

**Note de présentation
de l'avis n° 2010-02
du 30 juin 2010
relatif aux changements de méthodes comptables,
changements d'estimations comptables
et corrections d'erreurs
dans les établissements publics nationaux
relevant des instructions
budgétaires, financières et comptables
M 9-1 et M 9-3**

1. Rappel du contexte

Les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP) sont des établissements nationaux d'enseignement supérieur et de recherche jouissant de la personnalité morale, de l'autonomie pédagogique, scientifique, administrative et financière. Les EPSCP appliquent l'instruction M 9-3 « *Règlementation budgétaire, financière et comptable des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel* ».

Les universités constituent l'un des types d'établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP) visés par article L. 711-1 du code de l'éducation ¹.

A l'occasion de la première certification des comptes des universités accédant à l'autonomie, conformément aux dispositions de l'article L. 712-9 du code de l'éducation ¹, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes a souhaité que le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) examine les modalités de traitement des corrections d'erreurs.

2. Champ d'application de l'avis

Depuis la loi n° 2003-706 du 1^{er} août 2003 sur la sécurité financière qui a modifié l'article 30 de la loi n° 84-148 du 1^{er} mars 1984 relative à la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises ¹, la certification des comptes peut concerner tous les établissements publics de l'Etat, qu'ils soient soumis ou non aux règles de la comptabilité publique.

¹ Cf. l'annexe 1 qui comporte les références des textes législatifs et réglementaires

Pour les établissements publics de l'Etat soumis aux règles de la comptabilité publique, la certification des comptes par un commissaire aux comptes s'impose sous certaines conditions si l'établissement public établit des comptes consolidés, et est optionnelle pour les autres établissements. Pour les établissements publics de l'Etat non soumis aux règles de la comptabilité publique, la certification des comptes par un commissaire aux comptes s'impose sous certaines conditions.

Le besoin de modifier les règles comptables en vigueur des corrections d'erreurs étant apparu à l'occasion du premier contrôle des comptes par des commissaires aux comptes, il est probable que ce besoin de changer la règle comptable en la matière concerne à terme l'ensemble des établissements publics nationaux. Néanmoins, dans un premier temps, le Conseil de normalisation des comptes publics a décidé de limiter le champ d'application de cet avis aux établissements publics nationaux relevant des instructions M 9-1 « *Règlementation financière et comptable des établissements publics nationaux à caractère administratif* » et M 9-3 « *Règlementation budgétaire, financière et comptables des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel* ».

Par ailleurs, considérant que le sujet des changements de méthodes comptables, des changements d'estimations comptables et des corrections d'erreurs formait un tout, le Conseil de normalisation des comptes publics a estimé qu'une norme sur l'ensemble de ces points devait être proposée.

2.1 Les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP)

Les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP) relèvent de l'article 44 du décret n° 94-39 du 14 janvier 1994¹. Cet article prévoit que leur plan comptable particulier est conforme au plan comptable général (PCG), et est approuvé conjointement par le ministre chargé de l'enseignement supérieur et le ministre chargé du budget, après avis du normalisateur comptable compétent.

Les universités accédant à l'autonomie dans le cadre de la loi n° 2007-1199 du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités, loi dite LRU, ne relèvent plus du précédent décret, mais sont soumises aux dispositions du décret 2008-618 du 27 juin 2008¹. L'article 44 de ce décret dispose que leur plan comptable s'inspire du plan comptable général (PCG), et est approuvé conjointement par le ministre chargé de l'enseignement supérieur et le ministre chargé du budget. Seuls les comptes des universités régis par ce dernier décret font l'objet d'une certification annuelle par les commissaires aux comptes.

Il convient de remarquer que les dispositions comptables des deux décrets précités ne sont pas similaires. Le décret n° 94-39 du 14 janvier 1994 dispose que le plan comptable particulier des EPSCP est conforme au PCG, alors que le décret n° 2008-618 du 27 juin 2008 prévoit que le plan comptable s'inspire du PCG.

Compte tenu des rédactions différentes de ces deux décrets, la question du champ d'application de l'avis s'est posée. En effet, l'objectif de l'avis est de préciser les dispositions comptables des corrections d'erreurs, dispositions différentes de celles actuellement en vigueur dans le PCG.

