l'objectif de régularité, de sincérité et d'image fidèle que ces comptes doivent refléter.

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

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

Par ailleurs, l'application des méthodes comptables donne lieu à des estimations et est effectuée selon des modalités qui peuvent évoluer dans le temps et affecter la comparabilité des comptes.

La comparabilité des comptes peut également être affectée lorsqu'il est procédé à une correction d'erreurs.

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

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

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

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

L'objectif de cette note d'information est :

- de rappeler les textes légaux et réglementaires applicables en matière de changements comptables : en distinguant les dispositions figurant dans les référentiels comptables français et celles figurant dans le référentiel IFRS ;

- d’expliciter la démarche du commissaire aux comptes visant à identifier et apprécier le bien-fondé des changements comptables et leur traitement ;
- de préciser les modalités pratiques de mise en œuvre de la NEP 730 lorsque le commissaire aux comptes identifie un changement comptable et les conséquences qu’il en tire sur la rédaction de son rapport de certification des comptes annuels ou consolidés ;
- de préciser également les incidences d’un changement comptable sur le rapport d’examen limité de comptes intermédiaires établi en application de la NEP 2410.

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

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

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

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

« Annexe »	Élément des comptes annuels ou consolidés prévu par le code de commerce lorsque ceux-ci sont établis selon les référentiels comptables français ou « notes » pour des comptes consolidés établis selon le référentiel IFRS tel qu’adopté dans l’Union européenne (bien que ce référentiel n’utilise pas la terminologie « annexe », mais « notes », telle que définie par IAS 1.7).
« Le commissaire aux comptes »	Organe de contrôle légal de l’entité, qu’il s’agisse d’une personne physique, d’une personne morale ou encore de plusieurs personnes.
« Comptes »	Comptes annuels et /ou Comptes consolidés. « États financiers » pour des comptes consolidés établis selon le référentiel IFRS tel qu’adopté dans l’Union européenne (bien que ce référentiel n’utilise pas la terminologie « comptes », mais « États financiers », telle que définie par IAS 1.7).
« Date d’arrêté des comptes » (par l’organe compétent)	« Date d’établissement des comptes » (article L. 123-20 du code de commerce et articles 832-2, 833-2, 834-2 et 835-2 du Plan comptable général) ; « Date de l’autorisation de publication des états financiers » selon le référentiel IFRS tel qu’adopté dans l’Union européenne (IAS 10.17).
« Date de clôture »	« Clôture de l’exercice » (article L. 123-12 du code de commerce) ; « Date de fin de la période de reporting » au sens de la norme IAS 10 « Événements postérieurs à la période de reporting », telle qu’adoptée dans l’Union européenne.
« L’entité »	Personnes et entités concernées par les dispositions de l’article L. 820-1 du code de commerce.

« Plan comptable général » (ou PCG)	Règlement ANC n°2014-03 relatif au Plan comptable général
« IFRS »	Les normes internationales d'information financière sont les normes et interprétations adoptées et publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Elles comprennent ; <ul style="list-style-type: none"> – les normes internationales d'information financière (IFRS) ; – les normes comptables internationales (IAS) ; et – les interprétations émanant du comité d'interprétation des normes d'information financière (IFRIC désormais dénommé IFRS Interpretations Committee) ou de l'ancien comité permanent d'interprétation (SIC).
« Référentiel IFRS »	Référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne.
« Méthodes comptables »	« Prescription comptable » (article L. 123-14 du code de commerce) ; « Méthodes comptables retenues » (article L. 123-17 du code de commerce) ; « Méthodes d'évaluation des éléments chiffrés » (article R. 123-178 du code de commerce) ; « Méthodes d'évaluation et de comptabilisation » (Plan comptable général article 121-5) « Méthode de présentation des comptes » (Plan comptable général article 121-5) « Règles relatives à l'évaluation des dépréciations » (Plan comptable général article 214-18) « Règles générales d'évaluation » (Plan comptable général articles 214-22 et 221-1) « Règles de comptabilisation », « Règles d'évaluation » (Recueil des normes comptables de l'ANC) ; « Règles et procédures » (Plan comptable général article 121-3) ; « Règles et méthodes comptables » (Plan comptable général articles 832-2, 833-2, 834-2 et 835-2 et Règlement ANC n°2020-01 article 121-1) ; « Règles d'établissement et de présentation des comptes consolidés » (Règlement ANC n°2020-01 article 121-2) ; « Méthodes de comptabilisation, d'évaluation et de présentation des comptes consolidés » (Règlement ANC n°2020-01 article 121-2) « Les (...) principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation de ses états financiers. » (IAS 8.5).
« Rapport de gestion »	Rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes, quelle que soit la dénomination de ce rapport.
« Le rapport »	Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels ou sur les comptes consolidés ou bien encore sur des comptes intermédiaires.
« Référentiels comptables applicables en France »	<ul style="list-style-type: none"> – le règlement ANC n°2014-03 relatif au Plan comptable général (PCG) ; – le règlement ANC n°2020-01 relatif aux comptes consolidés ; – le règlement ANC n°2018-06 relatif aux comptes annuels des personnes morales de droit privé à but non lucratif ; – le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne.

« Référentiels comptables français »	<ul style="list-style-type: none"> – le règlement ANC n°2014-03 relatif Plan comptable général (PCG) ; – le règlement ANC n°2020-01 relatif aux comptes consolidés ; – le règlement ANC n°2018-06 relatif aux comptes annuels des personnes morales de droit privé à but non lucratif .
--------------------------------------	--

Cette note d'information n'aborde pas les éventuelles spécificités relatives au traitement comptable des changements comptables issues de plans comptables particuliers ou de règlements de l'Autorité des normes comptables (ANC) ou du Comité de la réglementation comptable (CRC) autres que les règlements cités sous le terme « Référentiels comptables applicables en France ». De même, cette note d'information ne prend pas en compte les incidences du règlement ANC n° 2022-06 relatif à la modernisation des états financiers de l'ANC applicable à compter du 1^{er} janvier 2025 ou de manière anticipée à compter de sa date de publication au Journal Officiel.

Les textes légaux et réglementaires cités dans la note d'information correspondent à leur version en vigueur en date du 31 août 2023 (source « Légifrance », « ANC.gouv.fr » et « EUR-Lex » pour le référentiel IFRS).

1. CHANGEMENTS COMPTABLES DANS LES RÉFÉRENTIELS COMPTABLES FRANÇAIS

1.1 PRINCIPE DE PERMANENCE DES MÉTHODES COMPTABLES

1.11 Dispositions figurant dans le code de commerce

1.111 *Établissement des comptes annuels*

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

Le principe de permanence des méthodes comptables est également applicable aux personnes morales de droit privé qui appliquent le Plan comptable général.

1.112 *Établissement des comptes consolidés*

Pour l'établissement des comptes consolidés des sociétés commerciales¹, l'article L. 233-22 du code de commerce précise : « *Sous réserve des dispositions de l'article L. 233-23, les comptes consolidés sont établis selon les principes comptables et les règles d'évaluation du présent code de commerce tenu des aménagements indispensables résultant des caractéristiques propres aux comptes consolidés par rapport aux comptes annuels et de la présentation de l'ensemble consolidé comme une entité économique unique. (...)* »

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

1.12 Dispositions figurant dans le Plan comptable général

L'article 111-1 du Plan comptable général précise qu'il s'applique à toute personne physique ou morale soumise à l'obligation légale d'établir des comptes annuels comprenant le bilan, le compte de résultat et une annexe, sous réserve, le cas échéant, des dispositions qui leur sont spécifiques, prescrites par d'autres textes légaux ou réglementaires.

Dans le Plan comptable général, les dispositions relatives au principe de permanence des méthodes comptables figurent à l'article 121-5 (cf. 8.2).

1.13 Dispositions figurant dans le règlement ANC n°2018-06

Pour l'établissement de leurs comptes annuels, les personnes morales de droit privé à but non lucratif (associations, fondations et fonds de dotation) se réfèrent, sous réserve des dispositions spécifiques du règlement ANC n°2018-06 relatif aux comptes annuels des personnes morales de droit privé à but non lucratif, au Plan comptable général, comme précisé à l'article 111-2 du règlement ANC n°2018-06 précité : « *A défaut de dispositions spécifiques prévues au présent règlement, les dispositions du règlement ANC n° 2014-03 relatif au plan comptable général s'appliquent.* »

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

1.14 Dispositions figurant dans le règlement ANC n°2020-01

Le règlement ANC n°2020-01 relatif aux comptes consolidés ne traite pas directement du principe de permanence des méthodes comptables, mais précise qu'en l'absence de dispositions particulières prévues par ce règlement, ce sont les dispositions du Plan comptable général qui s'appliquent.

En particulier, l'article 271-2 du règlement prévoit : « *Les méthodes comptables du groupe correspondent aux méthodes comptables définies par les règlements de l'ANC relatifs aux comptes individuels, sous réserve :*

- i. *du choix effectué, par le groupe, de méthodes comptables alternatives lorsqu'un choix de méthode comptable est prévu par les règlements de l'Autorité des normes comptables relatifs aux comptes individuels,*
- ii. *des méthodes comptables obligatoires en vertu du présent règlement nonobstant le fait qu'elles puissent être optionnelles pour les comptes individuels,*
- iii. *des méthodes comptables optionnelles prévues par le présent règlement. »*

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

Les dispositions du Plan comptable général relatives au principe de permanence des méthodes comptables sont ainsi applicables aux comptes consolidés établis selon le règlement ANC n°2020-01.

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

La synthèse des dispositions de l'article L. 123-17 du code de commerce et de l'article 121-5 du Plan comptable général, relatives à l'application du principe de permanence des méthodes comptables, en dehors des changements de méthodes comptables résultant de modifications de la réglementation comptable qui s'imposent aux entités, est présentée dans le tableau ci-après :

Texte	Dispositions relatives au principe de permanence des méthodes comptables (en dehors des changements de méthodes comptables résultant de modifications de la réglementation comptable qui s'imposent aux entités)
Dispositions relatives aux comptes établis en application des référentiels comptables français	
Code de commerce article L. 123-17	Sauf dans des cas exceptionnels, afin de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise et dans les conditions prévues par un règlement de l'Autorité des normes comptables, les méthodes comptables retenues et la structure du bilan et du compte de résultat ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre. Si des modifications interviennent, elles sont décrites et justifiées dans l'annexe et signalées, le cas échéant, dans le rapport des commissaires aux comptes.

Texte	Dispositions relatives au principe de permanence des méthodes comptables (en dehors des changements de méthodes comptables résultant de modifications de la réglementation comptable qui s'imposent aux entités)		
Dispositions relatives aux comptes établis en application des référentiels comptables français			
Plan comptable général article 121-5	<p>La cohérence et la comparabilité des informations comptables au cours des périodes successives reposent sur la permanence des méthodes comptables et de la structure du bilan et du compte de résultat.</p> <p>Les méthodes comptables peuvent être :</p>		
	Explicites : elles résultent d'une disposition spécifique définie par l'Autorité des normes comptables.	ou	Implicites : en l'absence de texte, elles résultent d'une pratique conforme aux principes d'établissement des comptes annuels énoncés dans le Plan comptable général.
	<p>L'adoption initiale d'une méthode comptable résulte d'une décision de l'entité qui n'a pas à être justifiée.</p> <p>L'entité doit appliquer de manière cohérente et permanente une méthode comptable aux opérations et informations similaires.</p> <p>Les méthodes comptables considérées par l'Autorité des normes comptables comme conduisant à une meilleure information sont qualifiées de méthodes de référence.</p> <p>L'adoption d'une méthode comptable de référence est irréversible.</p> <p>Un changement de méthode dans le but d'adopter une méthode de référence n'a pas à être justifié.</p> <p>En dehors de ce cas, toute exception au principe de permanence des méthodes comptables doit être justifiée par (cf. 1.2) :</p>		
	L'existence d'un choix entre plusieurs méthodes comptables conformes aux principes d'établissement des comptes annuels.	et	Une meilleure information financière.
Plan comptable général article 122-2	<p>Ne constituent pas des changements de méthodes comptables mais des changements d'estimations l'adoption :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ d'une méthode comptable pour des événements ou opérations qui diffèrent sur le fond d'événements ou d'opérations survenus précédemment ; ▪ d'une méthode comptable pour des événements, ou opérations ou éléments qui étaient jusqu'alors sans importance significative. 		

1.2 DÉFINITIONS DES CHANGEMENTS COMPTABLES

Le Plan comptable général distingue :

- les changements de méthodes comptables ;
- les changements d'estimations ;
- les corrections d'erreurs.

1.21 Changements de méthodes comptables

L'article 121-5 du Plan comptable général définit les méthodes comptables en tant que principes, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement de ses comptes annuels.

Le terme « méthode comptable » s'applique :

- aux méthodes d'évaluation et de comptabilisation ;
- aux méthodes de présentation des comptes.

L'article 122-1 précise qu'un changement de méthode résulte :

- soit d'un changement de réglementation comptable ;
- soit d'un changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité, c'est-à-dire du remplacement d'une méthode comptable par une autre lorsqu'un choix entre plusieurs méthodes comptables existe. Ces changements de méthodes comptables ne peuvent intervenir que dans le respect des dispositions figurant à l'article L. 123-17 du code de commerce et à l'article 122-2 du Plan comptable général (cf. 1.212).

1.211 *Changements de réglementation*

Un changement de réglementation comptable s'impose à l'entité, et le changement comptable en résultant n'a pas à être justifié.

1.212 *Changements de méthodes comptables à l'initiative de l'entité*

L'article 122-2 du Plan comptable général dispose qu'un changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité n'est possible qu'à la double condition :

- a) qu'il existe un choix entre plusieurs méthodes comptables conformes aux principes d'établissement des comptes annuels. Ce choix peut résulter d'une option prévue par le plan comptable général ou de l'existence de plusieurs méthodes implicites pour traduire une même opération ou information.

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

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

Un tableau de synthèse des choix explicites entre plusieurs méthodes comptables pour l'établissement des comptes annuels en application du Plan comptable général, avec, le cas échéant, indication des méthodes comptables de référence, figure au 8.4.

- b) que le changement de méthode conduise à fournir une meilleure information financière, c'est-à-dire que la nouvelle méthode reflète de façon plus adaptée et plus pertinente la performance ou le patrimoine de l'entité au regard de son activité, sa situation et son environnement.

A contrario, dans un même contexte et pour une même opération ou information, une méthode qui a été considérée par l'entité comme fournissant une meilleure information financière ne peut être ultérieurement remise en cause.

Ainsi, la décision de changer de méthode comptable ne résulte pas d'une décision discrétionnaire de l'entité, mais de circonstances justifiant un changement qui permet de fournir une meilleure information financière.

Toutefois, l'entité qui souhaite changer de méthode comptable dans le but d'adopter une méthode de référence (cf. 8.4) n'a pas à justifier ce choix, qui est irréversible.

En revanche, à droit fiscal constant, le bénéfice d'une méthode comptable favorable à l'entité d'un point de vue fiscal ne peut pas être la seule justification à un changement de méthode comptable.

Autrement dit, il n'est pas possible de considérer qu'une méthode comptable, adoptée initialement pour des considérations fiscales, est une option fiscale pouvant donner lieu à un changement ultérieur sans remplir les conditions d'un changement de méthode comptable prévues à l'article 122-2 du Plan comptable général et rappelées ci-avant.

Au regard de ces précisions, à titre d'exemples et sous réserve que la nouvelle méthode soit conforme aux règlements de l'Autorité des normes comptables, une entité peut procéder à des changements de méthodes comptables à son initiative dans les cas suivants :

- adopter une méthode comptable généralement retenue dans le secteur d'activité dans lequel l'entité opère ;
- harmoniser les méthodes comptables retenues dans les comptes annuels et dans les comptes consolidés ;
- adapter les méthodes comptables aux modes de suivi interne de gestion de la performance ou du patrimoine, dont l'évolution a été rendue nécessaire par une modification de l'activité, de la situation ou de l'environnement de l'entité ;
- adopter une méthode comptable de référence.

Par ailleurs, l'article 122-2 du Plan comptable général dispose que l'adoption d'une méthode comptable pour des événements ou opérations qui diffèrent sur le fond d'événements ou d'opérations survenus précédemment, ou l'adoption d'une nouvelle méthode comptable pour des événements ou opérations qui étaient jusqu'alors sans importance significative, ne constituent pas des changements de méthodes comptables, mais des changements d'estimation (cf. 1.22). En effet, dans ces deux situations, l'application de la méthode comptable ne nécessitera pas de retraitement des transactions passées.

Pour les comptes consolidés établis en application du règlement ANC n°2020-01, en l'absence de dispositions particulières prévues par ce règlement, ce sont les dispositions du PCG qui s'appliquent.

Dès lors :

- le choix entre plusieurs méthodes comptables peut également être implicite ou explicite ;
- les choix explicites entre plusieurs méthodes comptables applicables aux comptes consolidés établis selon le règlement ANC n°2020-01 résultent des textes légaux et réglementaires suivants :

- l'article L. 233-22 du code de commerce selon les termes duquel les comptes consolidés sont établis selon les méthodes comptables figurant dans le code de commerce, compte tenu des aménagements indispensables résultant de leurs caractéristiques propres par rapport aux comptes annuels et de la présentation de l'ensemble consolidé comme une entité économique unique, et sous réserve des dispositions de l'article L. 233-23 du même code (cf. 1.14). Ainsi, les dispositions du Plan comptable général, incluant les choix de méthodes comptables qui y figurent, dès lors que ces dispositions et ces choix ne sont pas incompatibles avec celles résultant des textes régissant l'établissement des comptes consolidés, peuvent être appliquées pour l'établissement de ces comptes ;
- l'article L. 233- 23 du code de commerce ;
- l'article R. 233-10 du code de commerce pris pour l'application de l'article L. 233-23 du même code ;
- le règlement ANC n°2020-01.

Le tableau de synthèse des principales divergences de méthodes comptables pour l'établissement des comptes annuels établis selon le Plan comptable général et des comptes consolidés en application du règlement ANC n°2020-01, figure au 8.7.

1.22 Changements d'estimations

L'article 122-4 du Plan comptable général définit les estimations comptables comme le résultat de l'exercice du jugement et de la mise en œuvre d'hypothèses dans l'application d'une méthode comptable.

Le commentaire infra-réglementaire (IR2) intégré sous cet article précise que : *« En raison des incertitudes inhérentes à la vie des affaires, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent être évalués avec précision. L'entité doit alors recourir à des estimations comptables pour appliquer ses méthodes comptables. Ces estimations nécessitent l'exercice du jugement et/ou l'utilisation d'hypothèses fondées sur les dernières informations disponibles. Le recours à des estimations raisonnables est une part essentielle de la préparation des comptes. »*

Sont qualifiées d'estimations comptables toutes les modalités d'application d'une méthode comptable dès lors que ces modalités ne résultent pas d'un choix de méthodes comptables explicite et permettent d'évaluer au mieux la transaction.

À titre d'exemple, pour calculer la valeur d'usage d'un actif, l'entité met en œuvre des modalités pratiques qui peuvent évoluer au cours du temps afin d'obtenir une meilleure évaluation en fonction des informations à sa disposition. Ces éléments de calcul sont des estimations.

Il en est de même des modalités de calcul de la dépréciation d'une créance, des titres ou des modalités retenues pour mesurer l'avancement d'un contrat à long terme.

L'application des méthodes et principes comptables passe par la mise en œuvre de modalités pratiques choisies au cas par cas par l'entreprise. Ces modalités peuvent, dans le cadre d'une même méthode, différer d'une entreprise à l'autre et, pour une même entreprise, dans le temps. Ces différences ou ces évolutions sont normales et sont assimilables, dans leur nature, aux changements d'estimations. (...). »

L'article 122-5 du Plan comptable général indique qu'un changement d'estimation peut survenir à la suite :

- d'un changement de circonstances sur lesquelles l'estimation était fondée ;
- de nouvelles informations ;
- d'une meilleure expérience.

À titre d'exemples, les changements suivants correspondent à un changement d'estimation :

- une nouvelle estimation de la durée d'utilisation d'une immobilisation conduit à la révision prospective du plan d'amortissement ;
- le changement des modalités de détermination du pourcentage d'avancement dans le cadre de la comptabilisation des contrats à long terme selon la méthode à l'avancement ;
- si l'entité a programmé l'arrêt d'exploitation d'une marque précédemment non amortie, celle-ci peut commencer à être amortie sur sa durée d'utilisation résiduelle ;
- un nouvel outil de gestion permettant de suivre de manière plus fiable les coûts de garantie par produit peut conduire l'entité à changer les modalités d'évaluation de sa provision pour garantie antérieurement calculée sur une base forfaitaire.

Concernant la distinction entre un changement de méthodes comptables, un changement d'estimations et une correction d'erreurs, le commentaire infra-règlementaire (IR2) intégré sous l'article 122-4 du Plan comptable général apporte les précisions suivantes : « *Une estimation est révisée si les circonstances sur lesquelles elle était fondée sont modifiées par suite de nouvelles informations ou d'une meilleure expérience ; par exemple, une nouvelle estimation de la durée (...) [d'utilisation] d'une immobilisation conduit à revoir le plan d'amortissement futur. Le fait de réviser une estimation ne confère pas nécessairement à l'ajustement correspondant la qualité d'élément exceptionnel ni le caractère de correction d'erreur. Il est parfois difficile de faire la distinction entre un changement de méthode comptable et un changement dans les estimations. La modification est alors assimilée à un changement dans les estimations comptables et fait l'objet d'une information spécifique.* »

Lorsqu'il n'est pas possible de qualifier clairement une modification de changement de méthode comptable ou de changement d'estimation, cette modification est assimilée à un changement d'estimation.

