

NORME N° 14

CHANGEMENTS DE METHODES

COMPTABLES, CHANGEMENTS

D'ESTIMATIONS COMPTABLES

ET CORRECTIONS

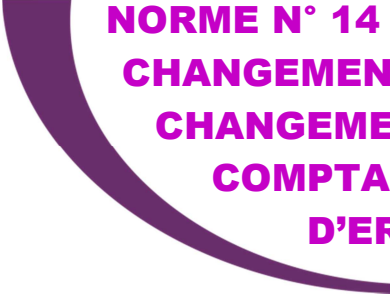
D'ERREURS

**Recueil de normes comptables
pour les organismes de sécurité sociale**

Document examiné par le Collège
du Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP)
le 23 janvier 2017

Sommaire

COMMENTAIRES	3
DISPOSITIONS NORMATIVES.....	5
1. CONTEXTE	5
2. CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES	5
2.1. Définition des méthodes comptables.....	5
2.1.1. Cas de l'absence de méthodes comptables.....	5
2.1.2. Cohérence des méthodes comptables	6
2.2. Dispositions relatives aux changements de méthodes comptables	6
2.2.1. Application d'un changement de méthode comptable	6
2.2.2. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative	6
2.2.3. Information en annexe.....	7
3. CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES	8
3.1. Définition des estimations comptables.....	8
3.2. Dispositions relatives aux changements d'estimations comptables	8
3.2.1. Application d'un changement d'estimation comptable	8
3.2.2. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative	9
3.2.3. Information en annexe.....	9
4. CORRECTIONS D'ERREURS	9
4.1. Définition des erreurs.....	9
4.2. Dispositions relatives aux corrections d'erreurs.....	10
4.2.1. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative	10
4.2.2. Information en annexe.....	11
ILLUSTRATION	12



NORME N° 14

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

Commentaires

La norme reprend les dispositions de l'avis du Conseil de normalisation des comptes publics n°2012-05 du 18 octobre 2012 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs. Cet avis inclut dans son champ d'application les organismes de sécurité sociale. Les dispositions de cet avis ont ensuite été intégrées dans le Recueil des normes comptables pour l'Etat et dans celui pour les établissements publics. Il n'y a aucune divergence de fond dans les dispositions de ces normes au regard des principes de comptabilisation et d'évaluation ; les entités publiques suivent donc toutes les mêmes principes. Ces dispositions sont par ailleurs conformes aux référentiels comptables internationaux, privés et publics.

La norme comporte les principales dispositions suivantes :

- > Définition d'un changement de méthode, d'un changement d'estimation comptable et d'une correction d'erreur.
- > Principe de retraitement rétrospectif avec une incidence à l'ouverture de l'exercice, à la fois pour les changements de méthode comptable et les corrections d'erreurs.
- > Principe du traitement prospectif des changements d'estimation.
- > Information à donner en annexe, permettant au lecteur des comptes de comprendre ce qu'auraient été les comptes si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée ou si l'erreur, corrigée, n'avait jamais eu lieu.
- > Principes à suivre lorsqu'il est difficile de retraiter rétrospectivement les données comptables.

Des clarifications de nature rédactionnelle ont été apportées à cette norme par rapport à celles des deux Recueils susvisés.

- > Ainsi, il a été précisé que la colonne N-1 des états de synthèse (bilan et compte de résultat) n'est pas modifiée, même en cas de retraitement rétrospectif. Seule une information « pro-forma » est communiquée en annexe. Ce principe est identique à celui figurant dans le Recueil des normes comptables pour les établissements publics.
- > La rédaction des paragraphes consacrés au caractère impraticable du traitement rétrospectif a été revue pour les rendre plus intelligibles.
- > Il a été enfin précisé que les dispositions transitoires des normes qui prévoient des dispositions spécifiques prévalent sur les principes de cette norme 14. C'est notamment le

cas lorsque lesdites normes autorisent une application prospective pour un changement de méthode donné.