Concernant les EPSCP relevant du décret de 2008, les dispositions de cet avis ne posent pas de difficultés particulières, car, dans leur esprit, elles s'inspirent du PCG. Cependant, restreindre les nouvelles dispositions comptables aux seules universités accédant à l'autonomie pose des questions évidentes de cohérence. De plus, des dérogations aux principes du plan comptable général ont déjà été constatées par le passé. Ce sont les raisons pour lesquelles, malgré la divergence de rédaction des deux décrets, le Conseil a jugé préférable d'adopter les mêmes dispositions comptables pour tous les EPSCP, d'autant plus, qu'à horizon 2012, toutes les universités devraient accéder à l'autonomie. L'article 44 du décret n°94-39 du 14 janvier 1994 ne s'appliquerait donc plus qu'aux autres EPSCP dont le nombre devrait être restreint (instituts et écoles ne faisant pas partie des universités, écoles françaises à l'étranger, etc.).

Cette démarche s'inscrit dans le cadre plus général de la construction progressive d'un corpus de normes spécifiques aux établissements publics. A cet égard, l'élargissement du périmètre de cet avis et sa mise à jour éventuelle dans ce contexte ne doivent pas être écartés à terme.

2.2 Les établissements publics administratifs (EPA)

Le cadre comptable des établissements publics administratifs (EPA) est fixé par l'article 180 du décret n° 62-1587 du 29 septembre 1962 ¹. Cet article précise qu'en ce qui concerne la comptabilité générale, le plan comptable particulier de l'établissement est conforme au plan comptable type des établissements publics administratifs (EPA) approuvé par le ministre des finances. Le plan comptable type s'inspire du plan comptable général (PCG).

Cet article précise également que le plan comptable particulier établi par le directeur et l'agent comptable est présenté au normalisateur comptable compétent et soumis à l'approbation du ministre des finances.

Les dispositions de cet avis ne posent pas de difficultés particulières pour les établissements publics administratifs, car, dans leur esprit, elles s'inspirent du PCG.

3. Présentation des normes comptables applicables aux entités du secteur public et relatives aux changements de méthodes comptables, d'estimation et de modalités d'application et corrections d'erreurs.

Actuellement, en ce qui concerne les changements de méthodes comptables et les changements d'estimation ou de modalités d'application, les normes comptables applicables aux différentes entités du secteur public et celles applicables en comptabilité privée sont identiques.

Elles ne le sont pas en ce qui concerne les corrections d'erreurs sur exercices antérieurs.

Le tableau suivant présente de manière synthétique les différentes dispositions comptables existantes.

	Plan comptable général (PCG) Cf. annexe 1	Norme 14 RNCE² et norme IPSAS 3
Changement de méthodes	Art. 314-1 Application rétrospective, sauf impossibilité. Incidence sur le bilan (sur résultat si obligation fiscale).	Application rétrospective ³ , sauf impossibilité. Incidence sur le bilan.
Changement d'estimation et modalités d'application	Art 314-2 Application prospective. Incidence possible sur le résultat et le bilan.	Application prospective. ⁴ Incidence possible sur le résultat et le bilan.
Correction d'erreurs antérieures	Art 314-3 Incidence sur le résultat de l'année en cours, sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture directement imputée en capitaux propres.	Retraitement rétrospectif ⁵ , sauf impossibilité. Pas d'incidence sur le résultat de l'exercice de la correction.

² Recueil de normes comptables de l'État.

³ Application d'une nouvelle méthode comptable comme si elle avait toujours été appliquée.

⁴ Application d'un changement d'estimation ou de méthode comptable aux événements et situations intervenant après la date du changement.

⁵ Correction comme si l'erreur antérieure n'était jamais intervenue.

4. Dispositions de l'avis et de la norme n° 14 du recueil des normes comptables de l'Etat

4.1 Principe retenu

Le présent avis reprend les dispositions de la norme n° 14 « *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* » du recueil des normes comptables de l'Etat (RNCE), sous réserve de quelques modifications rendues nécessaires par la spécificité des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP) et des établissements publics administratifs (EPA).