1.23 Corrections d'erreurs

L'article 122-6 du Plan comptable général définit les corrections d'erreurs comme suit : « *Les corrections d'erreurs résultent d'erreurs, d'omissions matérielles ou d'interprétation erronées. Constitue également une erreur l'adoption par l'entreprise d'une méthode comptable non admise.* »

L'article 122-5 précise par ailleurs que : « *(...) Les changements d'estimations ne constituent pas des corrections d'erreur sauf si les estimations antérieures étaient fondées sur des données elles-mêmes manifestement erronées sur la base des informations disponibles à l'époque. (...).* »

En revanche, constitue une correction d'erreur, le changement de méthodes comptables effectué après le premier exercice d'application obligatoire des nouvelles dispositions d'un règlement de l'ANC².

1.3 TRAITEMENT DES CHANGEMENTS COMPTABLES DANS LES COMPTES ANNUELS

A l'instar des définitions rappelées au 1.2, le traitement des changements comptables dans les comptes annuels est abordé dans la section 2 du chapitre II du Titre I du Livre I du Plan comptable général, intitulée « *Méthodes comptables, changements de méthodes comptables, estimations comptables, changements d'estimation et corrections d'erreurs* ».

² Bulletin CNCC n°43, septembre 2006, p.526, EC n°2006-32.

1.31 Changements de méthodes comptables

1.311 Mode de calcul

L'article 122-3 du Plan comptable général pose le principe du calcul rétrospectif de l'effet après impôt d'un changement de méthodes comptables. Il admet dans certains cas que le calcul soit effectué de façon prospective : « *Lors de changements de méthodes comptables, l'effet, après impôt, de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée. Si l'effet à l'ouverture ne peut être calculé de façon objective, en particulier lorsque la nouvelle méthode est caractérisée par la prise en compte d'hypothèses, le changement est appliqué de manière prospective. (...)* »

Par ailleurs, à l'occasion d'un changement de réglementation comptable, l'Autorité des normes comptables peut prévoir des modalités spécifiques de première application.

Qu'il s'agisse d'appliquer le principe général du calcul rétrospectif de l'effet du changement de méthodes comptables ou l'exception du calcul prospectif, le calcul de l'effet d'impôt du changement de méthode est précisé par un commentaire infra-règlementaire (IR3) sous l'article 122-3 du Plan comptable général en ces termes : « *Lorsque l'entité ne comptabilise pas d'impôts différés dans ses comptes individuels, l'impôt à considérer est égal à la différence entre l'impôt exigible calculé sur le résultat de l'exercice après prise en compte du changement de méthode et celui calculé avant prise en compte du changement de méthode. En cas d'utilisation de déficits fiscaux reportables de l'entité durant l'exercice du changement de méthode, l'effet du changement de méthode est imputé prioritairement sur les déficits fiscaux reportables.* »

Ces modalités de calcul de l'effet d'impôt du changement de méthode sont illustrées par un exemple fourni dans un commentaire infra-règlementaire sous l'article 122-3 du Plan comptable général : « *Une entité A, dont l'exercice coïncide avec l'année civile, réalise au titre de l'année N un bénéfice fiscal de 400 K€ avant prise en compte du changement de méthode et de 500 K€ après prise en compte du changement de méthode, soit un impact de 100 K€ lié au changement de méthode. Elle a enregistré par ailleurs un déficit fiscal au titre de l'exercice N - 1 s'élevant à 200 K€. Conformément à la règle de calcul ci-dessus, l'effet du changement de méthode, 100K€, est imputé prioritairement sur les déficits fiscaux de 200 K€. En conséquence, l'entité ne comptabilisera aucun impôt exigible au titre du changement de méthode. L'effet du changement sera comptabilisé en capitaux propres ou, le cas échéant en résultat, pour un montant de 100 K€.* »

En revanche, le texte ne précise pas le traitement comptable applicable lorsque l'entité comptabilise des impôts différés dans ses comptes individuels.

La Commission des études comptables de la CNCC considère³ que le Plan comptable général ne faisant référence explicitement qu'à l'impôt exigible, l'effet d'impôt dont il est question dans l'article 122-3 relatif au changement de méthode est l'effet d'impôt exigible. Si le changement de méthode ne donne pas lieu à un impôt exigible, l'effet d'impôt devant obligatoirement être imputé sur les capitaux propres est par conséquent nul. Tel est le cas, par exemple, pour les provisions pour indemnités de départ à la retraite.

Si toutefois, l'entité qui procède à ce changement de méthodes comptables choisit de comptabiliser un impôt différé actif au titre de la constitution d'une provision pour indemnités de départ à la retraite, ce qui n'est ni prévu ni interdit par le Plan comptable général, elle ne peut le faire que dans la mesure où elle étend cette comptabilisation à l'ensemble des différences temporaires³.

³ Bulletin CNCC n°132, décembre 2003, p.678 et 679, EC n°2003-50.

1.312 Comptabilisation

L'article 122-3 du Plan comptable général pose le principe de l'imputation de l'effet du changement de méthodes comptables au compte « Report à nouveau », sauf si les règles fiscales imposent de faire différemment : « (...) *L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en « report à nouveau » dès l'ouverture de l'exercice sauf si, en raison de l'application de règles fiscales, l'entité est amenée à le comptabiliser dans le résultat de l'exercice. Dans ce dernier cas, l'impact net d'impôt est comptabilisé en dehors du résultat courant (...).* »

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

A contrario, lorsque les règles fiscales applicables imposent à l'entité de comptabiliser les effets du changement de méthodes comptables en résultat, l'effet net d'impôt du changement est enregistré au compte de résultat, en dehors du résultat courant.

Pour ce qui concerne les exercices antérieurs à celui au titre duquel le changement de méthode a été opéré, un commentaire infra-règlementaire sous l'article 122-3 précise que : « *L'application de la nouvelle méthode aux opérations en cours ne peut avoir pour effet de modifier les comptes des exercices antérieurs.*

Ainsi :

- *Le bilan et le compte de résultat du dernier exercice clos avant le changement de méthode ne peuvent être affectés par celui-ci ;*
- *le résultat de l'exercice du changement de méthode n'est pas affecté par l'effet du changement de méthode comptable sauf exception fiscale ;*
- *ce changement n'affecte pas non plus la détermination, par l'assemblée générale des actionnaires, du bénéfice distribuable antérieur à la comptabilisation de l'effet du changement de méthode, constitué aux termes de l'article L 232-11 du Code de commerce.*

(...) ».

Par ailleurs, il est à noter qu'en cas d'option pour la réévaluation telle que prévue par l'article L.123-18 du code de commerce et par l'article 214-27 du Plan comptable général, l'écart entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable constatée à l'occasion de la réévaluation ne participe pas à la détermination du résultat et est inscrit directement dans les capitaux propres au compte « Écart de réévaluation ».

1.313 Informations à communiquer

L'article L. 123-17 du code de commerce prévoit que : « (...) *Si des modifications interviennent, elles sont décrites et justifiées dans l'annexe et signalées, le cas échéant, dans le rapport des commissaires aux comptes.* »

Les informations à communiquer au titre des changements de méthodes comptables pour les entités, autres que celles qualifiées de « petites entreprises », « moyennes entreprises » ou de « micro-entreprises » au sens du code de commerce, sont prescrites par l'article 833-2/2 du Plan comptable général, qui distingue les informations requises au titre d'un changement de réglementation comptable et au titre d'un changement de méthode à l'initiative de l'entité.

Le tableau synthétique ci-après présente les informations à donner dans l'annexe des comptes annuels au titre d'un changement de méthode comptable :

Changement de réglementation	Changement à l'initiative de l'entité
	Mention et justification du changement de méthode comptable conformément à l'article 122-2 du Plan comptable général
Mention de l'impact du changement déterminé à l'ouverture en précisant les postes concernés	
Changement appliqué de manière rétrospective : présentation des principaux postes des exercices antérieurs présentés, retraités selon la nouvelle méthode	
Changement appliqué de manière prospective : indication de son impact sur les principaux postes concernés de l'exercice, sauf impraticabilité	Changement appliqué de manière prospective : indication des raisons de son application prospective et de son impact sur les principaux postes concernés de l'exercice, sauf impraticabilité

Pour ce qui concerne les entités relevant de l'article L.123-16 du code de commerce (petites et moyennes entreprises), l'article 832-2/2 du Plan comptable général prévoit les informations suivantes à donner dans l'annexe des comptes annuels :

- mention et justification du changement de méthode comptable conformément à l'article 122-2 du Plan comptable général (dans le cas d'un changement de méthode à l'initiative de l'entité) ;
- mention de l'impact du changement déterminé à l'ouverture en précisant les postes concernés (dans tous les cas).

Enfin, pour ce qui concerne les entités relevant de l'article L.123-16-1 du code de commerce (micro-entreprises), qui ne sont pas tenues d'établir une annexe des comptes annuels, la CNCC⁴ considère que la dispense d'annexe ne les exempte pas de fournir des informations complémentaires pour donner une image fidèle, notamment en cas de changement de méthodes comptables survenu dans les comptes au cours de l'exercice.

Une telle information sera alors donnée à la suite du bilan de l'entité.

1.32 Changements d'estimation

1.321 Mode de calcul

L'article 122-5 du Plan comptable général pose le principe du calcul prospectif des changements d'estimations en indiquant que : « (...) *Les changements d'estimation n'ont un effet que sur l'exercice en cours et les exercices futurs.* (...) »

1.322 Comptabilisation

Concernant la comptabilisation des changements d'estimations, l'article 122-5 du Plan comptable général indique que :

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

⁴ Note d'information NI I - *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*, § 2.21.1D).

1.323 Informations à communiquer

En matière d'informations à communiquer en annexe au titre des changements d'estimations, les articles 833-2/2 et 832-2/2 du Plan comptable général prévoient : « (...) [La] *Mention et justification du changement d'estimation (...).* »

Bien que non requis explicitement par le Plan comptable général, un changement d'estimation ayant des effets significatifs sur le bilan et le compte de résultat devrait donner lieu à une information spécifique en annexe au titre de son incidence sur les comptes de l'exercice en cours et, le cas échéant, des exercices futurs.

1.33 Corrections d'erreurs

1.331 Mode de calcul

Par leur nature, les corrections d'erreur portent sur la comptabilisation des opérations passées. L'article 122-6 du Plan comptable général précise que : « (...) *Les corrections d'erreurs sont comptabilisées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées (...).* » Leur calcul est ainsi fait de manière rétrospective.

1.332 Comptabilisation

Le mode de comptabilisation des corrections d'erreurs est prévu à l'article 122-6 du Plan comptable général qui indique : « (...) *Les corrections d'erreurs sont comptabilisées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres. L'incidence des corrections d'erreurs significatives est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, en dehors du résultat courant tel que défini à l'article 821-4 du présent règlement ou, le cas échéant, sur une ligne séparée du report à nouveau.* »

1.333 Informations à communiquer

Concernant les informations à communiquer en annexe au titre des corrections d'erreurs, les articles 833-2/2 et 832-2/2 du Plan comptable général prévoient : « (...) [La]

- i. *Mention de la nature de l'erreur corrigée ;*
- ii. *Mention de l'impact de la correction d'erreur sur les comptes de l'exercice ;*
- iii. *Présentation des principaux postes des exercices antérieurs présentés, corrigés de l'erreur (...).* »

1.34 Tableau de synthèse du traitement des changements comptables dans les comptes annuels établis en application du Plan comptable général⁵

Traitement des changements comptables dans les comptes annuels établis en application du Plan comptable général			
Types de changements comptables	Mode de calcul	Comptabilisation	Informations à communiquer
Changements de méthodes comptables	Principe : rétrospectif.	Principe : au compte « Report à nouveau » à l'ouverture de l'exercice, pour le montant net d'impôt. Exception : en résultat, en dehors du résultat courant (lorsque les règles fiscales l'imposent).	Principes : <ul style="list-style-type: none"> – pas de modification apportée aux comptes des exercices antérieurs présentés ; – mention et justification du changement et mention de l'impact du changement déterminé à l'ouverture en précisant les postes concernés ; – présentation des principaux postes des exercices antérieurs présentés, retraités selon la nouvelle méthode.
	Exception : prospectif si l'effet à l'ouverture ne peut être calculé de façon objective ou lors d'un changement de réglementation comptable si le nouveau règlement prévoit que tout ou partie de ses dispositions soient appliquées de manière prospective.	Non précisé par le PCG (possibilité de présentation sur les différentes lignes concernées du bilan et du compte de résultat).	– pas de modification apportée aux comptes des exercices antérieurs présentés ; – mention et justification du changement en annexe et indication des effets sur le résultat de l'exercice ; – indications des raisons ayant conduit à une application prospective et de son impact sur les principaux postes concernés de l'exercice.
Changements d'estimation	Prospectif.	Sur les différentes lignes concernées du bilan et du compte de résultat.	Mention et justification du changement d'estimations.

⁵ Rappel : Les développements figurant au 1.3, incluant ce tableau, s'appliquent également aux comptes annuels établis en application du règlement ANC n°2018-06 (cf. 1.13).

Traitement des changements comptables dans les comptes annuels établis en application du Plan comptable général			
Types de changements comptables	Mode de calcul	Comptabilisation	Informations à communiquer
Corrections d'erreurs	Rétrospectif.	<p>Principe : dans le résultat de l'exercice au cours duquel les erreurs sont constatées.</p> <p>Lorsque l'incidence de la correction d'erreur est significative, elle est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, en dehors du résultat courant.</p>	<p>Principes : mention en annexe des informations suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> – la nature des erreurs corrigées au cours de l'exercice ; – l'impact de la correction d'erreur sur les comptes de l'exercice ; – la présentation des principaux postes des exercices antérieurs présentés, corrigés de l'erreur (information comparative).
		<p>Exception : s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres : correction dans les capitaux propres, à présenter sur une ligne séparée du report à nouveau dès lors qu'elle est significative.</p>	<p>Application des principes énoncés ci-dessus, à l'exception de la présentation des postes du compte de résultat, dès lors que le résultat de l'exercice où l'erreur s'est produite n'a pas été affecté.</p>

1.4 TRAITEMENT DES CHANGEMENTS COMPTABLES DANS LES COMPTES CONSOLIDÉS ÉTABLIS EN APPLICATION DU RÈGLEMENT ANC N°2020-01

Les comptes consolidés sont établis selon les principes comptables et les règles d'évaluation du code de commerce compte tenu des aménagements indispensables résultant des caractéristiques propres à ces comptes par rapport aux comptes annuels et de la présentation de l'ensemble consolidé comme une entité économique unique (cf. 1.112).

Les développements figurant au 1.3 sont applicables pour l'établissement de comptes consolidés en application du règlement ANC n°2020-01, à l'exception de ceux se rapportant à la comptabilisation des changements de méthodes comptables, lorsque les textes fiscaux ne permettent pas d'imputer l'effet net d'impôt du changement au compte « Report à nouveau ».

Un commentaire infra-réglementaire sous l'article 122-3 du Plan comptable général précise en effet que : « (...) Si, en raison de l'application de règles fiscales, l'entité est amenée à comptabiliser l'impact du changement de méthode dans le compte de résultat de ses comptes individuels, une telle écriture est retraitée dans les comptes consolidés ».

Dans un commentaire infra-réglementaire sous son article 272-1, le règlement ANC n°2020-01 donne des exemples d'écritures passées pour la seule application des législations fiscales qui doivent être éliminées, parmi lesquels (IR4 3)) : « (...) la comptabilisation en résultat de l'impact des changements

de méthodes. Dans les comptes consolidés, l'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en « report à nouveau » à l'ouverture de l'exercice. »

Par ailleurs, dans le cas d'une correction d'erreur relative aux valeurs d'entrée d'une entité consolidée, l'article 232-6 du règlement ANC n°2020-01 précise que : « (...) Les valeurs d'entrée qui se révèlent injustifiées par suite d'une erreur (et non par suite d'un changement d'estimation) lors de la première consolidation doivent être corrigées, avec pour contrepartie, une modification rétroactive de l'écart d'acquisition. »

La synthèse du traitement des changements comptables dans les comptes consolidés établis en application du règlement ANC n°2020-01 se présente comme suit :

Traitement des changements comptables dans les comptes consolidés établis en application du règlement ANC n°2020-01			
Types de changements comptables	Mode de calcul	Comptabilisation	Informations à communiquer ⁶
Changements de méthodes comptables	Principe : rétrospectif.	En « réserves consolidées » pour le montant net d'impôts sur les résultats.	Principes : <ul style="list-style-type: none"> – pas de modification apportée aux comptes des exercices antérieurs présentés ; – mention et justification du changement de méthodes comptables et mention de l'impact du changement déterminé à l'ouverture en précisant les postes concernés ; – présentation des principaux postes des exercices antérieurs présentés, retraités selon la nouvelle méthode.
	Exception : prospectif. si l'effet à l'ouverture ne peut être calculé de façon objectives ou lors d'un changement de réglementation comptable si le nouveau règlement prévoit que tout ou partie de ses dispositions soient appliquées de manière prospective.	Non précisé par le PCG (possibilité de présentation sur les différentes lignes concernées du bilan et du compte de résultat).	<ul style="list-style-type: none"> – pas de modification apportée aux comptes des exercices antérieurs présentés ; – mention et justification du changement de méthodes comptables en annexe et indication des effets sur le résultat consolidé ; – indications des raisons ayant conduit à une application prospective et de son impact sur les principaux postes concernés de l'exercice.

⁶ L'article 282-2 du règlement ANC n°2020-01 précise que : « [...] En cas de changements comptables, les informations à communiquer en annexe sont celles prévues au 2° de l'article 833-2 du règlement ANC n°2014-03. »

Traitement des changements comptables dans les comptes consolidés établis en application du règlement ANC n°2020-01			
Types de changements comptables	Mode de calcul	Comptabilisation	Informations à communiquer ⁶
Changements d'estimation	Prospectif.	Sur les différentes lignes concernées du bilan et du compte de résultat consolidés.	Mention et justification du changement d'estimations.
Corrections d'erreurs	Rétrospectif.	Principe : dans le résultat consolidé de l'exercice au cours duquel les erreurs sont constatées. Lorsque l'incidence de la correction d'erreur est significative, elle est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, en dehors du résultat courant.	Principes : mention en annexe des informations suivantes : – la nature des erreurs corrigées au cours de l'exercice ; – l'impact de la correction d'erreur sur les comptes de l'exercice ; – la présentation des principaux postes des exercices antérieurs présentés, corrigés de l'erreur (information comparative).
		Exception : s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres, la correction est imputée sur les capitaux propres consolidés.	Application des principes énoncés ci-dessus, à l'exception de la présentation des postes du compte de résultat consolidé, dès lors que le résultat consolidé de l'exercice où l'erreur s'est produite n'a pas été affecté.

2. CHANGEMENTS COMPTABLES DANS LE RÉFÉRENTIEL IFRS

2.1 PRINCIPE DE PERMANENCE DES MÉTHODES COMPTABLES

Le cadre conceptuel des normes IFRS révisé en mars 2018 aborde, dans son chapitre 2 relatif aux caractéristiques qualitatives d'une information financière utile et plus particulièrement dans ses paragraphes 2.24 à 2.26, le principe de permanence des méthodes comptables au travers de la comparabilité des comptes sur plusieurs périodes⁷.

La norme IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* précise les critères de sélection des méthodes comptables (IAS 8.7 à 8.12), indique les conditions devant être respectées pour procéder à un changement de méthodes comptables (IAS 8.14), pose le principe de permanence des méthodes (IAS 8.13 et 8.15) et détaille les limites des changements de méthodes comptables (IAS 8.16).

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

La synthèse des dispositions des paragraphes 13, 14 et 16 de la norme IAS 8 et du paragraphe 45 de la norme IAS 1, relatives à l'application du principe de permanence des méthodes comptables, en dehors des changements de méthodes comptables résultant de modifications de la réglementation comptable qui s'imposent aux entités, est présentée dans le tableau ci-après :

Texte	Dispositions relatives au principe de permanence des méthodes comptables (en dehors des changements de méthodes comptables résultant de modifications de la réglementation comptable qui s'imposent aux entités)
Dispositions relatives aux comptes consolidés établis en application du référentiel IFRS	
IAS 8.15	Les utilisateurs d'états financiers doivent être en mesure de comparer les états financiers d'une entité dans le temps afin d'identifier les tendances de sa situation financière, de sa performance financière et de ses flux de trésorerie. Par conséquent, les mêmes méthodes comptables sont appliquées au sein de chaque période et d'une période à l'autre, à moins qu'un changement de méthode comptable ne réponde à l'un des critères énoncés au paragraphe 14.
IAS 8.13	Une entité doit sélectionner et appliquer ses méthodes comptables avec cohérence pour des transactions, autres événements et conditions similaires, sauf dans le cas où une IFRS impose ou permet spécifiquement de classer par catégories des éléments auxquels l'application de méthodes comptables différentes peut être appropriée. Si une IFRS impose ou permet un tel classement par catégories, il faut choisir la méthode comptable la plus appropriée et l'appliquer de manière cohérente et permanente à chaque catégorie.

⁷ Le cadre conceptuel, en vigueur à la date d'adoption du référentiel IFRS dans l'Union européenne, n'a pas fait l'objet d'une adoption par la Commission européenne et n'a donc pas été publié sous la forme d'un règlement (contrairement aux IFRS).

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

2.2 DÉFINITIONS DES CHANGEMENTS COMPTABLES

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

2.21 Changements de méthodes comptables

Selon IAS 8.14, un changement de méthodes comptables, c'est-à-dire un changement dans les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation des comptes⁸, n'est autorisé que s'il :

- « est imposé par une IFRS ; ou
- a pour résultat que les états financiers fournissent des informations fiables et plus pertinentes sur les effets des transactions, autres événements ou conditions sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité ».

Selon IAS 8.10, en l'absence d'une norme ou d'une interprétation spécifiquement applicable à une transaction, un autre événement ou condition, l'application initiale d'une méthode comptable suppose de faire usage de jugement, dans l'objectif d'obtenir des informations :

- pertinentes pour les utilisateurs ayant des décisions économiques à prendre ;

⁸ Cf. IAS 8.5.