Il convient également de noter que les dispositions de cette norme, comme celles figurant dans les deux Recueils susvisés, divergent des dispositions du Plan comptable général (PCG) concernant les corrections d'erreurs. Néanmoins, ce point n'est pas une nouveauté pour les organismes de sécurité sociale dans la mesure où l'avis n°2012-05 a déjà proposé une telle différence. Contrairement au PCG, l'erreur, corrigée dans l'exercice au cours duquel elle a été découverte, n'affecte pas le résultat de l'exercice, mais le bilan d'ouverture pour ce qui concerne l'incidence de l'erreur sur les exercices précédents.

Enfin, comme dans l'avis du Conseil de normalisation des comptes publics n°2012-05 du 18 octobre 2012, la norme n'a pas repris les dispositions du PCG portant sur les reprises de provisions initialement constituées en contrepartie des fonds propres ('règle anti-abus'). Compte tenu, outre les enjeux financiers, du nombre et de la complexité de ces opérations, la reprise des provisions en raison de leur « non- utilisation » sera traitée lors de l'élaboration de la norme sur les passifs non financiers.



NORME N° 14

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

Dispositions normatives

1. CONTEXTE

La norme décrit les traitements comptables à effectuer ainsi que l'information à fournir lorsque des changements comptables sont opérés par l'organisme, l'objectif étant d'assurer la comparabilité des états financiers à la fois dans le temps et avec ceux des autres organismes.

Les changements comptables visés par la norme correspondent aux trois catégories suivantes :

- > les changements de méthodes comptables,
- > les changements d'estimations comptables,
- > et les corrections d'erreurs.

2. CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES

2.1. Définition des méthodes comptables

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

2.1.1. Cas de l'absence de méthodes comptables

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

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

- > les dispositions normatives applicables à l'organisme et traitant de questions similaires ou liées ;
- > les définitions, les critères de comptabilisation et d'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges énoncés dans le cadre conceptuel des comptes publics, le cadre législatif ou réglementaire applicable à l'organisme et, si nécessaire, dans les référentiels en constituant les références privilégiées.

2.1.2. Cohérence des méthodes comptables

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

2.2. Dispositions relatives aux changements de méthodes comptables

2.2.1. Application d'un changement de méthode comptable

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

- > le changement est imposé par une norme comptable ou des dispositions législatives ou réglementaires d'ordre comptable applicables à l'organisme ;
- > le changement a pour effet de fournir des informations plus fiables et plus pertinentes tant sur le résultat que sur le patrimoine et la situation financière de l'organisme.

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

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

2.2.2. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

Règle générale¹

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

Le changement de méthode comptable est comptabilisé par modification des fonds propres² au 1^{er} janvier de l'exercice au cours duquel il a été adopté. Ainsi, le solde d'ouverture de cet exercice doit être ajusté, pour les éléments concernés de l'actif, du passif et des fonds propres, de l'effet de la nouvelle méthode comptable, comme si celle-ci avait toujours été appliquée.

Les soldes du bilan et du compte de résultat de l'exercice précédent ne sont pas ajustés. Seule une information comparative est donnée en annexe. Cette information doit permettre d'apprécier les effets du changement de méthode sur les éléments concernés de l'actif, du

¹ Le changement de méthode comptable est imputé en report à nouveau dès l'ouverture de l'exercice, sauf si en raison de l'application de règles fiscales, l'organisme est amené à comptabiliser l'impact du changement dans le compte de résultat de l'année de mise en œuvre du changement de méthode comptable.

² S'agissant des conséquences des changements de méthode comptable, dans la mesure où les charges doivent être effectivement constatées en tant que telles dans la comptabilité de l'exercice pour pouvoir faire l'objet d'une déduction du résultat imposable, l'avis du Conseil national de la comptabilité n° 97-06 précise que l'entreprise (ici l'organisme) peut comptabiliser l'impact du changement en compte de résultat. POUR MEMOIRE.

passif, des fonds propres et du compte de résultat. Ainsi, des commentaires et des éléments chiffrés sont communiqués sur ce qu'auraient été les éléments concernés de l'actif, du passif, des fonds propres et du compte de résultat, pour l'exercice en cours et l'exercice précédent, si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.

Limites à l'application de la règle générale

S'il est impraticable³ de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, des fonds propres ou du compte de résultat pour l'exercice antérieur présenté, la nouvelle méthode comptable est appliquée au début du premier exercice pour lequel l'application rétrospective est praticable qui est l'exercice en cours.