Cette norme n° 14 est issue de la rédaction de la norme internationale IPSAS n°3 « *Méthodes comptables, changements d'estimation comptable et erreurs* ». Lors de l'adoption de la norme n° 14 du recueil des normes comptables de l'Etat, le Comité des normes de comptabilité publique avait décidé de se fonder sur la traduction officielle de la norme IPSAS n° 3, sans en changer ni le fond, ni la forme.

Cette décision de reprendre la norme n° 14 du recueil des normes comptables de l'Etat a été motivée principalement par le délai imparti, les parties intéressées par la publication de cet avis souhaitant qu'il puisse être émis dans le courant de l'année 2010, pour que les établissements concernés puissent notamment avoir le temps de procéder aux corrections rétrospectives des erreurs.

4.2 Commentaires sur les modifications apportées à la norme n° 14 du recueil des normes comptables de l'Etat

Les modifications mineures apportées à cet avis par rapport à la norme n°14 du recueil des normes comptables de l'Etat concernent le fond et la forme.

4.2.1 Modifications de fond

Cet avis introduit la notion de résultat, notion qui revêt une acception différente pour l'Etat et les établissements de publics. En ce qui concerne l'Etat, le dernier alinéa de l'article 27 de la loi organique des lois de finances (LOLF) précise que « *les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière* », sans faire référence à son résultat. Pour les établissements publics, la formation du résultat est fondée sur un système comptable proche du PCG, éloigné de l'approche bilancielle retenue pour l'Etat. C'est la raison pour laquelle il a été jugé nécessaire de réintroduire cette notion de résultat dans l'avis. Ainsi est-il mentionné dans le présent avis que les informations comptables doivent présenter une image fidèle tant du résultat que du patrimoine et de la situation financière des établissements concernés.

Une autre modification par rapport à la norme n° 14 du recueil des normes comptables de l'Etat porte sur les changements d'estimation comptable. Dans cet avis, les changements d'estimation comptable sont comptabilisés uniquement dans le résultat. La possibilité d'ajustement de la valeur a été supprimée dans la mesure où elle porte sur des éléments d'actif ou de passif évalués par situation nette, possibilité qui n'existe pas pour les établissements concernés.

Le paragraphe 2.3 de la norme n° 14 sur la cohérence des méthodes comptables a été supprimé. Les dispositions de ce paragraphe étaient afférentes à des options de classement de certains éléments d'actif, le classement retenu ayant alors une incidence sur l'évaluation des actifs concernés. Ces options de classement étant inexistantes pour les établissements publics concernés par cet avis, il n'était pas nécessaire de maintenir ce paragraphe.

Enfin, les dispositions transitoires figurant dans la norme n° 14 ont été supprimées. En effet, les universités ayant accédé à l'autonomie souhaitant appliquer ces dispositions dès l'exercice 2010, le Conseil de normalisation des comptes publics recommande que l'avis s'applique à compter du 1^{er} janvier 2011 avec possibilité d'application anticipée.

4.2.2 Modifications de forme

Ces modifications sont les suivantes :

- dans la mesure où l'exercice comptable est l'exercice civil et qu'il n'y a pas d'arrêté intermédiaire, il a été décidé de remplacer le terme « période » utilisé par la norme n° 14 par le terme « exercice » dans tout le texte de l'avis ;
- le terme de « juste valeur des actifs ou des passifs financiers » a été remplacé par le terme « valeur d'inventaire des actifs ou des passifs » ;
- le terme « État » a été remplacé par les termes « établissements publics » ;
- les termes « comptes » et « états financiers » ont été harmonisés.

5. Principales dispositions de l'avis

5.1 Changements de méthodes comptables et changements d'estimations comptables

La norme n° 14 « *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* » du recueil des normes comptables de l'État prévoit un traitement des changements de méthodes comptables et d'estimations identique à celui décrit dans l'avis n° 97-06 du Conseil national de la comptabilité ⁶ repris pour partie aux articles 314-1 et 314-2 du plan comptable général.

⁶ Avis n° 97-06 du 18 juin 1997 du Conseil national de la comptabilité relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimation, changements d'options fiscales et corrections d'erreurs – cf. annexe 3.