- fiables, c'est-à-dire qu'elles présentent une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie de l'entité, qu'elles traduisent la réalité économique des transactions et autres événements et conditions et non pas simplement leur forme juridique, qu'elles sont neutres sans parti pris, prudentes, et qu'elles sont complètes eu égard à leur aspect significatif.

Les changements de méthodes comptables peuvent résulter d'options figurant au sein du référentiel IFRS. Ils peuvent également avoir pour origine le fait qu'en l'absence d'IFRS spécifiquement applicable à une transaction, un événement ou une condition, l'entité a choisi d'appliquer des méthodes comptables issues des positions officielles les plus récentes d'autres organismes de normalisation comptable qui utilisent un cadre conceptuel similaire pour développer leurs normes comptables. Si, à la suite d'un amendement à une telle position officielle, l'entité choisit de changer de méthodes comptables, ce changement constitue un changement volontaire de méthodes comptables (IAS 8.21) et doit être justifié par l'entité au regard des conditions précitées⁹.

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

Concernant les changements de présentation, IAS 1.45 précise :

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

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

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

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

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

2.22 Changements d'estimations comptables

IAS 8.34 précise la distinction entre un changement d'estimation comptable et une correction d'erreur : *« Il se peut que l'entité doive changer d'estimation comptable en cas de changements dans les circonstances sur lesquelles celle-ci était fondée ou par suite de nouvelles informations, de nouveaux développements ou d'un surcroît d'expérience. De par sa nature, un changement d'estimation comptable ne concerne pas les périodes antérieures et ne constitue pas une correction d'erreur. »*

IAS 8.34A précise également : *« Les effets, sur une estimation comptable, d'un changement de données d'entrée ou d'un changement de technique d'évaluation constituent des changements d'estimations comptables, à moins qu'ils ne résultent de la correction d'erreurs d'une période antérieure. »*

⁹ Ce changement volontaire de méthodes comptables doit être justifié dans l'annexe (IAS 8.29).

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

Enfin, IAS 8.32 indique :

« *Le mode d'évaluation des éléments des états financiers exigé selon une méthode comptable peut entraîner une incertitude d'évaluation, c'est-à-dire que la méthode comptable peut requérir l'évaluation de ces éléments à des montants qui, n'étant pas directement observables, doivent faire l'objet d'une estimation. En pareil cas, l'entité établit une estimation comptable aux fins de la réalisation de l'objectif de la méthode comptable. L'établissement d'estimations comptables nécessite le recours à des jugements ou à des hypothèses fondés sur les dernières informations fiables disponibles. Voici des exemples d'estimations comptables :*

- a) *une correction de valeur pour pertes au titre des pertes de crédit attendues, en application d'IFRS 9 Instruments financiers ;*
- b) *la valeur nette de réalisation d'un élément des stocks, en application d'IAS 2 Stocks ;*
- c) *la juste valeur d'un actif ou d'un passif, en application d'IFRS 13 Évaluation de la juste valeur ;*
- d) *la charge d'amortissement d'une immobilisation corporelle, en application d'IAS 16 ;*
- e) *une provision pour obligations de garantie, en application d'IAS 37 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.* »

IAS 8.32A précise : « *Pour établir une estimation comptable, l'entité utilise des techniques d'évaluation et des données d'entrée. Ces techniques comprennent des techniques d'estimation (par exemple, des techniques utilisées pour déterminer une correction de valeur pour pertes au titre des pertes de crédit attendues, en application d'IFRS 9), et des techniques d'évaluation (par exemple, des techniques utilisées pour déterminer la juste valeur d'un actif ou d'un passif, en application d'IFRS 13).* »

Et IAS 8.32B précise : « *Dans les normes IFRS, le terme « estimation » fait parfois référence à une estimation qui n'est pas une estimation comptable au sens de la présente norme, par exemple, des données d'entrée utilisées aux fins de l'établissement d'estimations comptables.* »

2.23 Corrections d'erreurs

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

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

Parmi ces erreurs figurent les effets d'erreurs de calcul, d'erreurs dans l'application des méthodes comptables, des négligences, des mauvaises interprétations des faits, et des fraudes. »¹⁰

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

¹⁰ IAS 8.5.

peuvent devoir faire l'objet d'un changement à mesure qu'apparaissent des informations complémentaires. Par exemple, le profit ou la perte comptabilisé(e) lors de la survenance d'une éventualité ne constitue pas la correction d'une erreur. »

2.3 TRAITEMENT DES CHANGEMENTS COMPTABLES

2.31 Changements de méthodes comptables

2.311 Mode de calcul

A) Principe : Application rétrospective

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

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

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

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

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

B) Exception : Application prospective

L'application rétrospective peut s'avérer impraticable.

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

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

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

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

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

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

des autres informations ».

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

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

IAS 8.17 indique : « *La première application d'une méthode visant à réévaluer des actifs selon IAS 16 Immobilisations corporelles, ou IAS 38 Immobilisations incorporelles constitue un changement de méthodes comptables à traiter comme une réévaluation selon IAS 16 ou IAS 38 plutôt que selon la présente norme.* »¹¹

2.312 *Comptabilisation*

A) *Principe : Application rétrospective*

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

Par ailleurs, IAS 12.62A¹² indique que l'effet d'impôt résultant d'un changement de méthodes comptables, appliqué de façon rétrospective, donne lieu à un ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués.

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

B) *Exception*

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

IAS 8.24 : « *Lorsqu'il est impraticable de déterminer les effets spécifiquement liés à la période du changement d'une méthode comptable sur l'information comparative relative à une ou plusieurs périodes antérieures présentées, l'entité doit appliquer la nouvelle méthode comptable aux valeurs comptables des actifs et passifs au début de la première période pour laquelle l'application rétrospective est praticable, qui peut être la période en cours¹³ ; elle doit également effectuer un ajustement correspondant du solde d'ouverture de chaque composante affectée des capitaux propres pour cette période.* »

IAS 8.25 : « *Lorsqu'il est impraticable de déterminer l'effet cumulé, au début de la période en cours, de l'application d'une nouvelle méthode comptable à toutes les périodes antérieures, l'entité doit ajuster l'information comparative de manière à appliquer la nouvelle méthode comptable de manière prospective à partir de la première date praticable¹³.* »

IAS 8.26 : « *Lorsqu'une entité applique une nouvelle méthode comptable de manière rétrospective, elle l'applique à l'information comparative pour les périodes antérieures en remontant aussi loin que possible. L'application rétrospective à une période antérieure est impraticable s'il n'est pas possible*

¹¹ Pour de plus amples informations se référer aux normes IAS concernées.

¹² Cf. IAS 12 *Impôts sur le résultat*.

¹³ Mis en gras pour les besoins de la rédaction de la note d'information.

d'en déterminer l'effet cumulé sur les montants des états de situation financière d'ouverture et de clôture de cette période. Le montant de l'ajustement en résultant, afférent aux périodes antérieures à celles qui sont présentées dans les états financiers, est inclus dans le solde d'ouverture de chaque composante affectée des capitaux propres de la première période présentée. L'ajustement est généralement comptabilisé dans les résultats non distribués. Cependant, l'ajustement peut être imputé à une autre composante des capitaux propres (pour se conformer à une norme ou interprétation, par exemple). Toute autre information fournie concernant les périodes antérieures, telles que les synthèses historiques de données financières, est également retraitée en remontant aussi loin que possible. »

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

2.313 Informations à communiquer

En préambule, il est rappelé qu'en application d'IAS 1.117, les informations relatives aux méthodes comptables sont fournies dès lors qu'elles sont significatives.

Dans ce cadre, IAS 1.117B précise que : *« Les informations sur les méthodes comptables sont censées être significatives si ces informations sont nécessaires aux utilisateurs des états financiers de l'entité pour comprendre d'autres informations significatives contenues dans ces derniers. Par exemple, il est probable que l'entité considère que des informations sur les méthodes comptables sont significatives par rapport à ses états financiers si ces informations se rapportent à des transactions, à d'autres événements ou à des conditions qui sont significatifs, et si l'une des situations suivantes se produit :*

(a) l'entité a changé de méthode comptable au cours de la période de présentation de l'information financière et ce changement a entraîné une variation significative des informations contenues dans les états financiers ;

(b) l'entité a choisi la méthode comptable parmi plusieurs possibilités permises dans les normes IFRS (par exemple, elle a choisi d'évaluer les immeubles de placement au coût historique plutôt qu'à la juste valeur) ; (...) »

Pour ce qui concerne les informations à communiquer en annexe au titre des changements de méthodes comptables, celles-ci sont définies par :

- IAS 8.28, lorsque les changements de méthodes comptables sont imposés par une norme ou interprétation, éventuellement appliquée par anticipation¹⁴ ;
- IAS 8.29 lorsque les changements de méthodes comptables sont des changements volontaires de méthodes comptables¹⁵ ;
- IAS 8.30 et IAS 8.31 lorsqu'une nouvelle norme ou interprétation publiée mais d'application non encore obligatoire, n'a pas fait l'objet d'une application anticipée.

¹⁴ Concernant l'application anticipée d'IFRS se référer au 2.21.

¹⁵ Sur la notion de « changements volontaires de méthodes comptables » se reporter au 2.21.

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

Par ailleurs, les paragraphes 10 f) et 40A à 40D d'IAS 1 précisent qu'en cas d'application rétrospective d'une méthode comptable, les entités doivent établir un état de situation financière au début de la première période présentée au titre de l'information comparative (« 3^{ème} bilan ») et présenter dans les notes les informations requises par les paragraphes 41 à 44 d'IAS 1 et par IAS 8. Toutefois, il n'est pas nécessaire qu'elle présente des notes pour l'état de la situation financière d'ouverture arrêté au début de la période précédente.

IAS 1.10 indique qu'un « jeu complet d'états financiers comprend : (...) « f) un état de la situation financière au début de la période précédente lorsque l'entité applique une méthode comptable à de façon rétrospective ou effectue un retraitement rétrospectif d'éléments de ses états financiers, ou lorsqu'elle procède à un reclassement d'éléments dans ses états financiers, conformément aux paragraphes 40A à 40D. »

Les paragraphes 40A à 40D d'IAS 1 précisent que :

IAS 1.40A : « L'entité doit présenter un troisième état de la situation financière arrêté au début de la période précédente, en plus des états financiers comparatifs exigés au minimum selon le paragraphe 38A, si :

(a) elle applique une méthode comptable de façon rétrospective, effectue un retraitement rétrospectif d'éléments de ses états financiers ou procède à un reclassement d'éléments dans ses états financiers; et
(b) l'application rétrospective, le retraitement rétrospectif ou le reclassement a une incidence significative sur l'information contenue dans l'état de la situation financière arrêté au début de la période précédente. »

IAS 1.40B : « Dans les circonstances décrites au paragraphe 40A, l'entité doit présenter trois états de la situation financière arrêtés respectivement :

(a) à la fin de la période considérée ;
(b) à la fin de la période précédente ; et
(c) au début de la période précédente. »

IAS 1.40C : « Lorsque l'entité est tenue de présenter un état de la situation financière supplémentaire conformément au paragraphe 40A, elle doit fournir les informations requises (...). Toutefois, elle n'est pas tenue de présenter des notes pour l'état de la situation financière d'ouverture arrêté au début de la période précédente. »

IAS 1.40D : « Cet état de la situation financière d'ouverture doit être arrêté au début de la période précédente, même si les états financiers de l'entité présentent des informations comparatives au titre de périodes antérieures à la période précédente (...). »

A) *Changements de méthodes comptables imposés par une norme ou une interprétation*

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

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

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

B) Changements volontaires de méthodes comptables¹⁶

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

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

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

C) Incidences d'une nouvelle norme ou interprétation publiée mais d'application non encore obligatoire et n'ayant pas fait l'objet d'une application anticipée

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

- a) ce fait ; et
- b) des informations connues ou pouvant raisonnablement être estimées concernant l'évaluation de l'impact possible de l'application de la nouvelle norme ou de la nouvelle interprétation sur les états financiers de l'entité au cours de sa première période d'application. »

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

- a) le nom de la nouvelle IFRS ;
- b) la nature du ou des changements imminents de méthodes comptables ;
- c) la date à laquelle la norme ou l'interprétation s'applique ;
- d) la date à partir de laquelle elle prévoit d'appliquer la norme ou l'interprétation pour la première fois ; et

¹⁶ Sur la notion de « changements volontaires de méthodes comptables » se reporter au 2.21.

e) soit :

- i) *une description de l'impact prévu de la première application de la norme ou l'interprétation sur les états financiers de l'entité ; ou*
- ii) *si cet impact n'est pas connu ou ne peut être raisonnablement estimé, une déclaration dans ce sens. »*

2.32 Changements d'estimations comptables

2.321 Mode de calcul

IAS 8.36 pose le principe de la comptabilisation prospective¹⁷ des changements d'estimations comptables : « *L'effet d'un changement d'estimation comptable (...) doit être comptabilisé de manière prospective et inclus dans la détermination du résultat :*

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

2.322 Comptabilisation

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

L'effet, le cas échéant, sur les périodes ultérieures est comptabilisé en produit ou en charge au cours de ces périodes ultérieures. »

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

2.323 Informations à communiquer

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

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

¹⁷ Pour la définition du terme « prospective » se référer au 2.311B).

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

2.33 Corrections d'erreurs

2.331 Mode de calcul

IAS 8.42 pose le principe du retraitement rétrospectif des erreurs d'une période antérieure. IAS 8.43 introduit l'exception du retraitement rétrospectif impraticable¹⁸.

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

2.332 Comptabilisation

A) Principe : Retraitement rétrospectif

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

a) par retraitement des montants comparatifs de la ou des périodes antérieures présentées au cours desquelles l'erreur est intervenue ; ou

b) si l'erreur est intervenue avant la première période antérieure présentée, par retraitement des soldes d'ouverture des actifs, passifs et capitaux propres de la première période antérieure présentée. »

Par ailleurs, IAS 12.62A¹⁹ indique que l'effet d'impôt résultant de la correction d'une erreur, retraitée de façon rétrospective, donne lieu à un ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués.

B) Exception

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

IAS 8.44 : « Lorsqu'il n'est pas praticable de déterminer les effets d'une erreur sur une période spécifique pour l'information comparative présentée au titre des périodes antérieures, **l'entité doit retraiter les soldes d'ouverture des actifs, passifs et capitaux propres de la première période présentée pour laquelle un retraitement rétrospectif est praticable** ²⁰(cette période peut être la période en cours). »

IAS 8.45 : « Lorsqu'il n'est pas praticable de déterminer l'effet cumulé, au début de la période en cours, d'une erreur sur toutes les périodes antérieures, **l'entité doit retraiter l'information comparative pour corriger l'erreur de manière prospective à partir de la première date praticable**²⁰. »

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

¹⁸ Pour la définition du terme « impraticable » se référer au 2.312B).

¹⁹ Cf. IAS 12 *Impôts sur le résultat*.

²⁰ Mis en gras pour les besoins de la rédaction de la note d'information.

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

2.333 Informations à communiquer

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

- a) la nature de l'erreur d'une période antérieure ;
- b) pour chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, le montant de la correction :
 - i) pour chaque poste affecté des états financiers ; et
 - ii) si IAS 33 s'applique à l'entité, pour le résultat de base et le résultat dilué par action ;
- c) le montant de la correction au début de la première période présentée ; et
- d) si le retraitement rétrospectif est impraticable pour une période antérieure spécifique, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée.

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

2.34 Traitement des changements comptables susceptibles d'intervenir à la suite d'une décision d'agenda de l'IFRS IC

L'IFRS IC (anciennement IFRIC) peut refuser d'inscrire à son programme de travail une demande d'interprétation. Cette décision d'agenda (rejet) peut être motivée comme suit²¹ :

- les normes existantes fournissent une base suffisante pour déterminer le traitement comptable adéquat ;
- la difficulté comptable soulevée n'est pas largement observée en pratique ;
- la question ne pourrait être résolue que dans le cadre d'un projet plus large de l'IASB (et non d'un projet à portée restreinte).

2.341 Décision d'agenda motivée au regard de l'application des normes existantes²²

En général, les décisions d'agenda (rejets) de l'IFRS IC incluent des éléments explicatifs précisant la manière dont les principes et les dispositions prévues par les normes et interprétations existantes s'appliquent à la problématique soulevée.

Ces éléments explicatifs se basent sur les normes ou interprétations elles-mêmes. En conséquence, les entités sont tenues d'appliquer ces normes ou interprétations dans le respect des éléments explicatifs fournis dans la décision d'agenda (rejet) de l'IFRS IC.

Lorsque l'application de ces éléments explicatifs entraîne un changement de méthode comptable, ce changement ne qualifie pas une correction d'erreur.

En effet, l'IASB estime que les décisions d'agenda de l'IFRS IC fournissent souvent de nouvelles informations utiles pour l'application adéquate des normes et interprétations existantes.

²¹ <https://www.ifrs.org/supporting-implementation/how-we-help-support-consistent-application/#interpretations-committee-process> (cf. 8.11).

²² <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2019/03/time-is-of-the-essence/>

Le changement comptable serait ainsi qualifié de changement de méthode comptable volontaire selon IAS 8 (cf. 2.31), conduisant à :

- le traiter de façon rétrospective ;
- donner en annexe une information appropriée sur la nature et les raisons du changement dans le contexte particulier de l’entité;
- inclure en annexe une référence à la décision d’agenda de l’IFRS IC.

En termes de modalités de première application des changements comptables à la suite d’une décision d’agenda, l’IASB précise que les entités doivent prendre en compte ces décisions et mettre en œuvre les changements comptables induits dans un délai raisonnable, c’est-à-dire le plus tôt et le plus rapidement possible.

2.342 *Décision d’agenda motivée par la nécessité d’un projet plus large de l’IASB*

Dans ce cas, l’IFRS IC peut décider de :

- développer une nouvelle interprétation IFRIC ;
- recommander à l’IASB de prévoir un amendement à la norme comptable concernée.

Le cas échéant, la nouvelle interprétation ou l’amendement de la norme précisera les modalités d’application du changement de méthode comptable en découlant.

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

Traitement des changements comptables dans les comptes consolidés établis en application du référentiel IFRS			
Types de changements comptables	Mode de calcul	Comptabilisation	Informations à communiquer
Changements de méthodes comptables	Principe : Application rétrospective.	Ajustement des soldes d’ouverture de chaque élément affecté des capitaux propres de la première période présentée en comparatif et également des autres montants comparatifs figurant dans les comptes de chacune des périodes antérieures présentées, comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.	Présentation d’un état de la situation financière supplémentaire, établi à l’ouverture de la première période de comparaison. Changements de méthodes comptables imposés par une norme ou une interprétation : <ul style="list-style-type: none"> – nom de la norme ou de l’interprétation ; – nature du changement de méthodes comptables ; – le cas échéant, le fait que le changement de méthodes comptables est mis en œuvre selon les dispositions transitoires prévues par la norme ou l’interprétation, et dans ce cas, description des dispositions transitoires ; – le cas échéant, description des dispositions transitoires susceptibles d’avoir une incidence sur des périodes ultérieures ;

Traitement des changements comptables dans les comptes consolidés établis en application du référentiel IFRS			
Types de changements comptables	Mode de calcul	Comptabilisation	Informations à communiquer
			<ul style="list-style-type: none"> – montant de l’ajustement pour la période en cours et pour chaque période antérieure présentée : <ul style="list-style-type: none"> ○ pour chaque poste affecté des états financiers ; ○ pour le résultat de base et le résultat dilué par action (si IAS 33 <i>Résultat par actions</i> s’applique à l’entité) ; – montant de l’ajustement relatif aux périodes antérieures aux périodes présentées. <p>Changements volontaires de méthodes comptables :</p> <ul style="list-style-type: none"> – nature du changement de méthodes comptables ; – raisons pour lesquelles l’application de la nouvelle méthode comptable fournit des informations fiables et plus pertinentes ; – montant de l’ajustement pour la période en cours et pour chaque période antérieure présentée : <ul style="list-style-type: none"> ○ pour chaque poste affecté des états financiers ; ○ pour le résultat de base et le résultat dilué par action (si IAS 33 <i>Résultat par actions</i> s’applique à l’entité) ; – montant de l’ajustement relatif aux périodes antérieures aux périodes présentées.
Changements de méthodes comptables (suite)	<p>Exceptions :</p> <ul style="list-style-type: none"> – Le cas échéant, selon les dispositions transitoires contenues dans une autre norme ou interprétation. – Application prospective, lorsque l’application rétrospective est impraticable (partiellement ou totalement). 	<p>Selon les dispositions transitoires contenues dans cette autre norme ou interprétation.</p> <p>Application de la nouvelle méthode comptable au début de la première période pour laquelle la méthode rétrospective est praticable. Si l’incidence cumulée de l’application de la nouvelle méthode comptable à l’ouverture de l’exercice en cours ne peut être déterminée, application de cette nouvelle méthode de</p>	<p>Selon les dispositions transitoires contenues dans cette autre norme ou interprétation.</p> <ul style="list-style-type: none"> – circonstances qui ont mené à la situation d’impraticabilité de l’application rétrospective ; – description de la manière et de la date de début de l’application du changement de méthode comptable.