Dans l'hypothèse où les conditions d'application de la nouvelle méthode comptable décrites dans l'alinéa précédent ne sont pas remplies et s'il est impraticable de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, des fonds propres ou du compte de résultat pour l'exercice antérieur (effet sur l'exercice antérieur et/ou effets cumulés à l'ouverture de l'exercice antérieur), la nouvelle méthode comptable est appliquée de manière prospective à partir de la première date à laquelle les effets du changement peuvent être calculés, et ne tient pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, des passifs, et des fonds propres découlant d'opérations ou d'événements antérieurs à cette date.

Existence de dispositions transitoires

Lorsque le changement de méthode comptable résulte de la première application d'une norme comptable, d'une disposition législative ou réglementaire d'ordre comptable, et si des dispositions transitoires ont été prévues, le changement de méthode comptable est effectué conformément à ces dispositions. Il peut s'agir notamment de dispositions dérogeant au principe de retraitement rétrospectif permettant de faciliter la première application d'une nouvelle méthode comptable.

2.2.3. Information en annexe

Lorsqu'un changement de méthode comptable est effectué par l'organisme, celui-ci mentionne en annexe les informations suivantes :

- > la nature du changement de méthode comptable ;
- > pour l'exercice en cours et pour l'exercice antérieur, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste affecté ;
- > le montant de l'ajustement relatif aux exercices antérieurs à l'exercice précédent, dans la mesure du possible.

Lorsqu'un changement est imposé par une norme comptable ou par une disposition législative ou réglementaire d'ordre comptable applicable à l'organisme, celui-ci indique en outre les informations suivantes :

- > la référence du texte imposant le changement ;
- > le cas échéant, le fait que le changement de méthode comptable est mis en œuvre conformément à des dispositions spécifiques ainsi que leur description.

³ Le concept « d'impraticabilité » est développé dans les illustrations.

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

Si l'application rétrospective est impraticable pour répondre aux besoins de l'information comparative présentée en annexe et s'il n'est pas possible d'apprécier les effets du changement de méthode sur les éléments concernés de l'actif, du passif, des fonds propres et du compte de résultat, l'organisme indique les circonstances qui ont mené à cette situation et la date de début de l'application du changement de méthode comptable.

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

3. CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES

3.1. Définition des estimations comptables

En raison des incertitudes inhérentes à l'activité économique, aux comportements des assurés sociaux et à l'environnement juridique, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent être évalués avec précision et font l'objet d'une estimation, celle-ci impliquant des jugements fondés sur les dernières informations fiables disponibles.

3.2. Dispositions relatives aux changements d'estimations comptables

3.2.1. Application d'un changement d'estimation comptable

Une estimation peut devoir être révisée en cas de changement des circonstances dans lesquelles elle était fondée ou suite à l'obtention de nouvelles informations ou par l'effet d'un surcroît d'expérience. C'est pourquoi un changement d'estimation comptable est un ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif, ou du montant de la consommation périodique d'un actif, résultant de l'évaluation de la situation actuelle des éléments d'actif et de passif et des avantages et obligations futurs attendus qui y sont associés. Les changements d'estimations comptables résultent en effet d'informations nouvelles ou de nouveaux développements et, par conséquent, ne sont pas des corrections d'erreurs.

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

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

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

3.2.2. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

Par nature, un changement d'estimation comptable n'a d'effet que sur l'exercice en cours et les exercices futurs. La modification ne peut être que prospective. L'incidence du changement correspondant à l'exercice en cours est enregistrée dans les comptes de l'exercice⁴.

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

3.2.3. Information en annexe

L'organisme fournit des informations sur la nature et le montant de tout changement d'estimation comptable ayant une incidence sur l'exercice en cours ou dont il est prévu qu'il aura une incidence sur des exercices ultérieurs, sauf lorsqu'il est impraticable d'en estimer l'incidence sur les exercices futurs.

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

4. CORRECTIONS D'ERREURS

4.1. Définition des erreurs

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

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

Des erreurs peuvent survenir à l'occasion de la comptabilisation, de l'évaluation, de la présentation ou de la fourniture d'informations sur des éléments des états financiers. Parmi ces erreurs, figurent les effets d'erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, les négligences, les mauvaises interprétations des faits et les fraudes.