L'application de dispositions inspirées de cette norme aux établissements publics nationaux relevant des instructions M 9-1 et M 9-3 ne constitue donc pas une modification de la pratique actuelle.

5.2 Corrections d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs

Concernant les corrections d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs, compte tenu de la formation du résultat des entités du secteur public non-marchand différente de celles des entités appliquant une comptabilité privée et par similitude avec les dispositions de la norme n°14 du recueil des normes comptables de l'Etat, l'avis propose de ne pas les comptabiliser dans le compte de résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées. Cette disposition s'applique même lorsque les corrections d'erreurs concernent des opérations qui auraient dû, lors des exercices antérieurs, transiter par le compte de résultat. Elles donneront lieu à un traitement rétrospectif dans le premier jeu d'états financiers publiés après leur découverte en affectant la situation nette.

Cette proposition s'appuie sur les motifs suivants.

Les dispositions de l'article 314-3 du PCG résultent de la prise en compte de la sensibilité, notamment au regard du droit fiscal et du droit commercial, du résultat des entités du secteur marchand. Ces contraintes ne pesant pas sur des établissements publics nationaux relevant des instructions M 9-1 et M 9-3, il convient de privilégier la pertinence de l'information délivrée par le compte de résultat de l'exercice et de ne pas l'affecter par des corrections d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs.

Il existe, par ailleurs, une certaine logique à rattacher la correction d'erreur au bilan de l'exercice au cours duquel elle a été commise.

Dans la comptabilité des établissements concernés, les erreurs décelées à l'occasion de la première certification peuvent être anciennes - remontant, le cas échéant, à la création de l'établissement - et importantes en montant. La passation des corrections dans le résultat de l'exercice de la correction brouille sa lisibilité. Pour certains établissements publics, et notamment les EPSCP bénéficiant des responsabilités et compétences élargies, elle pourrait également conduire à une mise sous tutelle budgétaire.

Outre la situation décelée au cours de la première certification, dans les années à venir, l'inscription des corrections d'erreurs d'années antérieures en situation nette permet de préserver la lisibilité du résultat de l'exercice.

Enfin, il est signalé que, comme prévu par le paragraphe 4.4 de la norme n° 14 « *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* » du recueil des normes comptables de l'Etat, la correction des erreurs commises au cours d'exercices antérieurs devra faire l'objet d'une information appropriée dans l'annexe.

6. Mise à jour des instructions M 9-1 et M 9-3

La traduction réglementaire du présent avis doit s'inscrire dans les référentiels comptables existants en tenant compte de l'architecture actuelle des instructions M 9-1 et M 9-3.

7. Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics formule le vœu que les dispositions de l'avis soient applicables à compter du 1^{er} janvier 2011, avec possibilité d'application anticipée.

ANNEXE 1

Références aux textes législatifs et réglementaires

CODE DE L'ÉDUCATION

Article L. 711-1

Modifié par [LOI n°2009-879 du 21 juillet 2009 - art. 32](#)

Les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel sont des établissements nationaux d'enseignement supérieur et de recherche jouissant de la personnalité morale et de l'autonomie pédagogique et scientifique, administrative et financière.

Ces établissements sont gérés de façon démocratique avec le concours de l'ensemble des personnels, des étudiants et de personnalités extérieures.

Ils sont pluridisciplinaires et rassemblent des enseignants-chercheurs, des enseignants et des chercheurs de différentes spécialités, afin d'assurer le progrès de la connaissance et une formation scientifique, culturelle et professionnelle préparant notamment à l'exercice d'une profession.

Ils sont autonomes. Exerçant les missions qui leur sont conférées par la loi, ils définissent leur politique de formation, de recherche et de documentation dans le cadre de la réglementation nationale et dans le respect de leurs engagements contractuels.

Les établissements peuvent demander, par délibération statutaire du conseil d'administration prise à la majorité absolue des membres en exercice, le regroupement au sein d'un nouvel établissement ou d'un établissement déjà constitué. Le regroupement est approuvé par décret.