Traitement des changements comptables dans les comptes consolidés établis en application du référentiel IFRS			
Types de changements comptables	Mode de calcul	Comptabilisation	Informations à communiquer
		manière prospective à compter de la première date praticable (cf. 2.312B).	
	Cas particulier – Première application d'une méthode visant à réévaluer des actifs selon IAS 16 ou IAS 38.	Selon les dispositions contenues dans IAS 16 ou IAS 38.	Selon les dispositions contenues dans IAS 16 ou IAS 38.
Changements d'estimations comptables	Application prospective.	Principe : Dans le résultat de la période du changement et le cas échéant dans le résultat des périodes ultérieures. Lorsque le changement d'estimation comptable affecte les actifs, les passifs ou les capitaux propres, il est comptabilisé par ajustement de la valeur de ces postes.	<ul style="list-style-type: none"> – nature du changement d'estimation comptable ; – montant de l'incidence du changement d'estimation comptable sur la période en cours et, le cas échéant, sur les périodes ultérieures ; – lorsqu'il est impraticable de donner le montant de l'incidence du changement d'estimation comptable sur les périodes ultérieures : mention de cette impraticabilité.
Erreurs	Principe : retraitement rétrospectif.	Erreur intervenue après la première période présentée : retraitement des montants comparatifs de la ou des période(s) antérieure(s) présentée(s) au cours de laquelle/desquelles l'erreur est intervenue. Le cas échéant, lorsque l'erreur est intervenue avant la première période présentée : retraitement également des soldes d'ouverture de la première période antérieure présentée.	<ul style="list-style-type: none"> – Présentation d'un état de situation financière supplémentaire, établi à l'ouverture de la première période de comparaison ; – nature de l'erreur ; – montant de la correction pour chaque période antérieure présentée ; <ul style="list-style-type: none"> ○ pour chaque poste affecté des états financiers ; ○ pour le résultat de base et le résultat dilué par action (si IAS 33 <i>Résultat par actions</i> s'applique à l'entité) ; – montant de la correction au début de la première période présentée.
	Exception : retraitement rétrospectif impraticable (partiellement ou totalement).	Retraitement des soldes d'ouverture des actifs, des passifs et des capitaux propres de la première période présentée pour laquelle le retraitement rétrospectif est praticable.	En complément des informations énoncées ci-dessus : <ul style="list-style-type: none"> - circonstances qui ont mené à une situation de retraitement rétrospectif impraticable ; - description de la manière et de la date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée.

Traitement des changements comptables dans les comptes consolidés établis en application du référentiel IFRS			
Types de changements comptables	Mode de calcul	Comptabilisation	Informations à communiquer
		Si l'incidence cumulée d'une erreur à l'ouverture de l'exercice en cours ne peut être déterminée, retraitement de l'information comparative pour corriger l'erreur de manière prospective à compter de la première date praticable (cf. 2.332B)).	

2.4 IMPLICATION DES CHANGEMENTS COMPTABLES DANS LE REFERENTIEL IFRS SUR LES COMPTES ANNUELS ÉTABLIS SELON LE PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL

Il est à noter que les changements comptables prévus par une norme IFRS ou une interprétation IFRIC ne trouvent pas à s'appliquer de manière automatique dans les comptes annuels établis selon le Plan comptable général.

En effet, il est du ressort de l'Autorité des normes comptables de prévoir, le cas échéant, la possibilité de retranscrire ces changements comptables dans les comptes annuels. À défaut, les méthodes comptables antérieures doivent perdurer dans les comptes annuels, quand bien même cela créerait une divergence avec les méthodes comptables appliquées dans les comptes consolidés établis selon le référentiel IFRS.

L'exemple est pris de la mise en œuvre de la norme IFRS 15 pour ce qui concerne le traitement comptable des contrats à long terme. La Commission des études comptables de la CNCC²³ considère que si les modifications apportées par IFRS 15 en matière de contrats à long terme constituent une nouvelle information, elle ne conduit pas, à elle seule, à revoir les estimations réalisées dans les comptes annuels dès lors que les règles du Plan comptable général sur la reconnaissance des produits relatifs aux contrats à long terme sont inchangées et ne font pas, à date, référence à la notion de transfert de contrôle introduite par la norme IFRS 15.

En conséquence, la Commission des études comptables a précisé que la seule modification des normes IFRS sur les contrats à long terme ne peut pas contraindre une entité à modifier ses comptes annuels. En outre, elle ne justifie pas, à elle seule, un changement d'estimations dans les comptes annuels.

Un autre exemple concerne une décision²⁴ de l'IFRS IC relative au traitement comptable des indemnités de départ à la retraite dans le cas où le régime prévoit leur versement au salarié s'il est présent à la date de son départ en retraite, et dont le montant dépend de son ancienneté et est plafonné à un certain nombre d'années de service.

L'IFRS IC a ainsi considéré que l'engagement de retraite devait être constitué uniquement sur les années de service précédant le départ en retraite au titre desquelles le salarié génère un droit à l'avantage, remettant en cause une pratique antérieure à cette décision, qui consistait à étaler l'avantage sur l'ensemble de la carrière du salarié.

Cette décision de l'IFRS IC n'a en revanche pu être appliquée dans les comptes annuels établis selon le Plan comptable général qu'à partir du moment où l'Autorité des normes comptables a procédé à la mise à jour de sa recommandation n°2013-02 relative aux règles d'évaluation et de comptabilisation des engagements de retraite, ayant introduit un nouveau choix de méthode comptable explicite basé sur l'approche retenue par l'IFRS IC.

²³ Bulletin CNCC n°189, mars 2018, p.112 à 117, EC n°2017-32.

²⁴ IFRIC Update 04/21, décision définitive publiée en mai 2021.

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

3.1 DÉFINITIONS

La NEP 730 – *Changements comptables*, dans son paragraphe 02, rappelle ce que recouvre la notion de changements comptables conformément aux référentiels comptables applicables en France :

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

- les changements de méthode qui résultent :
 - soit d'un changement de réglementation comptable,
 - soit d'un changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité ;
- les corrections d'erreurs ;
- les changements d'estimation. »

3.2 VOCABULAIRE

Le tableau ci-après retrace les différentes formulations utilisées.

NEP 730	PCG	IAS 8	Article L. 123-17 du code de commerce
Changements de méthodes (§ 02)	Changement de méthode (Article 122-1)	Changements de méthodes comptables (Titre introduisant IAS 8.14)	[Modifications des] Méthodes comptables retenues et [de] la structure du bilan et du compte de résultat
Changements d'estimation (§ 02)	Changements d'estimation (Article 122-5)	Changement d'estimation comptable (IAS 8.5)	
Corrections d'erreurs (§ 02)	Corrections résultant d'erreurs, d'omissions matérielles, d'interprétations erronées ou de l'adoption d'une méthode comptable non admise (Article 122-6)	Erreur d'une période antérieure (IAS 8.5)	

3.3 DÉMARCHE D'IDENTIFICATION DES CHANGEMENTS COMPTABLES

3.31 Introduction

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

Ceci ne signifie pas pour autant que le commissaire aux comptes n'a pas de travaux à effectuer en matière d'identification des changements comptables. En effet, d'une part, l'objectif de certification de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des comptes, figurant à l'article L. 823-9 du code de commerce, implique que ceux-ci soient établis conformément au référentiel comptable qui leur est applicable, d'autre part, le paragraphe 8 de la NEP 200 – *Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes* indique :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

²⁵ Mis en gras pour les besoins de la rédaction de la note d'information.

(...)

. des procédures analytiques²⁶ qui peuvent notamment permettre au commissaire aux comptes d'identifier des opérations ou des événements inhabituels ; (...) »

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

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

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

- les changements dans les méthodes comptables appliquées par l'entité ;
- les évolutions des référentiels comptables applicables à l'entité ou des textes légaux et réglementaires relatifs à l'information financière, la date à laquelle l'entité procèdera aux modifications issues de ces évolutions et les modalités qu'elle retiendra pour le faire.

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

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

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

La NEP 240 précitée indique notamment :

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

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

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

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

²⁶ Cf. également NEP 520- *Procédures analytiques*, paragraphe 5.

3.34 Lors de l'audit des estimations comptables et des informations y afférentes fournies dans l'annexe

La NEP 540 précitée « a pour objet de définir les procédures d'audit à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes afin d'obtenir des éléments suffisants et appropriés pour apprécier si les estimations comptables et les informations y afférentes fournies dans l'annexe sont raisonnables au regard des règles et principes prescrits par le référentiel comptable, c'est-à-dire si ces règles et principes ont été appliqués de manière appropriée, notamment en ce qui concerne :

- l'établissement des estimations comptables, incluant le choix des méthodes, des hypothèses et des données au regard de la nature des estimations comptables et des faits et circonstances propres à l'entité ;
- le choix des estimations retenues par la direction ;
- les informations fournies dans l'annexe sur les estimations comptables. »²⁷

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

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

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

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

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

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

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

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

3.36 Lors de la réalisation des procédures analytiques²⁸

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

De même, à l'occasion de la mise en œuvre des procédures analytiques lors de la revue de la cohérence d'ensemble des comptes, effectuée à la fin de l'audit, conformément au paragraphe 7 de la NEP 520

²⁷ NEP 540 extrait du § 02.

²⁸ Les procédures analytiques mises en œuvre lors de la prise de connaissance de l'entité sont abordées au 3.32.

précitée, il peut également identifier des changements comptables, notamment des changements de présentation.

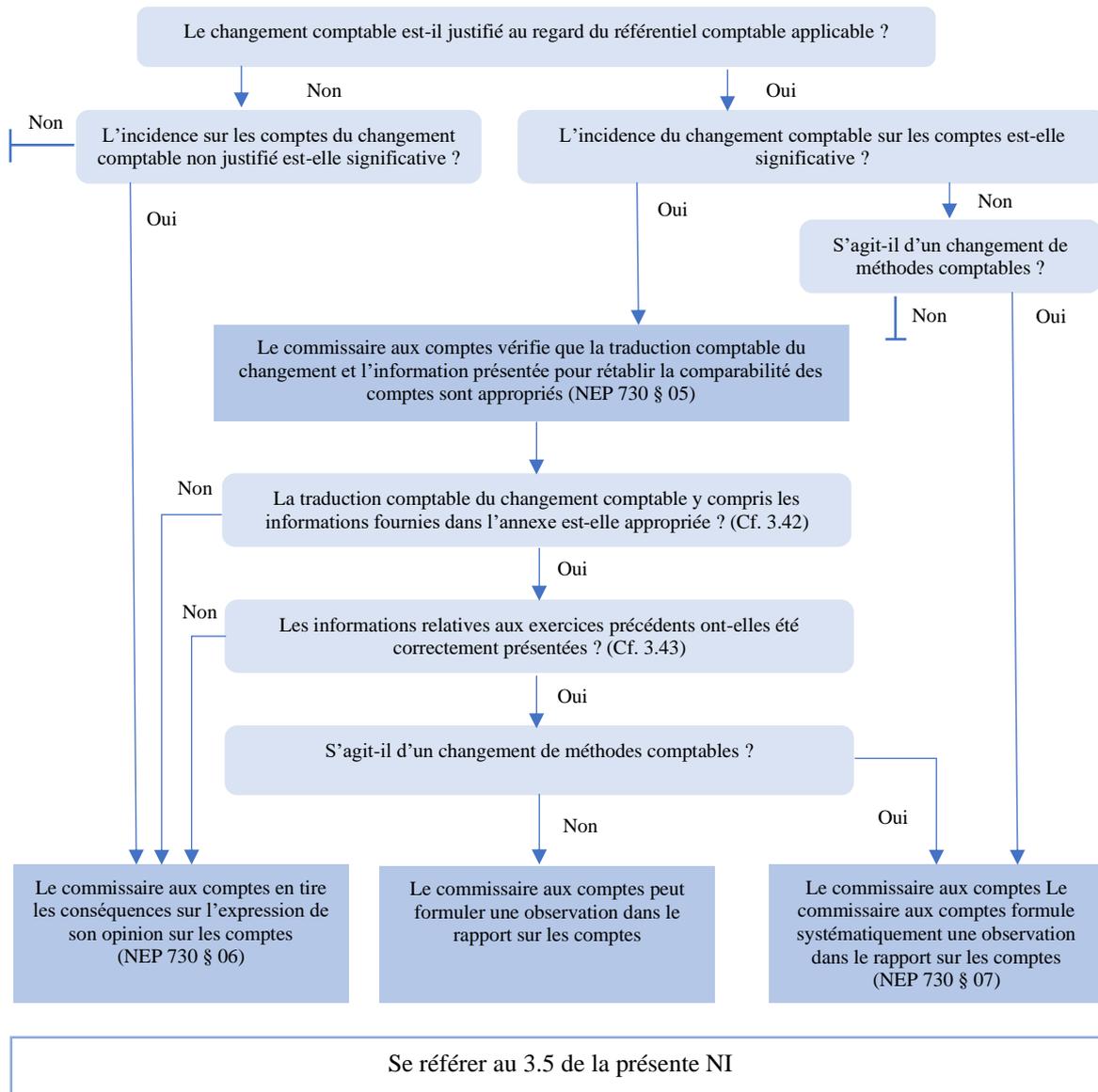
3.4 PROCÉDURES D'AUDIT À METTRE EN ŒUVRE LORSQUE LE COMMISSAIRE AUX COMPTES IDENTIFIE UN CHANGEMENT COMPTABLE

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

- la vérification que le changement comptable identifié est effectivement qualifié comme tel par le référentiel comptable applicable (cf. 3.41) ;
- s'il s'agit effectivement d'un changement comptable, la détermination de sa nature (changement de méthodes comptables, changement d'estimations, correction d'erreurs), (cf. 3.41) ;
- l'appréciation de la justification par l'entité du changement comptable au regard des dispositions du référentiel comptable applicable (cf. 3.41) ;
- la vérification de la traduction comptable, y compris les informations fournies dans l'annexe, de ce changement comptable (cf. 3.42) ;
- la vérification des informations relatives aux exercices précédents présentées dans les comptes (cf. 3.43) ;
- la détermination de l'incidence du changement comptable sur son rapport sur les comptes (cf. 3.5).

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

Démarche du commissaire aux comptes



3.41 Appréciation de la justification des changements comptables

Le paragraphe 04 de la NEP 730 – *Changements comptables* prévoit :

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

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

3.411 Comptes annuels établis en application du Plan comptable général et comptes consolidés établis en application du règlement ANC n°2020-01

A) Changements de réglementation

Les comptes annuels établis selon le Plan comptable général ou les comptes consolidés établis selon le règlement ANC n°2020-01 peuvent comporter des changements de méthodes comptables qui résultent de changements de réglementation. Ces changements de méthodes comptables s'imposent aux entités et ne nécessitent pas de justification (cf. 1.211)²⁹.

La première application d'une nouvelle réglementation comptable correspond ainsi à un changement de méthode comptable, y compris lorsque les conséquences de ce changement ne portent que sur la présentation des états financiers.

B) Changements de méthodes comptables à l'initiative de l'entité

Lorsque le changement identifié est un changement de méthodes comptables à l'initiative de l'entité, le commissaire aux comptes vérifie que ce changement est justifié au regard des dispositions des textes légaux et réglementaires applicables, à savoir³⁰ :

- qu'il existe un choix entre plusieurs méthodes comptables conformes aux principes d'établissement des comptes annuels et/ou consolidés (article 122-2 du Plan comptable général).
Ce choix peut résulter d'une option prévue par le référentiel comptable français (méthodes explicites) ou de l'existence de plusieurs méthodes implicites pour traduire une même opération ou information ;
- que le changement de méthodes comptables correspond à la recherche d'une meilleure information financière (article 122-2 du Plan comptable général).

a) Recherche d'une meilleure information

Concernant la recherche d'une meilleure information financière, l'article 122-2 du Plan comptable général précise : « (...) *La nouvelle méthode conduit à une meilleure information financière lorsqu'elle reflète de façon plus adaptée et plus pertinente la performance ou le patrimoine de l'entité au regard de son activité, sa situation et son environnement (...).* »

L'IR2 sous l'article 122-2 du Plan comptable général indique : « *La décision de changer de méthode comptable n'est pas discrétionnaire, elle résulte de circonstances qui justifient ce changement car l'adoption d'une autre méthode conforme au plan comptable général ou à tout autre règlement comptable (consistant en une adaptation du PCG) fournit une meilleure information financière. Ainsi, à droit fiscal constant, le bénéfice d'une méthode comptable favorable à l'entité d'un point de vue fiscal ne peut pas être la seule justification à un changement de méthode comptable. (...)* »

En revanche, par exception au principe de permanence des méthodes comptables, un changement de méthode dans le but d'adopter une méthode de référence n'a pas à être justifié. Les méthodes de référence sont en effet considérées par l'Autorité des normes comptables comme conduisant à une meilleure information car répondant aux principes généraux des normes de comptabilité privée (concernant la liste des méthodes de référence prévues par le Plan comptable général se référer au 8.3).

²⁹ Concernant les irrégularités comptables susceptibles de se produire à l'occasion d'un changement de réglementation, se référer au 3.511B).

³⁰ Cf. 1.212.

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

b) Limites du changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité

L'IR 2 sous l'article 122-2 du Plan comptable général présente les exemples suivants, susceptibles de justifier un changement de méthode comptable :

« (...) »

- *d'adopter une méthode comptable de référence ;*
- *d'adopter les méthodes comptables les plus généralement retenues dans le secteur d'activité concerné sous réserve qu'elles soient conformes au plan comptable général ou à un autre règlement comptable ;*
- *d'harmoniser les méthodes comptables retenues dans les comptes individuels et les méthodes comptables retenues dans les comptes consolidés sous réserve que cette harmonisation conduise à retenir, dans les comptes individuels, une méthode comptable conforme au plan comptable général ou à un autre règlement comptable ;*
- *d'adapter les méthodes comptables aux modes de suivi interne de gestion de la performance ou du patrimoine, dont l'évolution a été rendue nécessaire par une modification de l'activité, de la situation ou de l'environnement de l'entité sous réserve que les nouvelles méthodes soient conformes au plan comptable général ou à un autre règlement comptable. »*

En revanche, dès lors que le changement de méthodes comptables ne consiste pas à adopter une méthode de référence, il convient de justifier qu'il conduit à une meilleure information financière compte tenu des évolutions intervenues.

De même, l'article 122-2 du Plan comptable général exclut, dans un même contexte et pour une même opération ou information, qu'une méthode comptable qui a été considérée par l'entité comme fournissant une meilleure information financière soit remise en cause ultérieurement.

Lorsque le changement de méthodes comptables ne correspond pas à l'adoption d'une méthode de référence, le commissaire aux comptes apprécie si le changement conduit à une meilleure information financière.

c) Non réversibilité de l'option pour une méthode de référence

Si le choix d'une méthode de référence peut être fait à tout moment, sans justification, son adoption est toutefois irréversible (Article 121-5 du Plan comptable général).

Ainsi, dès lors qu'une méthode de référence a été adoptée, un changement inverse ne peut être opéré et serait contraire aux dispositions du Plan comptable général.

En revanche, dans le cadre des fusions ou d'opérations assimilées, la société absorbante n'est pas tenue de modifier ses méthodes comptables du fait de l'opération de fusion ou assimilée, quand bien même la société apporteuse ou absorbée retenait une méthode de référence.

Elle peut néanmoins décider d'harmoniser les méthodes de comptabilisation et d'évaluation des actifs et passifs apportés selon ses propres méthodes.

L'IR3 sous l'article 744-3 du Plan comptable général apporte des précisions à ce titre :

« IR 3 : Harmonisation des méthodes comptables après opération d'apport ou de fusion – Évaluation des apports aux valeurs comptables

Les valeurs mentionnées dans le traité d'apport sont fonction des méthodes comptables appliquées par l'entité absorbée ou apporteuse.

Ainsi,

- *en cas d'opérations transfrontalières, les actifs et passifs apportés résultant des comptes de l'entité étrangère apporteuse ou absorbée peuvent ne pas répondre à la définition des actifs et passifs telle que prévue par le présent règlement ;*
- *l'entité absorbante ou bénéficiaire des apports peut comptabiliser les engagements de retraite, alors que l'entité absorbée ou apporteuse ne les comptabilise pas.*

En conséquence, après avoir comptabilisé le traité d'apport conformément à l'article 720-1 du présent règlement, l'entité absorbante ou bénéficiaire des apports doit harmoniser les méthodes de comptabilisation et d'évaluation des actifs et passifs. Cette harmonisation consiste à :

- *sortir du bilan les actifs et passifs apportés qui ne répondent pas à la définition des actifs et passifs donnée par le présent règlement ;*
- *constater les actifs et passifs qui doivent être comptabilisés au bilan conformément au présent règlement ;*
- *constater ou compléter la provision pour engagements de retraite qui doit être comptabilisée au bilan si telle est la méthode appliquée par l'entité absorbante ou bénéficiaire des apports.*

Ces retraitements sont comptabilisés en contrepartie du mali ou boni de fusion éventuellement constaté. À défaut, ils sont imputés en report à nouveau de l'entité bénéficiaire des apports ou absorbante, conformément aux règles sur les changements de méthode.

Au-delà des retraitements obligatoires prévus ci-dessus, il n'est pas requis de retraiter rétroactivement les actifs et passifs reçus afin d'harmoniser les règles de comptabilisation et d'évaluation.

Cependant, si l'entité bénéficiaire des apports ou absorbante décide de procéder à une harmonisation complète et rétroactive des méthodes d'évaluation et de comptabilisation des actifs et des passifs reçus au-delà de l'harmonisation minimale visée ci-dessus, cette harmonisation est traitée comme un changement de méthode. En conséquence, son impact est comptabilisé en report à nouveau ou en résultat selon les conditions de l'article 122-2 du présent règlement. »

Pour l'établissement des comptes consolidés en application du règlement ANC n°2020-01, l'article 271-3 dudit règlement indique : *« Les méthodes de référence prévues par le règlement ANC n°2014-03 relatif au plan comptable général sont des méthodes de référence pour l'établissement de comptes consolidés sauf si le présent règlement en dispose autrement. »*

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

À ce titre, l'article 271-5 du règlement ANC n°2020-01 précise : *« Les méthodes comptables du groupe s'appliquent de manière homogène pour les transactions et événements semblables se produisant dans des circonstances similaires.*

Lorsqu'une entité incluse dans le périmètre de consolidation utilise une méthode comptable différente de celle retenue par le groupe pour des transactions et événements semblables se produisant dans des circonstances similaires, ses comptes individuels sont retraités en vue de la préparation des comptes consolidés du groupe. (...)»

Il en ressort que l'homogénéisation des méthodes comptables dans les comptes consolidés prévaut sur l'application d'une méthode de référence par une entité consolidée dans ses comptes annuels.