⁴ Les changements d'estimations comptables peuvent avoir un effet sur différentes lignes du compte de résultat et du bilan.

4.2. Dispositions relatives aux corrections d'erreurs

4.2.1. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

Règle générale : traitement rétrospectif⁵

L'erreur est corrigée dans l'exercice au cours duquel elle a été découverte de manière rétrospective. Ainsi, le solde d'ouverture de cet exercice doit être ajusté pour les éléments concernés de l'actif, du passif et des fonds propres de l'effet cumulé de la correction d'erreur sur les exercices antérieurs. L'effet cumulé de la correction d'une erreur survenue lors d'un exercice antérieur ne figure donc pas dans le résultat de l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte.

Les soldes du bilan et du compte de résultat de l'exercice précédent ne sont pas ajustés. Seule une information comparative est donnée en annexe. Cette information doit permettre d'apprécier les effets de la correction d'erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif et des fonds propres et du compte de résultat. Ainsi, des commentaires et des éléments chiffrés sont communiqués sur ce qu'auraient été les éléments concernés de l'actif, du passif, des fonds propres et du compte de résultat, pour l'exercice en cours et pour l'exercice précédent, si aucune erreur n'était survenue.

Limites à l'application du traitement rétrospectif

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

S'il est impraticable⁶ de déterminer les effets d'une erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif, des fonds propres et/ou du compte de résultat pour l'exercice antérieur présenté, l'erreur est retraitée au début du premier exercice pour lequel un retraitement rétrospectif est praticable, qui peut être l'exercice en cours.

Dans l'hypothèse où les conditions de détermination des effets d'une erreur décrites dans l'alinéa précédent ne sont pas remplies et s'il est impraticable de déterminer les effets d'une erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif, des fonds propres ou du compte de résultat pour l'exercice antérieur (effet sur l'exercice antérieur et/ou effets cumulés à l'ouverture de l'exercice antérieur), l'erreur est corrigée de manière prospective à partir de la première date à laquelle les effets de la correction d'erreur peuvent être calculés et ne tient pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs, et des fonds propres découlant d'opérations ou d'événements antérieurs à cette date.

⁵ S'agissant des corrections d'erreurs, les règles fiscales sont autonomes des règles comptables, qu'il s'agisse de celles issues du Plan comptable général ou du présent Recueil de normes comptables (cf. principes fiscaux énoncés par le Conseil d'Etat). POUR MEMOIRE

⁶ Le concept « d'impraticabilité » est développé dans les illustrations.

4.2.2. Information en annexe

Lorsqu'une correction d'erreur est effectuée par l'organisme, celui-ci mentionne en annexe les informations suivantes :

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

Si le retraitement rétrospectif est impraticable pour répondre aux besoins de l'information comparative présentée en annexe et s'il n'est pas possible d'apprécier les effets de la correction d'erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif, des fonds propres et du compte de résultat, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée sont indiquées.

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



NORME N° 14

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

Illustration

IMPRATICABILITE DE L'APPLICATION RETROSPECTIVE

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

En effet, certaines données peuvent ne pas avoir été collectées au cours de l'exercice ou des exercices antérieurs d'une manière permettant soit l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable, soit un retraitement rétrospectif destiné à corriger une erreur d'une période antérieure ; il peut également être impraticable de reconstituer ces informations.

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

Or, le calcul d'estimations est potentiellement plus difficile lorsqu'il s'agit d'appliquer de manière rétrospective une méthode comptable ou d'effectuer un retraitement rétrospectif pour corriger une erreur d'un exercice antérieur, en raison du délai qui peut s'être écoulé depuis l'opération ou l'évènement en question.

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

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

- > révèlent des circonstances existant à la date de survenance de l'opération ou l'évènement ;
- > auraient été disponibles lors de la publication des états financiers de cet exercice antérieur.

Ainsi, lorsque l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose de procéder à une estimation significative pour laquelle il est impossible de distinguer ces deux types d'information, il est impraticable d'appliquer la nouvelle méthode comptable ou de corriger l'erreur d'un exercice antérieur de manière rétrospective.