Les activités de formation, de recherche et de documentation des établissements font l'objet de contrats pluriannuels d'établissement dans le cadre de la carte des formations supérieures définie à [l'article L. 614-3](#). S'agissant des composantes médicales de l'université, ces contrats prennent en compte les éléments figurant dans la convention prévue à l'article [L. 713-4](#) passée avec le centre hospitalier régional. Ces contrats prévoient les conditions dans lesquelles les personnels titulaires et contractuels de l'établissement sont évalués, conformément aux dispositions de l'article [L. 114-3-1](#) du code de la recherche relatives à l'Agence d'évaluation de la recherche et de l'enseignement supérieur, ainsi que, le cas échéant, les modalités de la participation de l'établissement à un pôle de recherche et d'enseignement supérieur. Ils fixent en outre certaines obligations des établissements et prévoient les moyens et emplois correspondants pouvant être mis à leur disposition par l'Etat. L'attribution de ces moyens s'effectue annuellement dans les limites prévues par la loi de finances. Les établissements rendent compte périodiquement de l'exécution de leurs engagements ;

leurs rapports sont soumis à l'Agence d'évaluation de la recherche et de l'enseignement supérieur mentionnée à l'article L. 114-3-1 du code de la recherche.

Ils mettent en place un outil de contrôle de gestion et d'aide à la décision de nature à leur permettre d'assumer l'ensemble de leurs missions, compétences et responsabilités ainsi que d'assurer le suivi des contrats pluriannuels d'établissement.

Dans le cadre des missions qui leur sont dévolues par le présent code et afin de faire connaître leurs réalisations, tant sur le plan national qu'international, ces établissements peuvent assurer, par voie de convention approuvée par le conseil d'administration dans les conditions fixées aux articles [L. 712-3](#), [L. 715-2](#), [L. 716-1](#), [L. 717-1](#) et [L. 718-1](#), des prestations de services à titre onéreux, exploiter des brevets et licences et commercialiser les produits de leurs activités. Ils peuvent créer à cette fin des services d'activités industrielles et commerciales, dans les conditions prévues à [l'article L. 123-5](#). Ils peuvent prendre des participations, participer à des groupements et créer des filiales dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat. Ils peuvent recourir à l'arbitrage en cas de litiges nés de l'exécution de contrats passés avec des organismes étrangers. Ils peuvent transiger au sens de [l'article 2044](#) du code civil, dans des conditions définies par décret.

L'État tient compte des résultats de l'évaluation réalisée par l'Agence d'évaluation de la recherche et de l'enseignement supérieur, en particulier des résultats obtenus en application des dispositions de [l'article L. 114-3-2](#) du code de la recherche, pour déterminer les engagements financiers qu'il prend envers les établissements dans le cadre des contrats pluriannuels susmentionnés.

Article L.712-9

Créé par [Loi n°2007-1199 du 10 août 2007 - art. 18 JORF 11 août 2007](#)

Le contrat pluriannuel d'établissement conclu par l'université avec l'Etat prévoit, pour chacune des années du contrat et sous réserve des crédits inscrits en loi de finances, le montant global de la dotation de l'Etat en distinguant les montants affectés à la masse salariale, les autres crédits de fonctionnement et les crédits d'investissement.

Les montants affectés à la masse salariale au sein de la dotation annuelle de l'Etat sont limitatifs et assortis du plafond des emplois que l'établissement est autorisé à rémunérer. Le contrat pluriannuel d'établissement fixe le pourcentage maximum de cette masse salariale que l'établissement peut consacrer au recrutement des agents contractuels mentionnés à [l'article L. 954-3](#).

L'établissement assure l'information régulière du ministre chargé de l'enseignement supérieur et se dote d'instruments d'audit interne et de pilotage financier et patrimonial selon des modalités précisées par décret.

Les comptes de l'université font l'objet d'une certification annuelle par un commissaire aux comptes.

**LOI N° 84-148 DU 1ER MARS 1984 RELATIVE A LA PREVENTION ET AU REGLEMENT
AMIABLE DES DIFFICULTES DES ENTREPRISES**

Article 30

Modifié par [Loi n°2003-706 du 1 août 2003 - art. 135 JORF 2 août 2003](#)

Modifié par [Loi n°2003-706 du 1 août 2003 - art. 46 \(V\) JORF 2 août 2003](#)

1. Les établissements publics de l'Etat non soumis aux règles de la comptabilité publique sont tenus de désigner au moins un commissaire aux comptes et un suppléant. Toutefois, cette obligation ne s'impose pas lorsque le nombre de salariés, le montant hors taxes du chiffre d'affaires ou des ressources ainsi que le total du bilan ne dépassent pas, pour deux de ces critères, des seuils fixés par décret en Conseil d'Etat.