Ainsi, si la méthode de référence n'a pas été retenue par le groupe pour l'établissement des comptes consolidés, les comptes individuels de cette entité consolidée devront faire l'objet d'un retraitement d'homogénéisation permettant d'aboutir à la méthode comptable retenue par le groupe.

Il est rappelé qu'il existe une autonomie des méthodes comptables retenues dans les comptes consolidés au regard de celles retenues dans les comptes annuels, sous réserve que ces méthodes soient prévues par le Plan comptable général. L'article 271-5 du règlement ANC n°2020-01 précise en ce sens : « (...) *Lorsqu'un choix de méthodes comptables est prévu par les règlements de l'Autorité des normes comptables relatifs aux comptes individuels, le groupe peut retenir, pour l'élaboration de ses comptes consolidés, une méthode comptable différente de celle adoptée par les entités consolidées ou par l'entité consolidante, sous réserve des méthodes obligatoires prévues par le présent règlement.* »

d) Cas particuliers

Conformément aux dispositions de l'article 122-2 du Plan comptable général, l'adoption d'une méthode comptable pour des événements ou opérations qui diffèrent sur le fond d'événements ou opérations survenus précédemment ou pour des événements, opérations ou éléments qui étaient jusqu'alors sans importance significative, ne constitue pas un changement de méthodes comptables, mais un changement d'estimation.

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

Enfin, dans certaines situations, il peut être difficile, voire impraticable, de procéder à une application rétrospective du changement de méthode.

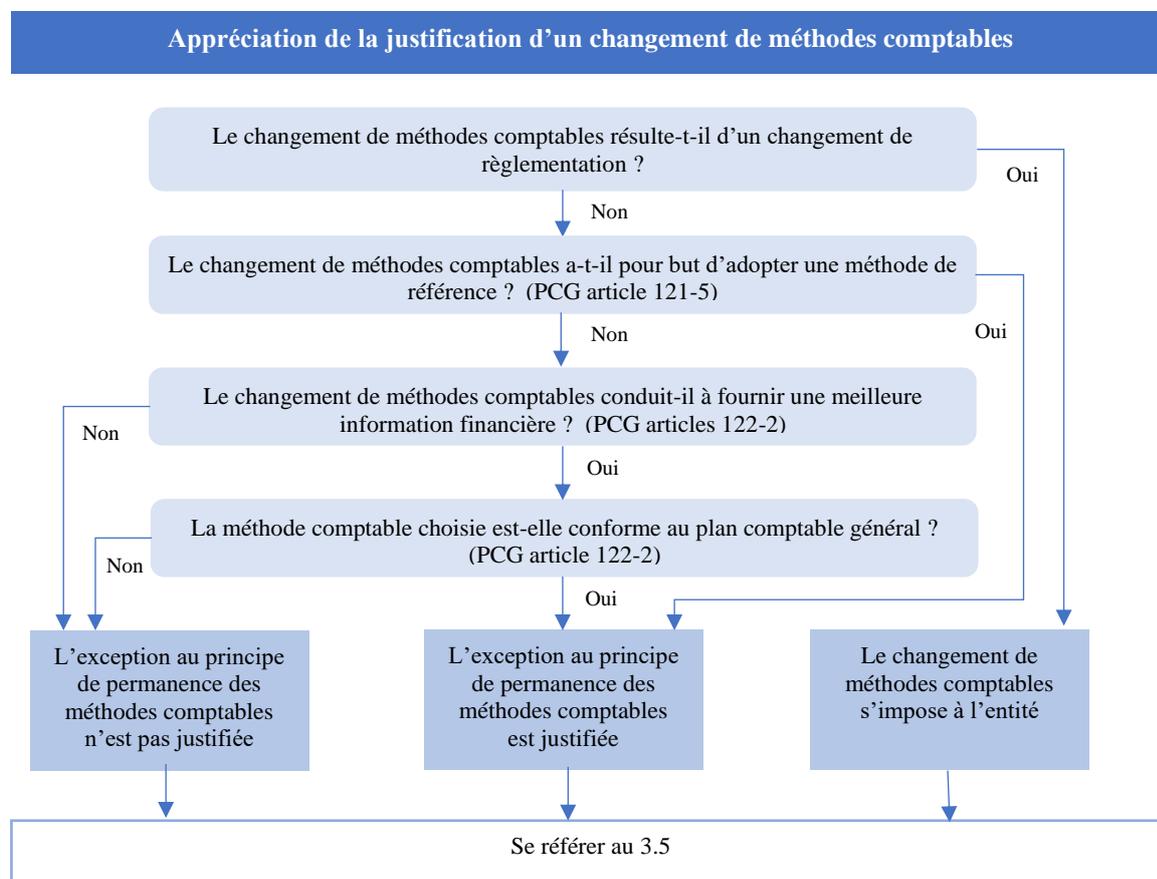
L'exemple est pris d'une société qui comptabilisait ses frais de développement en charges de l'exercice, et qui a décidé ultérieurement d'adopter la méthode de référence prévue par le Plan comptable général, en comptabilisant ses frais de développement à l'actif dès lors qu'ils remplissent les conditions prévues par le Plan comptable général à cet effet. Dans ce contexte, la Commission des études comptables de la CNCC³¹ rappelle que l'adoption d'une méthode de référence constitue un changement de méthode comptable à comptabiliser de manière rétrospective, sauf à ce que l'effet à l'ouverture ne puisse être déterminé de manière objective. L'adoption de la méthode de référence relative aux frais de développement conduit ainsi à comptabiliser les coûts concernés à l'actif de manière rétrospective, à compter de la date à laquelle les six critères prévus à l'article 212-3 du Plan comptable général se trouvent remplis. Les dépenses engagées avant que ces critères ne soient remplis ne peuvent pas être portées à l'actif du bilan.

Toutefois, la Commission considère que dans les faits, le point de départ de la comptabilisation rétrospective des frais de développement à l'actif peut être difficile à déterminer de façon objective, puisqu'elle nécessite de se positionner au regard des conditions ayant existé dans le passé, sans tenir compte de l'effet d'expérience.

³¹ Bulletin CNCC n°208, décembre 2022, EC n°2022-19.

e) Schéma récapitulatif

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



C) Changements d'estimations

Concernant les changements d'estimations³², le commissaire aux comptes vérifie que ces changements sont motivés par une modification des circonstances sur lesquelles ces estimations étaient fondées, par de nouvelles informations ou par une meilleure expérience (cf. 1.22).

L'exemple est pris d'une société qui décide de réviser le plan d'amortissement en cours d'utilisation de ses actifs afin d'adopter celui de son nouvel actionnaire. Dans ce contexte, la Commission des études comptables de la CNCC³³ distingue les cas suivants :

- la révision du plan d'amortissement constitue un changement d'estimation si elle se justifie par de nouvelles conditions d'utilisation des actifs ;
- la révision du plan d'amortissement constitue une correction d'erreur si la société constate que la durée d'utilisation qu'elle retenait antérieurement n'était pas justifiée.

³² Lorsqu'il est difficile de faire la distinction entre un changement de méthodes comptables et un changement d'estimations, se référer au 1.22.

³³ Bulletin CNCC n°187, septembre 2017, p.482 à 487, EC n°2017-20.

D) *Corrections d'erreurs*

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

L'exemple est pris d'une société de maraîchage qui souhaite réviser la durée d'amortissement de son matériel d'éclairage LED. Initialement, la société a retenu une durée d'amortissement de 4 ans, qu'elle souhaite porter à 8 ans afin de tenir compte d'une utilisation discontinuée de ce matériel sur l'année. La Commission des études comptables de la CNCC³⁴ estime que ce changement est qualifié de correction d'erreur si la société disposait de toutes les informations nécessaires pour définir le plan d'amortissement adéquat à la date de l'entrée du matériel au bilan, et que l'estimation initiale de la durée d'amortissement se révèle être manifestement erronée.

Un autre exemple d'une correction d'erreur consiste à corriger une erreur d'addition de l'état des stocks de l'exercice précédent ayant entraîné une sur ou sous-évaluation du stock.

Constitue également une correction d'erreur, selon la Commission des études comptables de la CNCC³⁵, le changement de méthodes comptables effectué après le premier exercice d'application obligatoire des nouvelles dispositions d'un règlement de l'Autorité des normes comptables (cf. 3.42A)).

3.412 *Comptes consolidés établis en application du référentiel IFRS*

A) *Changements de méthodes comptables*

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

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

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

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

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

³⁴ Bulletin CNCC n°206, juin 2022, EC n°2022-08.

³⁵ Bulletin CNCC n°143, septembre 2006, p.526 à 529, EC n°2006-32 et Bulletin CNCC n°146, juin 2007, p.341 à 343, EC n°2006-103.

Il convient de noter qu'au cas particulier du modèle de la juste valeur qui peut être utilisé comme méthode d'évaluation dans le cadre de la norme IAS 40 *Immeubles de placement*, la norme indique qu'il est hautement improbable³⁶ que l'abandon de ce modèle pour le modèle du coût permette une présentation plus appropriée.

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

Enfin, lorsque le changement comptable fait suite à une décision d'agenda (rejet) de l'IFRS IC, il est qualifié de changement de méthode comptable. Le commissaire aux comptes vérifie que le changement comptable est traité de façon rétrospective et que l'information donnée en annexe à ce titre est appropriée. En particulier, il vérifie que l'information donnée au titre de ce changement explicite le changement intervenu et fait référence à la décision d'agenda de l'IFRS IC (cf. 2.34 et 8.11).

B) Changements d'estimations comptables

Lorsque l'entité procède à un changement d'estimations comptables³⁷, le commissaire aux comptes vérifie que celui-ci résulte d'un changement dans les circonstances sur lesquelles l'estimation précédente était fondée, ou par suite de nouvelles informations, de nouveaux développements ou d'un surcroît d'expérience (cf. IAS 8.34).

Par ailleurs, le commissaire aux comptes vérifie que la distinction entre un changement d'estimation comptable et une correction d'erreurs est correctement effectuée et qu'en particulier la prise en compte d'informations complémentaires n'est pas traitée comme une correction d'erreurs mais comme un changement d'estimation comptable (par exemple le profit ou la perte comptabilisé lors de la survenance d'une éventualité) (cf. IAS 8.48).

C) Corrections d'erreurs

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

Les exemples cités au 3.411D) constituent également des erreurs dans les comptes consolidés établis en application du référentiel IFRS.

³⁶ IAS 40.31 indique : « IAS 8 Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs dispose que l'on ne doit procéder à un changement volontaire de méthode comptable que si ce changement permet de produire des états financiers qui fournissent des informations fiables et plus pertinentes concernant les effets des transactions, autres événements ou conditions sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité. Il est hautement improbable que l'abandon du modèle de la juste valeur pour le modèle du coût permette une présentation plus pertinente. »

³⁷ Lorsque la distinction entre un changement d'estimations comptables et un changement de méthodes comptables est difficile à opérer, se référer au 3.412A).

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

En application du paragraphe 05 de la NEP 730 – *Changements comptables*, lorsque l'incidence du changement comptable est significative, le commissaire aux comptes :

« (...) vérifie :

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

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

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

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

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

Dans le cas d'entités qui ont appliqué de façon différée une nouvelle réglementation comptable, la Commission des études comptables de la CNCC³⁸ considère que cette application différée est irrégulière. En outre, elle estime que l'effet du changement de méthodes comptables, lors du premier exercice d'application de la nouvelle réglementation, ne doit, dans ce cas, pas être traité comme un changement de méthodes comptables mais comme une correction d'erreur. En effet, les comptes de l'exercice précédent ont été établis en utilisant des méthodes comptables erronées. L'effet du changement de réglementation comptable est imputé en résultat de l'exercice et non en report à nouveau, sauf pour la part qui aurait affecté les capitaux propres si le changement de méthodes comptables avait été comptabilisé à la bonne date.

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

Les incidences sur le rapport du commissaire aux comptes de la non-application d'une nouvelle réglementation comptable au cours de l'exercice à compter duquel les nouvelles règles étaient applicables sont abordées en 3.511B).

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

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

La Commission des études comptables de la CNCC³⁹ considère que l'application partielle d'une nouvelle réglementation comptable est irrégulière et qu'elle doit donner lieu sur l'exercice suivant à une correction d'erreurs.

Les incidences sur le rapport du commissaire aux comptes d'une application incorrecte d'un changement de méthodes comptables sont abordées en 3.511A).

3.43 Vérification des informations relatives aux exercices précédents présentées dans les comptes annuels ou consolidés⁴⁰

En application du paragraphe 05 de la NEP 730 – *Changements comptables*, lorsque l'incidence du changement comptable est significative, le commissaire aux comptes

« (...) vérifie : (...)

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

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

Dans les comptes établis en application des référentiels comptables français, les changements comptables ne peuvent pas conduire à modifier les chiffres des exercices précédents présentés en comparatif.

L'exemple est pris de la première application du règlement ANC n°2018-06 relatif aux comptes annuels des personnes morales de droit privé à but non lucratif. La Commission des études comptables de la CNCC⁴¹ a rappelé que le bilan et le compte de résultat du dernier exercice clos avant cette première application, qualifiée de changement de méthode comptable, ne sont en aucun cas modifiés par ce changement. Les montants relatifs aux rubriques et aux postes de l'exercice précédent sont identiques aux montants tels qu'établis au bilan et au compte de résultat de l'exercice précédent.

En revanche, selon le type de changements comptables intervenus, la présentation d'informations comparatives peut être requise (cf. 1.34 et 1.4).

Dans ce cas, le commissaire aux comptes vérifie que les informations requises (cf. 1.313) sont présentées à savoir :

- en cas de changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité que l'annexe des comptes comporte la mention et la justification du changement de méthode comptable conformément à l'article 122-2 du Plan comptable général, et
- en cas de changement de réglementation ou de changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité que les comptes incluent la mention de l'impact du changement déterminé à l'ouverture en précisant les postes concernés

³⁹ Bulletin CNCC n°143, septembre 2006, p.526 à 529, EC n°2006-32.

⁴⁰ Les vérifications concernant les informations relatives aux exercices précédents, lorsque les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'un audit ou qu'il s'agit de la première année du mandat du commissaire aux comptes dans l'entité, ne sont pas abordées dans la présente note d'information. Il convient de se référer à la NEP 510 - *Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes*.

⁴¹ Bulletin CNCC n°196, décembre 2019, p.696 à 701, EC n°2019-25.

- lorsque le changement (de réglementation ou de méthode comptable à l'initiative de l'entité) est appliqué de manière rétrospective : la présentation des principaux postes des exercices antérieurs présentés, retraités selon la nouvelle méthode ;
- lorsque le changement de réglementation est appliqué de manière prospective : indication de son impact sur les principaux postes concernés de l'exercice, sauf impraticabilité ;
- lorsque changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité est appliqué de manière prospective : indication des raisons de son application prospective et de son impact sur les principaux postes concernés de l'exercice, sauf impraticabilité.

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

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

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

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

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

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

Conformément aux dispositions de l'article L. 823-9 du code de commerce, l'opinion exprimée par le commissaire aux comptes ne porte que sur les comptes de l'exercice écoulé. Toutefois, lorsque des anomalies ont été relevées dans l'élaboration ou la présentation des informations relatives aux exercices précédents, la NEP 710 prévoit au paragraphe 07 que le commissaire aux comptes :

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

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

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

Les incidences éventuelles sur l'opinion du commissaire aux comptes des anomalies relevées dans l'élaboration ou la présentation des informations relatives aux exercices précédents et non corrigées sont abordées au 3.5.

3.44 Déclarations de la direction

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

Notamment, dans la note d'information de la CNCC, NI IV - *Le commissaire aux comptes et les déclarations de la direction*, il est indiqué, au 4.42 : « (...) lorsque les données comparatives de l'exercice précédent sont affectées par des corrections d'erreurs (cas du référentiel IFRS (...)), le commissaire aux comptes peut être amené à demander des déclarations écrites spécifiques sur la justification et le traitement comptable de ces corrections. [42] »

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

3.5 INCIDENCES DES CHANGEMENTS COMPTABLES SUR LE RAPPORT SUR LES COMPTES

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

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

Les incidences d'un changement comptable sur la rédaction du rapport sur les comptes sont explicitées, pour ce qui concerne la formulation d'une observation au 6.8 de la NI I – *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*, pour ce qui concerne le lien entre la justification des appréciations et les observations au 7.7 de la note d'information précitée.

Des précisions ainsi que des exemples sont apportés en 3.51, 3.52 et 3.53, selon le type de changement comptable concerné.

3.51 Changements de méthodes comptables

3.511 Formulation d'une observation

La NEP 730 précise :

« 07. Lorsque le changement comptable correspond à un changement de méthode dans les comptes et que le commissaire aux comptes estime que sa traduction comptable, y compris les informations fournies en annexe, est appropriée, il formule une observation dans son rapport sur les comptes pour attirer l'attention de l'utilisateur des comptes sur l'information fournie dans l'annexe. »⁴³

L'observation en cas de changement de méthodes comptables suit les principes exposés au 6.81 de la NI I - *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*.

⁴² Déclaration obligatoire selon l'ISA 710 clarifiée, paragraphe 9.

⁴³ Cette obligation figure également au paragraphe 07 de la NEP 700 : « *Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation (...) en cas de changement de méthode survenu dans les comptes au cours de l'exercice.* »

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

« Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur le point suivant exposé dans la note XX de l'annexe des comptes annuels [ou : consolidés] concernant ... [Exposer le point concerné]. »

Il convient de noter que la NEP 730 :

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

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

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

Par ailleurs, la NEP 730 prévoit :

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

La lecture combinée des paragraphes 06 et 07 de la NEP 730 exclut la possibilité et, le cas échéant, l'obligation de faire une observation sur le changement comptable, lorsqu'une réserve ou un refus de certifier est formulé dans le rapport sur les comptes au titre de ce changement comptable.

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

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

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

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

Pour un exemple de rédaction, se référer au 12.12.2.B) de la NI I – *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*.

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

Le Comité des normes professionnelles de la CNCC⁴⁴ a apporté les éléments de réponse ci-après, concernant les incidences sur l'opinion formulée dans le rapport sur les comptes, dans le cas d'une association qui n'avait pas appliqué, pour l'établissement de ses comptes 2005, les règlements CRC n°2002-10 et n°2004-06 relatifs aux actifs, à leur amortissement et à leur dépréciation. Cette réponse est transposable à tous les cas de non-application d'une nouvelle réglementation comptable d'application obligatoire.

a) L'incidence sur les comptes est significative

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

- d'une réserve pour désaccord, si l'incidence (significative ou estimée potentiellement significative) est clairement circonscrite et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause ;
- d'un refus de certifier pour désaccord, si l'incidence (significative ou estimée potentiellement significative) ne peut être clairement circonscrite ou si la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause ;
- d'une impossibilité de certifier lorsque le commissaire aux comptes n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, et que :
 - soit les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ;
 - soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

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

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

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

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

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

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

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

Dans le cas où il est déclaré que l'incidence des nouveaux règlements sur les comptes de l'exercice n'est pas significative, il appartient à l'entité de fournir les éléments permettant d'étayer cette affirmation. Le

⁴⁴ Bulletin CNCC n°141, mars 2006, p.135 et 136, CNP n°2005-36.

commissaire aux comptes vérifie ce fait, compte tenu de sa connaissance de l'entité et compte tenu des documents mis à sa disposition par celle-ci.

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

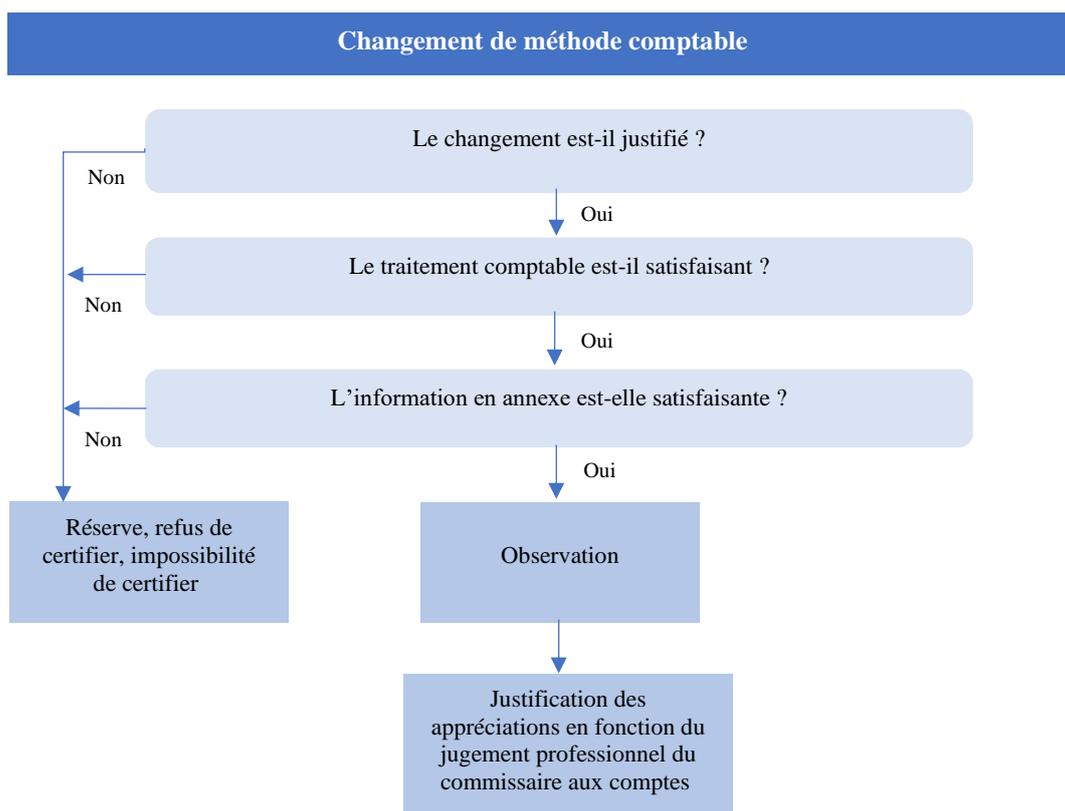
Si en revanche le commissaire aux comptes estime que la déclaration est justifiée, il n'en tire aucune conséquence dans l'expression de son opinion.