Les établissements publics de l'Etat, qu'ils soient ou non soumis aux règles de la comptabilité publique, sont tenus de nommer au moins deux commissaires aux comptes et deux suppléants lorsqu'ils établissent des comptes consolidés en application de l'article 13 de la loi n° 85-11 du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entreprises publiques.

Néanmoins, quand les conditions posées aux premier et deuxième alinéas ne sont pas remplies, les établissements publics de l'Etat peuvent nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant. Il en va de même dans les groupements d'intérêt public dont l'Etat ou un établissement public de l'Etat est membre.

2. Les commissaires aux comptes des établissements publics de l'Etat sont nommés, sur proposition des organes dirigeants, par le ministre chargé de l'économie. Lorsque l'établissement fait appel public à l'épargne, cette nomination est effectuée après avis de l'Autorité des marchés financiers dans des conditions fixées par décret.

**DECRET N° 94- 39 DU 14 JANVIER 1994 RELATIF AU BUDGET ET AU REGIME FINANCIER
DES EPSCP**

Article 44

Modifié par [Ordonnance n°2009-79 du 22 janvier 2009 - art. 6 \(V\)](#)

Le plan comptable particulier des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel, conforme au plan comptable général, est approuvé conjointement par le ministre chargé de l'enseignement supérieur et le ministre chargé du budget après avis [du normalisateur comptable compétent].

**DECRET N° 2008-618 DU 27 JUIN 2008 RELATIF AU BUDGET ET AU REGIME FINANCIER
DES ETABLISSEMENTS PUBLICS A CARACTERE SCIENTIFIQUE, CULTUREL ET
PROFESSIONNEL BENEFICIANT DES RESPONSABILITES ET COMPETENCES ELARGIES**

Article 44

Le plan comptable des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel s'inspire du plan comptable général. Il est approuvé conjointement par le ministre chargé de l'enseignement supérieur et le ministre chargé du budget.

DECRET N° 62-1587 DU 29 SEPTEMBRE 1962

Article 180

Modifié par [Ordonnance n°2009-79 du 22 janvier 2009 - art. 6 \(V\)](#)

En ce qui concerne la comptabilité générale, le plan comptable particulier de l'établissement est conforme au plan comptable type des établissements publics à caractère administratif approuvé par le ministre des finances.

Le plan comptable type s'inspire du plan comptable général.

Le plan comptable particulier établi par le directeur et l'agent comptable est présenté à l'Autorité des normes comptables et soumis à l'approbation du ministre des finances

ANNEXE 2

Extrait du plan comptable général

Section 4

Changements de méthodes comptables, d'estimation et de modalités d'application, corrections d'erreurs (Règlement n°2000-06 du Comité de la réglementation comptable)

314-1. – (Règlements n°99-09 et n° 2000-06 du Comité de la réglementation comptable)
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. Dans les cas où l'estimation de l'effet à l'ouverture ne peut être faite de façon objective, en particulier lorsque la nouvelle méthode est caractérisée par la prise en compte d'hypothèses, le calcul de l'effet du changement sera fait de manière prospective.

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'entreprise est amenée à comptabiliser l'impact du changement dans le compte de résultat.

Lorsque les changements de méthodes comptables ont conduit à comptabiliser des provisions sans passer par le compte de résultat, la reprise de ces provisions s'effectue directement par les capitaux propres pour la partie qui n'a pas trouvé sa justification.

314-2. – (Règlement n°2000-06 du Comité de la réglementation comptable)

1 - Les changements d'estimation et de modalités d'application n'ont qu'un effet sur l'exercice en cours et les exercices futurs. L'incidence du changement correspondant à 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.

2- L'incidence des changements d'options fiscales correspondant à l'exercice en cours est constatée dans le résultat de l'exercice.

314-3. – (Règlement n°2000-06 du Comité de la réglementation comptable)

Les corrections résultant d'erreurs, d'omissions matérielles, d'interprétations erronées ou de l'adoption d'une méthode comptable non admise, sont comptabilisées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées ; l'incidence, après impôt, des corrections d'erreurs significatives est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.

ANNEXE 3

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ

Avis n° 97.06 du 18 juin 1997

**relatif aux changements de méthodes comptables,
changements d'estimation,
changements d'options fiscales et corrections d'erreurs**

Le Conseil National de la Comptabilité, réuni en assemblée plénière le 18 juin 1997, sur rapport du Secrétariat Général, a adopté le projet d'avis suivant.

La permanence des méthodes, qui permet d'assurer la comparabilité de l'information dans le temps, est un principe comptable s'appliquant à toute personne soumise à une obligation de tenue de comptabilité.

Le caractère fondamental de ce principe est affirmé par les textes suivants :

L'article 11 du Code de Commerce : "*A moins qu'un changement exceptionnel n'intervienne dans la situation du commerçant, personne physique ou morale, la présentation des comptes annuels comme les méthodes d'évaluation retenues ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre. Si des modifications interviennent, elles sont décrites et justifiées dans l'annexe*".

Le Plan Comptable Général : "*La cohérence des informations comptables au cours des périodes successives implique la permanence dans l'application des règles et procédures.*

Toute exception à ce principe de permanence doit être justifiée par la recherche d'une meilleure information.

En cas de modification, il convient pour la période de transition de communiquer, avec les informations établies selon la nouvelle méthode, toutes précisions utiles sur les incidences comptables résultant du changement".

Un changement de méthode comptable peut s'avérer nécessaire et cette possibilité est prévue par les textes ci-dessus. Il convient cependant de distinguer les changements de méthode des changements d'estimation, des changements d'opportunité et des corrections d'erreurs qui relèvent de conditions et de traitements différents.

1. Typologie et définitions

1.1 Changements de méthodes comptables

Le terme "*méthode comptable*" s'applique :

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

Un changement de méthodes comptables résulte :

- soit du remplacement d'une méthode comptable par une autre lorsqu'une option implicite ou explicite existe. Cela constitue un changement de méthode comptable stricto sensu.
- soit d'un changement de réglementation.

1.11 Changement de méthodes comptables stricto sensu

Un changement de méthode n'est possible que s'il existe un choix entre plusieurs méthodes comptables pour traduire un même type d'opérations ou d'informations : ce choix peut être implicite et résulter de la pratique en l'absence de texte, ou être explicite et résulter de l'existence d'une option dans les textes. Les différentes méthodes comptables applicables ne sont pas nécessairement équivalentes : certaines peuvent être considérées comme préférables car elles conduisent à une information financière manifestement meilleure ; dans ce cas un éventuel changement inverse ultérieur doit être considéré comme quasiment impossible.

Les règles comptables comportant des options susceptibles de présenter un choix entre différentes méthodes sont notamment les suivantes :

- frais de recherche et de développement : constatation en charges de l'exercice ou, sous certaines conditions, inscription à l'actif ;
- contrats à long terme : méthodes de l'achèvement, de l'avancement ou des produits nets partiels ;
- charges pour retraites : comptabilisation ou non de provisions ;
- charges financières : possibilité de prise en compte dans le coût de production d'une immobilisation produite par l'entreprise ou de certains stocks ;
- réévaluation libre des immobilisations corporelles et financières ;
- évaluation des stocks : coût moyen pondéré ou premier entré/premier sorti (PEPS) ;
- évaluation des titres par équivalence sous certaines conditions ;
- frais d'émission d'un emprunt : charges de l'exercice ou répartition sur la durée de l'emprunt ;
- subventions d'investissement : prise en compte immédiatement en produit ou étalement du produit sur plusieurs exercices.

Existent également des options propres aux comptes consolidés relatives aux méthodes de consolidation ou aux méthodes d'évaluation. Ces dernières figurent à l'article 248-8 du décret N° 67-236 du 23 mars 1967.

Aux termes des textes rappelés ci-dessus et des considérations précédentes, un changement de méthode a pour cause des modifications intervenues dans la situation de

l'entreprise ou dans le contexte économique, industriel ou financier. La décision de changer de méthode n'est pas discrétionnaire, elle résulte de circonstances qui rendent ce changement nécessaire car l'adoption d'une autre méthode prévue par les règles comptables fournit une meilleure information financière.