3.512 Justification des appréciations

Se référer au § 7.7 de la NI I - *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*.

Pour des exemples de rédaction de la justification des appréciations, se référer au § 14.5 de la NI I - *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*.

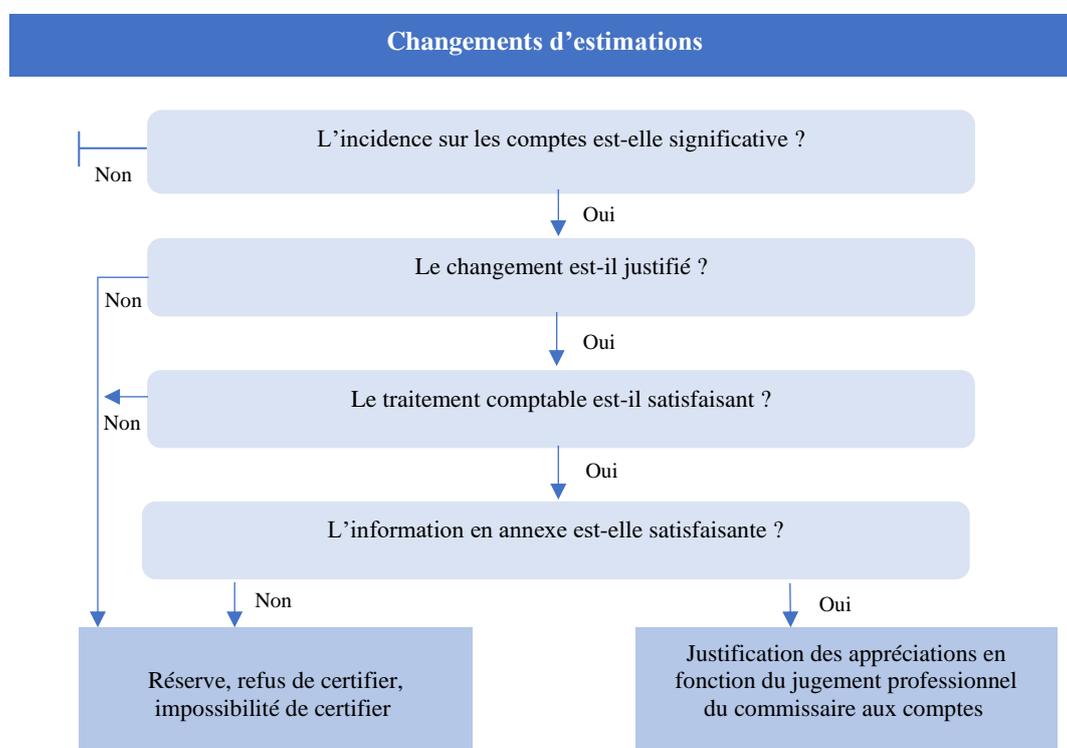
3.513 Schéma récapitulatif



3.52 Changements d'estimations

En cas de changement d'estimations, la NEP 730 – *Changements comptables* n'impose pas d'observation systématique dans le rapport sur les comptes. Lorsque le changement est justifié et correctement traité dans les comptes, le commissaire aux comptes détermine qu'un élément concernant les comptes nécessite une explication des appréciations (entités Non EIP) ou qu'un risque d'anomalies significatives est un point clé de l'audit (entités EIP), cet élément/ point ne fait pas l'objet d'une observation dans la partie du rapport relative aux observations, à l'exception des cas où des dispositions légales et réglementaires le prévoient, c'est-à-dire en cas de changement de méthode comptable (se référer au § 6.4 de la NI I – *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*).

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



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

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

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

« En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

Comme mentionné ci-avant, la note X de l'annexe expose le changement d'estimation comptable relatif à la durée d'utilisation d'une machine prise en compte pour le calcul de la dotation aux amortissements.

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

3.53 Corrections d'erreurs

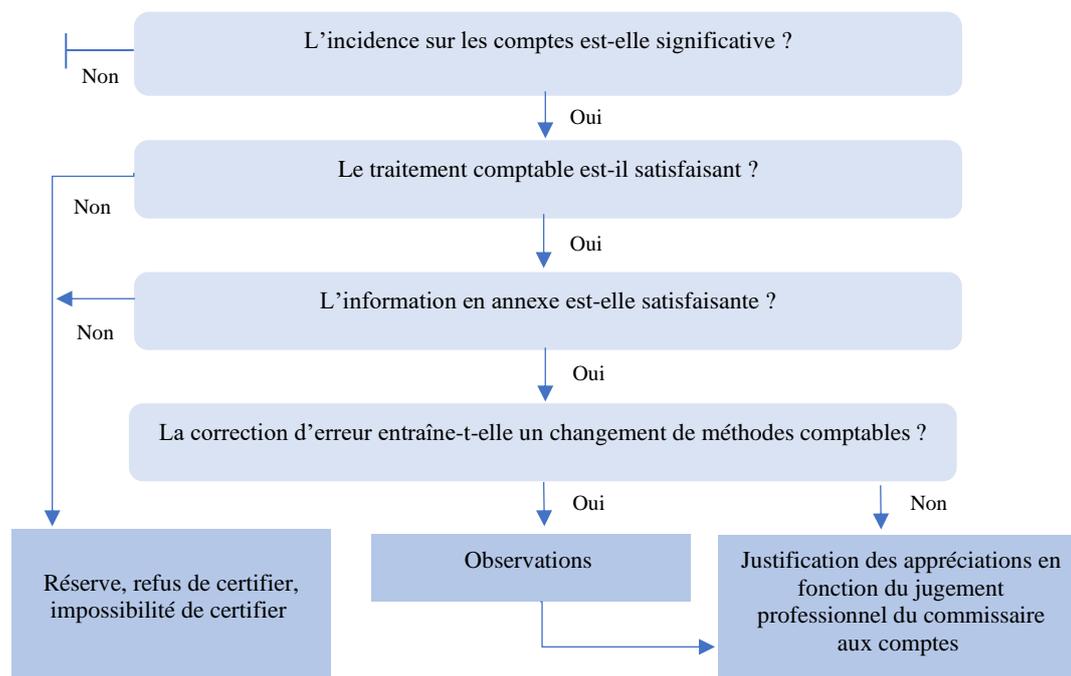
Si une correction d'erreurs correspond à un changement de méthode comptable (passage d'une méthode comptable inappropriée à une méthode comptable appropriée), les conséquences sur le rapport du commissaire aux comptes sont celles d'un changement de méthodes comptables (cf. 3.51).

Il en sera ainsi d'un changement de méthodes comptables effectué après le premier exercice d'application obligatoire d'un nouveau texte ou d'un texte modifié⁴⁵.

Dans les autres cas, par exemple lorsqu'il s'agit simplement de corriger une erreur de calcul ou une erreur sur les quantités en stock, les conséquences sont les mêmes que pour un changement d'estimations (se référer au 3.52).

⁴⁵Bulletin CNCC n° 143, septembre 2006, p. 526 à 529, EC n°2006-32.

Corrections d'erreurs



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

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

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

Le commissaire aux comptes estime utile de formuler une justification de ces appréciations à ce titre qui peut être rédigée comme suit :

« En application des dispositions des articles L.823-9 et R.823-7 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, [*le cas échéant* : outre le point décrit dans la partie « Incertitude significative liée à la continuité d'exploitation »,] nous portons à votre connaissance les appréciations suivantes qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes pour l'audit des comptes annuels de l'exercice.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

Comme mentionné ci-avant, la note X de l'annexe expose la correction d'erreur effectuée et relative à l'évaluation des stocks à l'ouverture de l'exercice.

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

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

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

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

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

S'agissant d'un changement de méthodes comptables, le commissaire aux comptes, en application de la NEP 700 – *Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*, formule une observation à ce titre dans son rapport. Au cas d'espèce, la correction, sur les comptes de l'exercice N, de l'erreur commise lors de l'établissement des comptes de l'exercice N-1, permet au commissaire au compte de ne pas reconduire dans son rapport relatif aux comptes de l'exercice N la réserve formulée sur les comptes de l'exercice N-1. Toutefois, il peut, s'il l'estime utile, attirer l'attention dans le même paragraphe d'observation sur l'information donnée dans l'annexe à ce titre⁴⁶.

Cette observation peut prendre la forme suivante :

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

4. EXAMEN LIMITÉ DE COMPTES INTERMÉDIAIRES ÉTABLIS EN APPLICATION DE TEXTES LÉGAUX ET RÉGLEMENTAIRES

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

4.1 TRAVAUX DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

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

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

⁴⁶ Pour de plus amples informations sur des exemples de formulation dans le rapport d'un suivi de réserve ou de refus de certifier ou bien encore d'une impossibilité de certifier, se référer au 4.43 de la NI I - *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*.

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

Lorsque l'examen limité de comptes intermédiaires n'est pas la première intervention du commissaire aux comptes, celui-ci, en effectuant le suivi des facteurs de risque identifiés⁴⁷ au cours de ses interventions précédentes :

« (...) »

- *s'enquiert auprès de la direction des changements survenus depuis la période précédente susceptibles d'affecter la pertinence des informations recueillies. **Il s'agit notamment de changements survenus au titre des éléments du contrôle interne, de la nature des activités de l'entité, du choix des méthodes comptables appliquées**⁴⁸ ou de tout autre événement qu'elle estime susceptible d'avoir une incidence déterminante sur l'activité de l'entité ou sur la préparation des comptes intermédiaires.* »⁴⁹

Lorsque le commissaire aux comptes s'entretient, conformément au paragraphe 17 de la NEP 2410, principalement avec les membres de la direction en charge des aspects financiers et comptables, ces échanges portent notamment sur⁵⁰ :

« (...) »

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

(...)

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

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

4.2 ÉTABLISSEMENT DU RAPPORT D'EXAMEN LIMITÉ

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

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

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

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

⁴⁷ Le suivi des facteurs de risque identifiés au cours de l'audit des comptes de l'exercice précédent ou de l'examen de comptes intermédiaires précédents figure au paragraphe 14 de la NEP 2410.

⁴⁸ Mis en gras pour les besoins de la rédaction de la note d'information.

⁴⁹ Extrait du paragraphe 15 de la NEP 2410.

⁵⁰ Extraits du paragraphe 17 de la NEP 2410.

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

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

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

Les paragraphes 35 à 38 de la NEP 2410 n'excluent pas l'obligation de formuler une observation en cas de réserve portant sur le traitement comptable du changement de méthode comptable. Toutefois, par analogie avec les dispositions contenues au paragraphe 07 de la NEP 730 – *Changements comptables*, qui prévoient que le commissaire aux comptes formule une observation sur le changement de méthodes comptables lorsque sa traduction comptable y compris les informations fournies en annexe est appropriée, la CNCC estime que la formulation d'une observation relative au changement de méthodes comptables n'est pas compatible avec celle d'une réserve au titre de ce changement.

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

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

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

5. AUDIT OU EXAMEN LIMITÉ D'INFORMATIONS FINANCIÈRES DANS LE CADRE DE SERVICES AUTRES QUE LA CERTIFICATION DES COMPTES OU DE PRESTATIONS

Lorsque le commissaire aux comptes effectue un audit d'informations financières dans le cadre de services autres que la certification des comptes ou de prestations, il peut se référer à l'avis technique de la CNCC - *Audit entrant dans le cadre des services autres que la certification des comptes fournis à la demande de l'entité ou de prestations fournies en application de l'article L. 820-1-1 du code de commerce*, de juin 2023.

Lorsque le commissaire aux comptes effectue un examen limité d'informations financières dans le cadre de services autres que la certification des comptes ou de prestations, il peut se référer à la NEP 2410 - *Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires* pour ce qui concerne les diligences à effectuer.

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

L'intervention du commissaire aux comptes n'étant pas une mission de certification des comptes, le rapport établi n'a pas à comporter systématiquement une observation en cas de changement de méthodes comptables. Pour autant, rien n'interdit au commissaire aux comptes de formuler une observation à ce titre.

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

Toutefois, lorsque le rapport fait état d'une opinion ou d'une conclusion défavorable ou bien d'une impossibilité de formuler une opinion ou de conclure relative au changement comptable, il ne comporte pas d'observation à ce titre.

6. CHANGEMENT DE RÉFÉRENTIEL COMPTABLE

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

Dans ce cas, la problématique est de déterminer si un changement de référentiel comptable est qualifié ou non de changement de méthodes comptables. Les textes légaux et réglementaires français ne comportent pas de dispositions relatives à cette qualification et au traitement de ce changement à l'exception de cas spécifiquement traités tels que ceux exposés aux 6.1 à 6.4.

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

- la perte du statut d'établissement de crédit ou d'entreprise d'investissement ;
- le passage du statut de SCPI à celui de SIIC ;
- le transfert du siège social d'une société étrangère vers la France ;
- l'admission des titres de la société à la négociation sur un marché réglementé ;
- l'exercice de l'option ouverte par l'article L. 233-24 du code de commerce ;
- le cas relatif au passage du référentiel IFRS au référentiel comptable français.

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

6.1 TRANSFERT DU SIÈGE SOCIAL D'UNE SOCIÉTÉ ÉTRANGÈRE

Dans le cas d'une entité qui transfère son siège social en France et qui devient tenue, de ce fait, d'établir ses comptes annuels selon le Plan comptable général, le règlement ANC n°2019-08, intégré au Plan comptable général, précise les modalités d'adoption du référentiel comptable français.

Deux modalités juridiques permettent d'opérer le transfert du siège social d'une société étrangère. Le règlement ANC n°2019-08 prévoit des dispositions d'établissement des premiers états financiers spécifiques à chaque modalité.

6.11 Le transfert du siège social est réalisé par la dissolution de l'entité étrangère

Sur le plan juridique, cette modalité consiste à dissoudre l'entité étrangère, et à créer une nouvelle entité de droit français par le biais de l'apport de l'actif net de l'entité étrangère dissoute.

Dans ce cadre, l'article 2 du règlement ANC n°2019-08 précise : « *Pour les entités dont le transfert de siège social se fait par dissolution de l'entité juridique étrangère, les actifs et passifs apportés à la création de l'entité française et répondant aux définitions précisées dans le règlement comptable de l'Autorité des normes comptables applicable à l'entité française nouvellement créée, sont enregistrés dans le bilan d'ouverture établi à la date de création de l'entité, pour la valeur qui leur est attribuée dans les statuts.* »

En conséquence, l'entité étant nouvellement créée et s'agissant de son premier exercice comptable, aucun comparatif n'est à établir à la première clôture des états financiers établis selon le Plan comptable général.

6.12 Le transfert du siège social est réalisé par la transformation de l'entité étrangère

Sur le plan juridique, cette modalité repose sur la transformation de la forme juridique étrangère en une forme prévue en droit français. C'est notamment le cas lors du transfert de siège social depuis un pays membre de l'Union européenne (UE), en vertu de l'article 49 du traité de fonctionnement de l'UE⁵¹, ou du transfert des sociétés européennes constituées en application du règlement CE n° 2157/2001 du 8 octobre 2001⁵².

Dans ce cadre, l'article 3 du règlement ANC n°2019-08 précise : « (...) le bilan d'ouverture est établi au premier jour de l'exercice comptable au cours duquel est réalisé le transfert de siège social en France, en appliquant les règles relatives à la reconnaissance et à l'évaluation des actifs et passifs énoncées dans le règlement de l'Autorité des normes comptables applicable à l'entité, aux soldes du dernier bilan de clôture établi selon les règles du précédent Etat de situation de leur siège social.

Ces soldes sont exprimés en euro au taux de change du premier jour de l'exercice comptable au cours duquel le transfert de siège social a lieu.

L'impact du passage des règles étrangères aux règles françaises mis en évidence à cette occasion est inscrit pour son montant net d'impôt en report à nouveau, qu'il soit positif ou négatif. »

Ces dispositions entraînent les conséquences pratiques suivantes en matière d'établissement du bilan d'ouverture de la société étrangère dont le siège social est transféré en France⁵³ :

- les éléments du bilan comptabilisés précédemment en application du référentiel étranger, mais qui ne répondent pas aux définitions des actifs et des passifs prévues par le Plan comptable général, ne doivent pas être inscrits dans le bilan d'ouverture de la société ;
- *a contrario*, les éléments du bilan qui n'étaient pas comptabilisés précédemment en application du référentiel étranger, mais qui répondent aux définitions des actifs et des passifs prévues par le Plan comptable général, doivent être inscrits dans le bilan d'ouverture de la société ;
- le bilan d'ouverture est établi au premier jour de l'exercice comptable de la société, indépendamment de la date effective du transfert juridique du siège social. Le compte de résultat devra inclure l'ensemble des charges et produits de l'exercice comptable, et non les seuls charges et produits constatés depuis la date de transfert ;
- lorsque la société constatait des impôts différés dans ses états financiers en application du référentiel étranger, elle peut, en l'absence de dispositions prévues par le référentiel français dans les comptes annuels en la matière, continuer à le faire dans le respect du principe de permanence des méthodes comptables. Dans ce cas, la société devra détailler dans l'annexe les principes utilisés pour leur établissement et leur constatation. À défaut, le montant des impôts différés ne sera pas repris dans le premier bilan d'ouverture.

⁵¹ L'article 49 du traité de fonctionnement de l'UE prévoit : « Dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un État membre. La liberté d'établissement comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, et notamment de sociétés au sens de l'article 54, deuxième alinéa, dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants, sous réserve des dispositions du chapitre relatif aux capitaux. »

⁵² L'article 8 alinéa 1 du règlement CE n° 2157/2001 du 8 octobre 2001 prévoit : « Le siège statutaire de la SE peut être transféré dans un autre Etat membre conformément aux paragraphes 2 à 13. Ce transfert ne donne lieu ni à dissolution ni à création d'une personne morale nouvelle »

⁵³ Recueil des normes comptables françaises - Livre V – Titre 4 – Article 3 – IR3 Modalités de mise en œuvre.

Par ailleurs, le règlement ANC n°2019-08 précise dans son article 4 les informations à donner dans l'annexe au titre de ce transfert : « *Les entités visées à l'article 3 font figurer dans l'annexe des comptes des deux premiers exercices comptables établis conformément au règlement de l'Autorité des normes comptables qui leur est applicable, le bilan d'ouverture initial établi conformément aux dispositions de l'article 3.* »

Pour les deux premiers exercices comptables, elles mentionnent dans l'annexe des comptes annuels établis selon le règlement de l'Autorité des normes comptables qui leur est applicable les informations suivantes :

- *règles et méthodes comptables appliquées pour le premier établissement des comptes français dès lors qu'elles sont significatives, en précisant les différences avec les règles et méthodes utilisées pour les comptes établis conformément au droit étranger;*
- *impact de ces règles et méthodes sur ses états financiers ;*
- *tableau de réconciliation détaillant le passage de ses capitaux propres déterminés conformément aux normes comptables étrangères et figurant au dernier bilan de clôture établi selon ses normes, exprimés en euro au cours de change à la date de clôture, et les capitaux propres figurant au premier bilan d'ouverture en normes françaises. »*

6.2 ADMISSION DES TITRES DE LA SOCIÉTÉ⁵⁴ À LA NÉGOCIATION SUR UN MARCHÉ RÈGLEMENTÉ

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

6.3 EXERCICE DE L'OPTION OUVERTE PAR L'ARTICLE L. 233-24 DU CODE DE COMMERCE

Dans le cadre des dispositions de l'article L. 233-24⁵⁵ du code de commerce, des sociétés commerciales, bien que n'étant pas astreintes à utiliser le référentiel IFRS pour l'établissement de leurs comptes consolidés, peuvent choisir de changer de référentiel comptable et opter pour le référentiel IFRS. Ces sociétés font application des dispositions de la norme IFRS 1 – *Première adoption des IFRS* pour l'élaboration de leurs premiers comptes consolidés selon ce référentiel.

6.4 CAS RELATIF AU PASSAGE DU RÉFÉRENTIEL IFRS AU RÉFÉRENTIEL COMPTABLE FRANÇAIS

Dans ce cas, l'établissement des comptes consolidés est effectué en appliquant les dispositions des articles 121-1 et 121-2 du règlement ANC n°2020-01 :

- Article 121-1 du règlement ANC n°2020-01 : « *Lors du premier établissement de comptes consolidés, l'application du présent règlement est effectuée de façon rétrospective en utilisant*

⁵⁴ L'article 48 alinéa 2 du traité sur l'Union européenne et du traité instituant la communauté européenne, définit le terme société comme suit : « *Par sociétés, on entend les sociétés de droit civil ou commercial, y compris les sociétés coopératives, et les autres personnes morales relevant du droit public ou privé, à l'exception des sociétés qui ne poursuivent pas de but lucratif.* » Il convient de souligner que cette définition englobe les établissements publics industriels et commerciaux (cf. Bulletin CNCC n°147, septembre 2007, p.499).

⁵⁵ Article L. 233-24 du code de commerce :

« *Lorsqu'elles utilisent les normes comptables internationales adoptées par règlement de la Commission européenne, les sociétés commerciales qui établissent et publient des comptes consolidés au sens de l'article L. 233-16 sont dispensées de se conformer aux règles comptables prévues par les articles L. 233-17-2 à L. 233-23 et L.233-25 pour l'établissement et la publication de leurs comptes consolidés* ».

les règles et méthodes comptables applicables à la clôture de l'exercice des premiers comptes consolidés, sauf dans les cas visés par les articles 122-1 à 122-3.

- *Les ajustements en résultant sont comptabilisés en capitaux propres dans le bilan d'ouverture de l'exercice précédent l'exercice au titre duquel les premiers comptes consolidés sont établis sauf si le groupe ne présente pas de comparatif avec l'exercice précédent en application de l'article 121-3. Dans ce cas, les ajustements en résultant sont comptabilisés en capitaux propres dans le bilan d'ouverture de l'exercice au titre duquel les premiers comptes consolidés sont établis.*
 - *Dans les cas où l'estimation de l'effet à l'ouverture ne peut être faite de façon objective, en particulier lorsque le présent règlement requiert l'application d'une méthode caractérisée par la prise en compte d'hypothèses, celle-ci sera appliquée à compter de la date d'ouverture de l'exercice au titre duquel les premiers comptes consolidés sont établis, sans retraitement des exercices antérieurs.*
- Article 121-2 du règlement ANC n°2020-01 : *« Lorsqu'un groupe qui présentait des états financiers consolidés en normes internationales telles qu'adoptées par règlement de la Commission européenne est amené à établir, pour la première fois, des comptes consolidés selon le présent règlement, les comptes consolidés établis au titre de l'exercice du changement doivent comporter :*
- *Le bilan et le compte de résultat consolidés de l'exercice N établis selon le présent règlement, comprenant une colonne comparative au titre de l'exercice N-1 retraitée de façon rétrospective.*

Lorsque les formats de présentation du bilan et du compte de résultat consolidés sont suffisamment comparables, le groupe ajoute au titre de l'information comparative, une colonne supplémentaire correspondant aux données publiées au titre de l'exercice précédent.

Si une telle présentation n'est pas possible, le bilan et le compte de résultat consolidés de N-1 préparés et publiés selon les normes internationales adoptées par règlement de la Commission européenne sont présentés séparément dans l'annexe dans la partie relative à l'incidence des retraitements.
 - *Une annexe établie selon le présent règlement qui comprend les informations supplémentaires suivantes :*
 - *une information sur les règles d'établissement et de présentation des comptes consolidés précisant que :*
 - *les comptes consolidés de l'exercice N ont été préparés selon le présent règlement alors que les comptes consolidés de l'exercice précédent avaient été établis selon les normes internationales adoptées par règlement de la Commission européenne ;*
 - *le bilan et le compte de résultat consolidés de l'exercice N-1 ont été retraités selon les dispositions du présent règlement.*
 - *la nature des changements comptables significatifs ainsi que leurs impacts financiers en termes de méthodes de comptabilisation, d'évaluation et de présentation des comptes consolidés ;*
 - *des états de passage entre le bilan et le compte de résultat consolidés établis selon les normes internationales adoptées par règlement de la Commission européenne au titre de l'exercice N-1 et le bilan et le compte de résultat consolidés présentés selon le présent règlement pour la même période ;*
 - *un état de rapprochement entre les capitaux propres consolidés présentés selon les normes internationales adoptées par règlement de la Commission européenne et les capitaux propres consolidés présentés selon le présent règlement à la date d'ouverture et à la date de clôture de l'exercice N-1 ;*

- *un état de rapprochement entre le résultat consolidé de l'exercice N-1 établi selon les normes internationales adoptées par règlement de la Commission européenne et le résultat consolidé N-1 retraité selon le présent règlement. »*

Cette situation peut être celle d'une société dont les instruments financiers étaient admis aux négociations sur un marché réglementé qui peut décider de transférer ces instruments financiers vers un système multilatéral de négociation et, dans ce contexte, choisir, pour l'établissement de ses comptes consolidés, de continuer à appliquer le référentiel IFRS ou de revenir à l'utilisation du règlement ANC n°2020-01.

7. QUESTION SPÉCIFIQUE : INCIDENCES D'UNE CONTINUITÉ D'EXPLOITATION DÉFINITIVEMENT COMPROMISE

Conformément à la doctrine constante de la CNCC⁵⁶, la continuité d'exploitation est définitivement compromise lorsqu'une décision de cessation d'activité a été prise ou a été formellement engagée par les dirigeants, ou lorsqu'une décision judiciaire a été prononcée visant à mettre un terme aux activités de l'entité.

Dans ce cas, le commissaire aux comptes en tire les conséquences sur son rapport, selon les modalités précisées au 5.3 de la NI I - *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*. Il est notamment précisé : « *Lorsque les comptes ne sont pas établis en valeurs liquidatives, le commissaire aux comptes formule un refus de certifier⁵⁷ et ce, quand bien même l'annexe préciserait que le principe de continuité d'exploitation doit être abandonné. Lorsque les incidences chiffrées des ajustements ne peuvent être déterminées, il l'indique dans son rapport.*

Dans le cas particulier où l'évaluation et la présentation des comptes en valeurs historiques ne feraient pas apparaître de différences significatives avec une évaluation et une présentation en valeurs liquidatives, le commissaire aux comptes attire l'attention sur l'information fournie dans l'annexe, dans la partie distincte de son rapport relative aux observations, située avant la justification de ses appréciations.

Une telle situation pourrait exister dans une entité où la valeur nette comptable des actifs serait proche de leur valeur liquidative et où les coûts de liquidation seraient quasiment inexistantes (par exemple, absence de coûts de licenciement). »

Par ailleurs, lorsque la décision de cessation d'activité ou judiciaire est prise ou prononcée après la clôture de l'exercice, il convient de se référer aux 1.41.2 (référentiel français) et 1.42.2 (référentiel IFRS) et 2.3 de la note d'information de la CNCC NI II – *Le commissaire aux comptes et les événements postérieurs à la clôture de l'exercice*, 2^{ème} édition publiée en janvier 2021, pour les conséquences, sur les comptes et sur le rapport, de la survenance entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes, d'un événement compromettant irrémédiablement la continuité d'exploitation.

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

Il convient toutefois de préciser que les règlements comptables français ne définissent pas les situations dans lesquelles les comptes d'une entité ne peuvent plus être établis selon le principe de continuité

⁵⁶ Cf. NI 1 – *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*.

⁵⁷ Le § 15 de la NEP 570 prévoit : « *Lorsque les comptes sont établis dans une perspective de continuité d'exploitation, mais que le commissaire aux comptes estime que l'application par la direction du principe de continuité d'exploitation est inappropriée, il refuse de certifier les comptes. »*

d'exploitation. En outre, ils ne précisent pas les méthodes selon lesquelles il convient alors d'établir ces comptes (maintenir en totalité ou en partie les conventions comptables antérieures, retenir les valeurs liquidatives, ou toute autre base d'évaluation). Si les comptes devaient être établis en valeur liquidative, il conviendrait que les textes comptables français la définissent et en précisent les modalités d'évaluation.

Dans ce cadre, bien qu'aucun règlement comptable français n'y fasse mention, l'Autorité des normes comptables a précisé⁵⁸ que lorsque la continuité d'exploitation est irrémédiablement compromise, l'ensemble des conséquences d'une liquidation ou d'une cessation d'activité doit être pris en compte. Les comptes sont alors établis sur la base des valeurs liquidatives. Les modalités d'évaluation et de présentation retenues par l'entité sont à indiquer dans l'annexe.

À ce titre, l'Autorité des normes comptables a considéré que diverses méthodes d'évaluation, par exemple la valeur vénale et la valeur de réalisation nette, peuvent être appropriées.

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

Dans ce cadre, la Commission des études comptables de la CNCC a pris position⁵⁹ dans le cas d'une décision de fermeture définitive du site industriel d'une société, entraînant la cessation de son activité, et annoncée entre la date de clôture et la date d'arrêt des comptes.

La Commission a ainsi considéré que cette décision a un lien direct et prépondérant avec la situation existant à la clôture de l'exercice et met en cause la continuité d'exploitation de la société. Dans le silence des textes sur les conventions comptables à retenir pour arrêter les comptes annuels dans une telle situation, la Commission a estimé qu'il revient au conseil d'administration de la société d'effectuer des choix de méthodes comptables, ceux-ci pouvant aller jusqu'à la comptabilisation de provisions relatives à des décisions non encore formalisées et à l'évaluation des actifs et des passifs à leur valeur liquidative. L'annexe des comptes annuels et le rapport de gestion devront préciser les modalités de comptabilisation et d'évaluation qui auront été retenues par le conseil d'administration pour traduire dans les comptes l'abandon du principe de continuité d'exploitation.

La CNCC a confirmé⁶⁰ cette approche dans le contexte de l'épidémie de Covid-19, estimant qu'en l'absence de règle spécifique applicable au cas d'une continuité d'exploitation définitivement compromise avant la date d'arrêt des comptes, c'est le traitement défini par le Plan comptable général en cas de survenance d'un événement postérieurement à la clôture de l'exercice qui s'applique. Il a ainsi été considéré que l'épidémie de Covid-19 n'étant pas liée à une situation existant au 31 décembre 2019, les comptes préparés au 31 décembre 2019 n'avaient pas à être modifiés. En revanche, l'information en annexe devait présenter la nature de l'événement ainsi que, par exemple, des comptes simplifiés établis selon la nouvelle convention comptable qui aurait été appliqué en 2020 (valeurs liquidatives).

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

« Lors de l'établissement des états financiers, la direction doit évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. L'entité doit préparer les états financiers sur une base de continuité d'exploitation sauf si la direction a l'intention, ou n'a pas d'autre solution réaliste, que de liquider

⁵⁸ Autorité des normes comptables - *Recommandations et observations relatives à la prise en compte des conséquences de l'événement Covid-19 dans les comptes et situations établis à compter du 1^{er} janvier 2020*, Question B8.

⁵⁹ Bulletin CNCC n° 172, décembre 2013, p. 664 à 667, EC n°2013-45.

⁶⁰ CNCC, *Questions / Réponses relatives aux conséquences de la crise sanitaire et économique liée à l'épidémie de Covid-19*, Question 1.5.

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

IAS 1.26 précise :

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

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

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

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

8. ANNEXES

8.1 TEXTES DE CERTAINS ARTICLES DU CODE DE COMMERCE

a) Article L. 123-17

« Sauf dans des cas exceptionnels, afin de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise et dans les conditions prévues par un règlement de l'Autorité des normes comptables, les méthodes comptables retenues et la structure du bilan et du compte de résultat ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre. Si des modifications interviennent, elles sont décrites et justifiées dans l'annexe et signalées, le cas échéant, dans le rapport des commissaires aux comptes. »

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

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

c) Article L. 233-23

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

1° A évaluer les biens fongibles en considérant que le premier bien sorti est le dernier bien rentré ;

2° A permettre la prise en compte de règles non conformes à celles fixées par les articles L. 123-18 à L. 123-21. »

d) Article R. 233-10

« L'établissement des comptes consolidés peut s'effectuer en utilisant, outre les méthodes d'évaluation prévues aux articles L. 123-18 à L. 123-21, les méthodes d'évaluation fixées par un règlement de l'Autorité des normes comptables.

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

8.2 TEXTES DE CERTAINS ARTICLES DU PLAN COMPTABLES GÉNÉRAL

a) Article 121-2

« La comptabilité permet d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité d'activité. »

b) Article 121-5

« La cohérence et la comparabilité des informations comptables au cours des périodes successives reposent sur la permanence des méthodes comptables et de la structure du bilan et du compte de résultat.

Les méthodes comptables sont les principes, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement de ses comptes annuels.

Les termes « méthode comptable » s'appliquent :

- *aux méthodes d'évaluation et de comptabilisation;*
- *aux méthodes de présentation des comptes.*

Les méthodes comptables peuvent être:

- *explicites : elles résultent d'une disposition spécifique définie par l'Autorité des normes comptables ;*
- *ou implicites : en l'absence de texte, elles résultent d'une pratique conforme aux principes d'établissement des comptes annuels énoncés aux articles 121-1 à 121-5.*

L'adoption initiale d'une méthode comptable résulte d'une décision de l'entité qui n'a pas à être justifiée.

Une entité doit appliquer de manière cohérente et permanente une méthode comptable aux opérations et informations similaires. Les exceptions au principe de permanence des méthodes sont définies aux articles 122-1 et 122-2.

Les méthodes comptables considérées par l'Autorité des normes comptables comme conduisant à une meilleure information car répondant aux principes généraux des normes de comptabilité privée sont qualifiées de méthodes de référence.

(...)

Un changement de méthode dans le but d'adopter une méthode de référence n'a pas à être justifié. L'adoption d'une méthode comptable de référence est irréversible. »

8.3 LISTE DES MÉTHODES DE RÉFÉRENCE PRÉVUES PAR LE PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL

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

- la comptabilisation des coûts de développement à l'actif, sous réserve de respecter les conditions fixées par le Plan comptable général (PCG article 212-3) ;
- la comptabilisation des coûts engagés au cours de la phase de développement et de production de sites internet à l'actif, sous réserve de respecter les conditions fixées par le Plan comptable général (PCG article 612-1) ;
- la constatation de provisions pour la totalité des engagements de l'entité en matière de pensions, de compléments de retraite, d'indemnités et versements similaires (PCG article 324-1) ;
- l'enregistrement en charges de l'exercice des frais de constitution, de transformation, de premier établissement (PCG article 212-9) ;
- la comptabilisation à l'actif des droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes liés à l'acquisition de l'actif (PCG articles 213-8, 213-22, 221-1 et 222-1).

8.4 TABLEAU DE SYNTHÈSE DES CHOIX EXPLICITES ENTRE PLUSIEURS MÉTHODES COMPTABLES POUR L'ÉTABLISSEMENT DES COMPTES ANNUELS EN APPLICATION DU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL AVEC INDICATION DES MÉTHODES COMPTABLES DE RÉFÉRENCE LE CAS ÉCHÉANT

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

Par ailleurs, sauf dispositions particulières prévues par le règlement ANC n°2020-01 (cf. 8.5 et 8.6), les choix de méthodes comptables décrits dans le tableau ci-dessous s'appliquent de la même manière dans les comptes consolidés établis selon le référentiel français.

Tableau de synthèse des choix explicites entre plusieurs méthodes comptables pour l'établissement des comptes annuels en application du Plan comptable général avec indication des méthodes comptables de référence

Rubriques	Méthodes de référence	Autres méthodes	Autres méthodes
Chiffre d'affaires et résultat des contrats à long terme (PCG article 622-2)		Comptabilisation du chiffre d'affaires et du résultat de tous les contrats à long terme en cours selon la méthode de l'avancement	Comptabilisation du chiffre d'affaires et du résultat de tous les contrats à long terme en cours selon la méthode de l'achèvement
Coûts d'emprunts encourus pour financer l'acquisition ou la production d'un actif éligible, immobilisation incorporelle, corporelle ou stock (PCG article 213-9)		Comptabilisation en charges de l'exercice	Incorporation dans le coût de l'actif
Coûts de création de sites internet (PCG article 612-1)	Inscription à l'actif (sous réserve du respect des conditions posées par l'article 612-1 du PCG)	Comptabilisation en charges de l'exercice	
Coûts de développement (PCG article 212-3)	Inscription à l'actif (sous réserve du respect des conditions posées par l'article 212-3 du PCG)	Comptabilisation en charges de l'exercice	
Dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou de grandes révisions (PCG article 214-10)		Comptabilisation comme un composant distinct de l'immobilisation	Comptabilisation sous forme de provisions pour gros entretien ou grandes révisions
Droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, liés à l'acquisition des immobilisations incorporelles (PCG article 213-22), des immobilisations corporelles (PCG article 213-8) des titres immobilisés (PCG article 221-1 renvoyant à l'article 213-8) et des titres de placement (PCG article 222-1 renvoyant à l'article 221-1)	Incorporation au coût d'acquisition de l'actif	Comptabilisation en charges	
Frais de formation externes nécessaires à la mise en service des immobilisations incorporelles (PCG article 213-22) et des immobilisations corporelles (PCG article 213-8)		Comptabilisation en charges	Incorporation au coût d'acquisition de l'actif
Frais d'augmentation du capital, de fusion, de scission, d'apport (PCG article 212-9)		Inscription à l'actif sous la rubrique frais d'établissement amortis selon un plan et dans un délai maximum de 5 ans	Imputation sur les primes d'émission, de fusion, d'apport (en cas d'insuffisance, ces frais sont comptabilisés en charges)

Tableau de synthèse des choix explicites entre plusieurs méthodes comptables pour l'établissement des comptes annuels en application du Plan comptable général avec indication des méthodes comptables de référence

Rubriques	Méthodes de référence	Autres méthodes	Autres méthodes
Frais de constitution, de transformation, de premier établissement (PCG article 212-9)	Comptabilisation en charges de l'exercice	Inscription à l'actif sous la rubrique frais d'établissement amortis selon un plan et dans un délai maximum de 5 ans	
Frais d'émission des emprunts (PCG article 212-11)		Comptabilisation en charges de l'exercice	Répartition sur la durée de l'emprunt d'une manière appropriée aux modalités de remboursement de l'emprunt. Il est possible de recourir à une répartition linéaire lorsque les résultats obtenus ne sont pas sensiblement différents de la méthode précédente
Immobilisations corporelles et financières (PCG article 214-27)		Maintien de la valeur d'entrée (valeur brute) dans le patrimoine	Réévaluation libre ⁶¹
Immobilisations non décomposables dans certaines entités ⁶² (PCG article 214-13)		Amortissement selon la durée d'usage retenue sur le plan fiscal ⁶³	Amortissement selon la durée réelle d'utilisation
Fonds commerciaux dans certaines entités ⁶⁴ (PCG article 214-3)		Amortissement de tous les fonds commerciaux sur 10 ans	Pas d'amortissement sauf si la durée d'utilisation est limitée. Dans ce cas, amortissement sur cette durée d'utilisation

⁶¹ Il est à noter qu'en cas de réévaluation libre, celle-ci doit porter sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières. Par ailleurs, l'écart entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable constatée lors d'une opération d'ensemble de réévaluation ne participe pas à la détermination du résultat et est inscrit directement dans les capitaux propres (article L. 123-18, al. 4 du code de commerce et article 214-27 du Plan comptable général).

⁶² Les entités visées par cette mesure de simplification sont les petites entreprises définies à l'article L.123-16 du code de commerce qui prévoit : « (...) Sont des petites entreprises au sens du présent article les commerçants, personnes physiques ou personnes morales, pour lesquels, au titre du dernier exercice comptable clos et sur une base annuelle, deux des trois seuils suivants, dont le niveau et les modalités de calcul sont fixés par décret, ne sont pas dépassés : le total du bilan, le montant net du chiffre d'affaires ou le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice (...). »

⁶³ L'article 39 du code général des impôts précise : « 1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant, sous réserve des dispositions du 5, notamment : (...)

2° Sauf s'ils sont pratiqués par une copropriété de navires, une copropriété de cheval de course ou d'étalon, les amortissements réellement effectués par l'entreprise, dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation et compte tenu des dispositions de l'article 39 A, sous réserve des dispositions de l'article 39 B.

(...). »

⁶⁴ Voir note 62 supra.

Tableau de synthèse des choix explicites entre plusieurs méthodes comptables pour l'établissement des comptes annuels en application du Plan comptable général avec indication des méthodes comptables de référence

Rubriques	Méthodes de référence	Autres méthodes	Autres méthodes
Passifs relatifs aux engagements de l'entité en matière de pensions, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison de départ à la retraite ou avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux (PCG article 324-1)	Constatation de provisions pour la totalité des passifs	Montant des engagements inscrits en engagements hors bilan (PCG article 833-18/1)	
Primes de remboursement d'emprunt (incluant les primes d'émission) (PCG article 212-10)		Amortissement sur la durée de l'emprunt au prorata des intérêts courus	Amortissement sur la durée de l'emprunt par fractions égales
Stocks (PCG article 213-34)		Évaluation des stocks au coût moyen pondéré	Évaluation des stocks selon la méthode du premier entré / premier sorti
Subventions d'investissement (PCG article 312-1)		Comptabilisation de la totalité de la subvention en produits de l'exercice	Subvention inscrite dans les capitaux propres et reprise en résultat selon les modalités fixées par l'article 312-1 du PCG
Titres immobilisés des sociétés contrôlées de manière exclusive (PCG article 221-4)		Évaluation selon les règles générales d'évaluation énoncées aux articles 221-1, 221-2 et 221-3 du PCG	Évaluation par équivalence sous certaines conditions (PCG article 221-4 et article 232-5 du code de commerce ⁶⁵)

⁶⁵ L'article L.232-5 du code de commerce prévoit : « Les sociétés qui établissent des comptes consolidés conformément aux articles L. 233-18 à L. 233-26 peuvent, dans les conditions prévues à l'article L. 123-17 et par dérogation à l'article L. 123-18, inscrire les titres des sociétés qu'elles contrôlent de manière exclusive, au sens de l'article L. 233-16, à l'actif du bilan en fonction de la quote-part des capitaux propres déterminée d'après les règles de consolidation que ces titres représentent. Cette méthode d'évaluation, si elle est choisie, s'applique à l'ensemble des titres qui répondent aux conditions précédentes. Il est fait mention de l'option dans l'annexe. La contrepartie de la variation annuelle de la quote-part globale de capitaux propres représentative de ces titres ne constitue pas un élément de résultat ; elle est inscrite distinctement dans un poste de capitaux propres ; elle n'est pas distribuable et ne peut être utilisée à compenser les pertes. Néanmoins, si l'écart global devient négatif, il est inscrit au compte de résultat.

Si une société fait usage de la méthode prévue aux alinéas précédents, les sociétés qu'elle contrôle appliquent la même méthode lorsqu'elles contrôlent elles-mêmes d'autres sociétés dans les mêmes conditions. »

Tableau de synthèse des choix explicites entre plusieurs méthodes comptables pour l'établissement des comptes annuels en application du Plan comptable général avec indication des méthodes comptables de référence

Rubriques	Méthodes de référence	Autres méthodes	Autres méthodes
Primes d'option relatives aux instruments financiers de couverture (PCG article 628-12)		Étalement dans le compte de résultat sur la période de couverture	Constatation en résultat au même moment que la transaction couverte ou dans la valeur d'entrée au bilan de l'élément couvert lorsqu'il s'agit d'un achat futur d'actif
Report/déport des dérivés de change à terme relatifs à la couverture de transactions futures (PCG article 628-13)		Étalement dans le compte de résultat sur la période de couverture	Constatation en résultat au même moment que la transaction couverte ou dans la valeur d'entrée au bilan de l'élément couvert lorsque la relation de couverture réduit le risque en quasi-totalité

8.5 LISTE DES MÉTHODES OBLIGATOIRES PRÉVUES AU RÈGLEMENT ANC N°2020-01

Les méthodes comptables de référence prévues par le Plan comptable général (cf. 8.3) constituent également des méthodes de référence dans les comptes consolidés établis selon le règlement ANC n°2020-01, sauf si ce règlement en dispose autrement (Article 271-3 du règlement ANC n°2020-01).

En effet, certaines méthodes comptables sont considérées comme obligatoires par le règlement ANC n°2020-01 dans les comptes consolidés. Il s'agit de :

- l'élimination des écritures passées pour la seule application des législations fiscales. C'est notamment le cas des provisions réglementées (Règl. ANC n°2020-01 article 272-1) ;
- l'inscription au bilan des contrats de crédit-bail et des contrats assimilés (Règl. ANC n°2020-01 article 272-2) ;
- le retraitement des opérations de cession bail (Règl. ANC n°2020-01 article 272-3) ;
- la répartition des coûts d'emprunt (frais d'émission, primes d'émission et primes de remboursement) sur la durée de l'emprunt (Règl. ANC n°2020-01 article 272-4) ;
- l'enregistrement en charges de l'exercice des frais de constitution, de transformation, de premier établissement (Règl. ANC n°2020-01 article 272-5) ;
- la comptabilisation des coûts de développement à l'actif, sous réserve de respecter les conditions fixées par le Plan comptable général (Règl. ANC n°2020-01 article 272-6) ;
- la comptabilisation des coûts engagés au cours de la phase de développement et de production de sites internet à l'actif, sous réserve de respecter les conditions fixées par le Plan comptable général (Règl. ANC n°2020-01 article 272-6) ;
- la comptabilisation à l'actif des droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes liés à l'acquisition d'un actif visés par le Plan comptable général (Règl. ANC n°2020-01 article 272-6).

8.6 LISTE DES MÉTHODES OPTIONNELLES PRÉVUES AU RÈGLEMENT ANC N°2020-01

Sauf dispositions particulières prévues par le règlement ANC n°2020-01, les choix de méthodes comptables prévus par le Plan comptable général s'appliquent également dans les comptes consolidés.

En revanche, un groupe peut effectuer un choix de méthodes comptables différent de celui effectué dans les comptes annuels des entités incluses dans le périmètre de consolidation y compris de l'entité consolidante, sous réserve que ces méthodes soient prévues par le Plan comptable général et des méthodes obligatoires prévues (Règl. ANC n°2020-01 article 271-5).

Par ailleurs, le règlement ANC n°2020-01 prévoit certaines méthodes comptables optionnelles spécifiques aux seuls comptes consolidés. Il s'agit de :

- l'inscription des emprunts non remboursables dans le poste « capitaux propres » lorsqu'ils respectent les conditions prévues par le règlement (Règl. ANC n°2020-01 article 273-1) ;
- la réévaluation des actifs au niveau des seuls comptes consolidés, dans les conditions fixées par l'article L.123-18 du code de commerce (Règl. ANC n°2020-01 article 273-2) ;
- l'évaluation des stocks d'éléments fongibles selon la méthode du dernier entré / premier sorti (Règl. ANC n°2020-01 article 273-3).

8.7 TABLEAU DE SYNTHÈSE DES PRINCIPALES DIVERGENCES DE MÉTHODES COMPTABLES APPLICABLES AUX COMPTES ANNUELS ET AUX COMPTES CONSOLIDÉS ÉTABLIS SELON LES RÉFÉRENTIELS COMPTABLES FRANÇAIS

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

Tableau de synthèse des principales divergences de méthodes comptables applicables aux comptes annuels et aux comptes consolidés établis selon les référentiels comptables français		
Rubriques	PCG	Règlement ANC n°2020-01
Contrats de crédit-bail et assimilés chez le preneur	Comptabilisation en charges des sommes dues au titre de la période de location (PCG article 212-5) Inscription en immobilisation en fin de contrat en cas de levée de l'option d'achat	Inscription au bilan sous forme d'une immobilisation et d'un emprunt correspondant (Règl. ANC n°2020-01 article 272-2)
Contrats de crédit-bail et assimilés chez le bailleur	Comptabilisation en immobilisations corporelles	Comptabilisation en prêts (Règl. ANC n°2020-01 article 272-2)
Coûts de création de sites internet	Choix de méthode comptable (PCG article 612-1) : - Inscription à l'actif sous réserve du respect des conditions posées par le PCG (méthode de référence) ; ou - Comptabilisation en charges de l'exercice	Inscription obligatoire à l'actif sous réserve du respect des conditions posées par le PCG (Règl. ANC n°2020-01 article 272- 6)

Tableau de synthèse des principales divergences de méthodes comptables applicables aux comptes annuels et aux comptes consolidés établis selon les référentiels comptables français		
Rubriques	PCG	Règlement ANC n°2020-01
Coûts de développement	<p>Choix de méthode comptable (PCG article 212-3) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Inscription à l'actif sous réserve du respect des conditions posées par le PCG (méthode de référence) ; ou - Comptabilisation en charges de l'exercice 	Inscription obligatoire à l'actif sous réserve du respect des conditions posées par le PCG (Règl. ANC n°2020-01 article 272- 6)
Droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, liés à l'acquisition des immobilisations	<p>Choix de méthode comptable (PCG articles 213-8, 213-22, 221-1 et 222-1) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Incorporation au coût d'acquisition de l'actif (méthode de référence) ; ou - Comptabilisation en charges de l'exercice 	Inscription obligatoire à l'actif (Règl. ANC n°2020-01 article 272- 6)
Frais de constitution, de transformation, de premier établissement	<p>Choix de méthode comptable (PCG article 212-9) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Comptabilisation en charges de l'exercice (méthode de référence) ; ou - Inscription à l'actif sous la rubrique frais d'établissement amortis selon un plan et dans un délai maximum de 5 ans 	Comptabilisation obligatoire en charges de l'exercice (Règl. ANC n°2020-01 article 272-5)
Frais d'émission des emprunts	<p>Choix de méthode comptable (PCG article 212-11) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Comptabilisation en charges de l'exercice ; ou - Répartition sur la durée de l'emprunt d'une manière appropriée aux modalités de remboursement de l'emprunt 	Répartition obligatoire sur la durée de l'emprunt (Règl. ANC n°2020-01 article 272-4)
Stocks d'éléments fongibles	<p>Choix de méthode comptable (PCG article 213-34) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Évaluation au coût moyen pondéré ; ou - Évaluation selon la méthode du premier entré / premier sorti 	<p>Choix de méthode comptable :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Évaluation au coût moyen pondéré ; ou - Évaluation selon la méthode du premier entré / premier sorti ; ou - Évaluation selon la méthode du dernier entré / premier sorti (Règl. ANC n°2020-01 article 273-3)

Tableau de synthèse des principales divergences de méthodes comptables applicables aux comptes annuels et aux comptes consolidés établis selon les référentiels comptables français		
Rubriques	PCG	Règlement ANC n°2020-01
Impôts différés	Comptabilisation facultative (Méthode non prévue par le PCG de manière explicite)	Comptabilisation obligatoire (Règl. ANC n°2020-01 articles 272-7 à 272-14)
Ecritures passées pour la seule application des législations fiscales	Comptabilisation en provisions réglementées	Élimination obligatoire

8.8 SYNTHÈSE DES DÉFINITIONS DES CHANGEMENTS COMPTABLES SELON LES RÉFÉRENTIELS COMPTABLES APPLICABLES EN FRANCE

Définitions des changements comptables selon les référentiels comptables applicables en France		
Référentiels comptables	Référentiels comptables français	Référentiel IFRS
Types de changements comptables		
Changement de méthodes comptables	<p>Application d'une nouvelle réglementation comptable, effectuée à la date d'application obligatoire ou de façon anticipée, lorsque la réglementation concernée autorise l'application anticipée :</p> <p>Ce changement s'impose aux entités qui n'ont pas de justification à fournir à ce titre, même lorsqu'elles font une application anticipée de la nouvelle réglementation.</p>	<p>Application d'une nouvelle norme, d'une norme révisée ou d'une interprétation, effectuée à la date d'application obligatoire ou de façon anticipée, lorsque la norme ou l'interprétation concernée autorise l'application anticipée :</p> <p>Ce changement s'impose aux entités qui n'ont pas de justification à fournir à ce titre, même lorsqu'elles font une application anticipée du nouveau texte.</p>
	<p>Changement de méthodes comptables à l'initiative de l'entité :</p> <p>Le changement ne peut être effectué que dès lors (PCG article 122-2) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – qu'il existe un choix entre plusieurs méthodes comptables conformes aux principes d'établissement des comptes annuels et consolidés ; – que le changement de méthodes comptables conduit à une meilleure information financière, c'est-à-dire que la nouvelle méthode reflète de façon plus adaptée et plus pertinente la performance ou le patrimoine de l'entité au regard de son activité, sa situation et son environnement. Les méthodes comptables qui conduisent à une information financière manifestement meilleure car répondant aux principes généraux des normes comptabilité privée sont qualifiées par le Plan comptable général de méthodes de référence. <p>Le règlement ANC n°2020-01 prévoit quant à lui certaines méthodes obligatoires dans les comptes consolidés. (Concernant la liste des méthodes de référence prévues par le Plan comptable général et des méthodes obligatoires prévues par le règlement ANC n°2020-01, se référer aux 8.3 et 8.5).</p> <p>Un changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité doit ainsi faire l'objet d'une justification, sauf s'il a pour objet</p>	<p>Changement volontaire de méthodes comptables :</p> <p>Le changement doit avoir pour résultat que les états financiers fournissent des informations fiables et plus pertinentes sur les effets des transactions, autres événements ou conditions sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité (IAS 8.14).</p> <p>S'il s'agit d'un changement de présentation, il doit résulter d'un changement important de la nature des activités de l'entité ou d'un examen de la présentation de ses états financiers, faisant apparaître qu'une autre présentation ou un autre classement serait plus adéquat eu égard aux critères de sélection et d'application des méthodes comptables selon IAS 8 (IAS 1.45).</p>

Définitions des changements comptables selon les référentiels comptables applicables en France		
Référentiels comptables	Référentiels comptables français	Référentiel IFRS
Types de changements comptables		
	d'adopter une méthode comptable de référence.	
	<p>Ne constituent pas un changement de méthodes comptables l'adoption d'une méthode comptable (article 122-2 du Plan comptable général) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – pour des événements ou opérations qui diffèrent sur le fond d'événements ou d'opérations survenus précédemment ; – pour des événements, opérations ou éléments qui étaient jusqu'alors sans importance significative. 	<p>Ne constituent pas des changements de méthodes comptables l'application (IAS 8.16) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – d'une méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions différant en substance de ceux survenus précédemment ; – d'une nouvelle méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions qui ne se produisaient pas auparavant ou qui n'étaient pas significatifs.
Changements d'estimations	<p>Révision d'une estimation à la suite (PCG article 122-5) :</p> <ul style="list-style-type: none"> – d'un changement de circonstances sur lesquelles l'estimation était fondée ; – de nouvelles informations ; – d'une meilleure expérience. 	<p>Révision en cas de changements dans les circonstances sur lesquelles l'estimation était fondée ou par suite de nouvelles informations, de nouveaux développements ou d'un surcroît d'expérience (IAS 8.34).</p>
Corrections d'erreurs	<p>Corrections qui résultent d'erreurs, d'omissions matérielles ou d'interprétations erronées. Donnent également lieu à une correction :</p> <ul style="list-style-type: none"> – l'adoption par une entité d'une méthode comptable non admise ; – les changements d'estimations si les estimations antérieures étaient fondées sur des données elles-mêmes manifestement erronées, sur la base des informations disponibles à l'époque. 	<p>Correction d'une omission ou d'une inexactitude des états financiers de l'entité portant sur une ou plusieurs périodes antérieures et qui résulte de la non-utilisation ou de l'utilisation inappropriée d'informations fiables :</p> <ul style="list-style-type: none"> - qui étaient disponibles lorsque la publication des états financiers de ces périodes a été autorisée ; et - dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces états financiers. <p>Parmi ces erreurs figurent les effets d'erreurs de calcul, d'erreurs dans l'application des méthodes comptables, des négligences, des mauvaises interprétations des faits et des fraudes.</p>

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

Traitement comptable des changements comptables selon les référentiels comptables applicables en France			
Référentiels comptables	PCG	Règlement ANC n°2020-01	Référentiel IFRS
Types de changements comptables			
Changement de méthodes comptables	<p>Lorsque le changement de méthodes comptables est calculé de façon rétrospective :</p> <p>Principe : au compte de « Report à nouveau », à l'ouverture de l'exercice, pour le montant net d'impôt.</p> <p>Exception : en résultat, en dehors du résultat courant (lorsque les règles fiscales l'imposent).</p>	<p>Lorsque le changement de méthodes comptables est calculé de façon rétrospective :</p> <p>En « réserves consolidées » pour le montant net d'impôt sur les résultats.</p>	<p>Lorsque le changement de méthodes comptables est calculé de façon rétrospective :</p> <ul style="list-style-type: none"> – ajustement des soldes d'ouverture de chaque élément affecté des capitaux propres de la première période présentée en comparatif et également des autres montants comparatifs figurant dans les comptes de chacune des périodes antérieures présentées, comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée ; – présentation d'un état de situation financière supplémentaire, établi à l'ouverture de la première période de comparaison.
	<p>Lorsque par exception, le changement de méthodes comptables est calculé de façon prospective :</p> <p>Non précisé par le PCG (possibilité de présentation sur les différentes lignes concernées du bilan et du compte de résultat)</p>	<p>Lorsque par exception, le changement de méthodes comptables est calculé de façon prospective :</p> <p>Non précisé par le PCG (possibilité de présentation sur les différentes lignes concernées du bilan et du compte de résultat)</p>	<p>Lorsque par exception, le traitement rétrospectif du changement de méthodes comptables est impraticable (partiellement ou totalement) ou lorsque les dispositions transitoires contenues dans une autre norme ou interprétation le prévoient (dans ce dernier cas application des dispositions transitoires prévues) :</p> <p>Application de la nouvelle méthode comptable au début de la première période pour laquelle la méthode rétrospective est praticable. Si l'incidence cumulée de l'application de la nouvelle méthode comptable à l'ouverture de l'exercice en cours ne peut être déterminée, application de cette nouvelle méthode de manière prospective à compter de la première date praticable (cf. 2.312B)).</p>

Traitement comptable des changements comptables selon les référentiels comptables applicables en France			
Référentiels comptables	PCG	Règlement ANC n°2020-01	Référentiel IFRS
Types de changements comptables			
Changements d'estimations	Changement prospectif : Sur les différentes lignes concernées du bilan et du compte de résultat.	Sur les différentes lignes concernées du bilan et du compte de résultat consolidés.	Principe : Dans le résultat de la période du changement d'estimation et, le cas échéant, dans le résultat des périodes ultérieures.
			Lorsque le changement d'estimation comptable n'affecte que les actifs, les passifs ou les capitaux propres, il est comptabilisé par ajustement de la valeur de ces postes.
Corrections d'erreurs	Principe : Dans le résultat de l'exercice au cours duquel les erreurs sont constatées. Lorsque l'incidence de la correction d'erreur est significative, elle est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, en dehors du résultat courant.	Principe : Dans le résultat consolidé de l'exercice au cours duquel les erreurs sont constatées. Lorsque l'incidence de la correction d'erreur est significative, elle est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, en dehors du résultat courant.	Principe : La correction d'erreur n'affecte pas le résultat de la période au cours de laquelle l'erreur est découverte mais nécessite de retraiter les comptes de la ou des période(s) antérieure(s) présentée(s). Erreur intervenue après la première période présentée : – Retraitement des montants comparatifs de la ou des période(s) antérieure(s) présentée(s) au cours de laquelle/desquelles l'erreur est intervenue. Erreur intervenue avant la première période présentée : – Retraitement également des soldes d'ouverture de la première période antérieure présentée.
	Exception : S'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres : correction dans les	Exception : S'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres, la correction est imputée	Exception : Lorsque le retraitement rétrospectif est impraticable (totalement ou partiellement). Retraitement des soldes d'ouverture des actifs, des passifs et des capitaux propres de la première période présentée pour laquelle le retraitement rétrospectif

Traitement comptable des changements comptables selon les référentiels comptables applicables en France			
Référentiels comptables	PCG	Règlement ANC n°2020-01	Référentiel IFRS
Types de changements comptables			
	capitaux propres, à présenter sur une ligne séparée du report à nouveau dès lors qu'elle est significative.	dans les capitaux propres consolidés.	est praticable. Si l'incidence cumulée d'une erreur à l'ouverture de l'exercice en cours ne peut être déterminée, retraitement de l'information comparative pour corriger l'erreur de manière prospective à compter de la première date praticable (cf. 2.332B)).

8.10 TEXTES DE CERTAINES DISPOSITIONS DU RÉFÉRENTIEL IFRS

a) Extrait IAS 8.5

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

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

b) IAS 8.14

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

- est imposé par une IFRS ; ou
- a pour résultat que les états financiers fournissent des informations fiables et plus pertinentes sur les effets des transactions, autres événements ou conditions sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité. »

c) IAS 8.15

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

d) IAS 8.16

« Ne constituent pas des changements de méthodes comptables :

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

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

8.11 PROCESS OF THE IFRS INTERPRETATIONS COMMITTEE⁶⁶

How the Committee supports consistent application of IFRS Accounting Standards

The Committee works with the International Accounting Standards Board (IASB) in supporting the consistent application of IFRS® Accounting Standards.

The Committee's process

Committee projects typically begin as an application question submitted for consideration. The process is designed to:

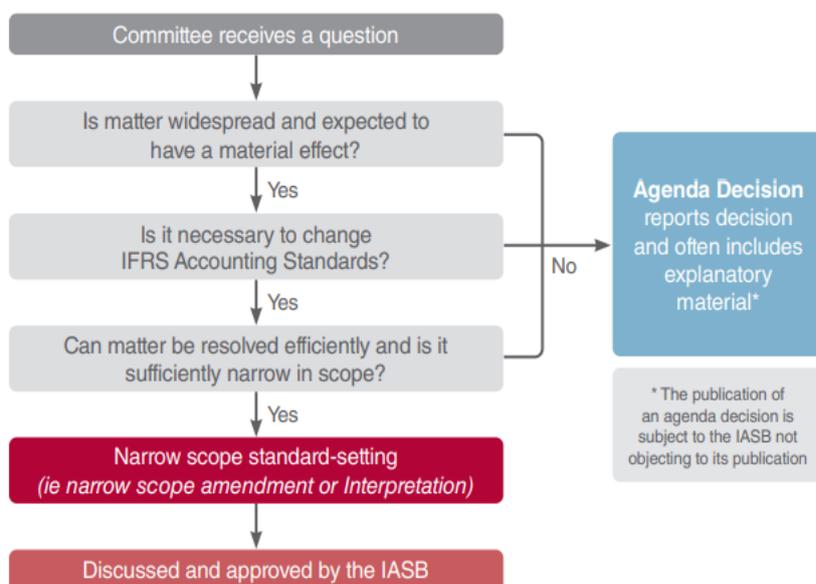
- allow any stakeholder to submit a question for consideration; and
- be transparent—all eligible application questions are considered at a public meeting.

The Committee then decides whether a standard-setting project should be added to the work plan to address the question submitted. The Committee may decide not to do so if it concludes that standard-setting would be:

- unnecessary—typically because, in the Committee's view, IFRS Accounting Standards provide an adequate basis for an entity to determine the required accounting or because there is no evidence that a widespread financial reporting problem exists; or
- not sufficiently narrow in scope—the question could be resolved only as part of a larger IASB project (not a narrow-scope project).

To explain why a standard-setting project is not added, the Committee publishes an agenda decision. Agenda decisions report the Committee's decision and, in many cases, also include explanatory material.

The following diagram summarises the criteria the Committee considers when deciding whether a standard-setting project should be added to the work plan:



⁶⁶ <https://www.ifrs.org/supporting-implementation/how-we-help-support-consistent-application/#interpretations-committee-process>

Explanatory material in an agenda decision

Agenda decisions often include explanatory material. The objective of including such explanatory material is to improve the consistency of application of IFRS Accounting Standards.

Agenda decisions (including any explanatory material contained within them) cannot add or change requirements in IFRS Accounting Standards. Instead, explanatory material explains how the applicable principles and requirements in IFRS Accounting Standards apply to the transaction or fact pattern described in the agenda decision.

Explanatory material derives its authority from the Standards themselves. Accordingly, an entity is required to apply the applicable IFRS Accounting Standard(s), reflecting the explanatory material in an agenda decision (subject to it having sufficient time to implement that accounting).

Explanatory material included as part of a tentative agenda decision is subject to comment. The comment period is normally 60 days. After considering comments received, the Committee decides whether to confirm its decision and publish an agenda decision (subject to the IASB not objecting). An agenda decision is published if no more than three IASB members object to its publication. Please visit the project pages on our website if you would like more information about the agenda decisions included in this compilation.

Agenda decisions published by the Committee are available on the 'how the IFRS Interpretations Committee helps support consistent application of IFRS Accounting Standards' page.

Narrow-scope standard-setting

Some questions result in narrow-scope standard-setting that follows the applicable due process. The Committee may decide to:

- *develop an IFRIC Interpretation, which adds requirements to IFRS Accounting Standards but does not remove or replace any requirements in the Accounting Standards; or*
- *recommend that the IASB develop a narrow-scope amendment to an Accounting Standard.*

Narrow-scope standard-setting projects recommended by the Committee and approved by the IASB are added to the work plan as maintenance projects.

LES COMMISSAIRES AUX COMPTES
bâtisseurs d'une société de confiance



www.cncc.fr

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

SERVICE ÉDITION

**Ventes, informations
sur les ouvrages**

Tél. : 01 44 77 81 40
cnccservices.edition@cncc.fr