Ainsi, les sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé pour la première fois peuvent procéder à des changements de méthodes en vue, par exemple, d'adopter les règles les plus généralement acceptées dans le secteur d'activité concerné. De même, les sociétés entrant dans un groupe peuvent modifier leurs méthodes comptables pour adopter celles de leur nouvel actionnaire en situation de les contrôler à condition que cela ne les conduise pas à abandonner des méthodes améliorant l'information telles que définies par le présent avis.

De plus, l'avis 94-03 du CNC a consacré la justification du changement de méthode par la recherche d'une meilleure information : *" un changement de méthode comptable est considéré comme possible non seulement lorsqu'il est provoqué par un changement dans la situation de l'entreprise mais aussi dans le cas où il est justifié par la recherche d'une meilleure information "*.

Le Conseil pourra être amené dans ses prochains avis à privilégier une méthode si des options sont prévues. Aux termes des débats actuels, et sans préjudice de décisions ultérieures, sont considérés par le présent avis comme conduisant à une meilleure information financière :

- dans les contrats à long terme, la méthode à l'avancement (les contrats émis par les entreprises d'assurance, les institutions de prévoyance et les organismes régis par le code de la Mutualité ne sont pas concernés et sont l'objet de méthodes adaptées à la spécificité des opérations traitées) ;
- pour les charges pour retraites, la comptabilisation de provisions (en totalité pour les actifs et les retraités) ;
- pour les opérations de crédit-bail ou opérations assimilées, dans les comptes consolidés seulement, les retraitements prévus à l'article 248-8 e et f du décret n° 66-236 du 23 mars 1967.

Par ailleurs, ne constituent pas des changements de méthodes comptables :

- a) l'adoption d'une méthode comptable pour des événements ou opérations qui diffèrent sur le fond d'événements ou opérations survenus précédemment ;
- b) l'adoption d'une nouvelle méthode comptable pour des événements ou opérations qui étaient jusqu'alors sans importance significative.

1.12 A la différence des changements de méthodes qui sont opérés à l'initiative de l'entreprise, les changements de réglementation s'imposent à elle.

Un changement de réglementation est décidé par une autorité compétente en la matière ; il n'a pas à être justifié par l'entreprise.

1.2 Changements d'estimations et changements de modalités d'application

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.

En raison des incertitudes inhérentes à la vie des affaires, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent être évalués avec précision ; ils ne peuvent faire l'objet que d'une estimation. La procédure d'estimation dépend de jugements fondés sur les dernières informations disponibles. Le recours à des estimations raisonnables est une part essentielle de la préparation des comptes.

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 de vie 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.

Par ailleurs, une décision de gestion (un changement d'intention) peut conduire l'entreprise à modifier certaines évaluations. Par exemple, un actif précédemment comptabilisé à sa valeur d'utilité sera déprécié s'il y a lieu, à sa valeur de marché si l'entreprise a décidé de le vendre : le bien en question a changé de destination. Ce changement ne s'analyse pas comme un changement de méthode.

1.3 Changements d'options fiscales (comptes individuels)

Les modifications d'options fiscales "*ont pour objet de permettre à l'entreprise d'optimiser à son gré les avantages accordés par les règles fiscales. Ces modifications diffèrent des changements de méthodes comptables en ce qu'elles résultent de pratiques étrangères aux principes comptables, telles que celles des évaluations dérogatoires*" (OEC Recommandation du 3 octobre 1984).

Parmi les modifications d'options fiscales ainsi définies, on peut citer :

- la constatation ou la reprise d'amortissements dérogatoires lorsqu'une entreprise applique le système dégressif prévu par le CGI, tout en estimant nécessaire de conserver comptablement un mode d'amortissement linéaire,
- la constitution ou la reprise de provisions réglementées.

Les changements d'options fiscales ne concernent que les comptes individuels de l'entreprise dans la mesure où les écritures motivées par des dispositions essentiellement fiscales sont annulées dans les comptes consolidés.

1.4 Corrections d'erreurs

Les corrections d'erreurs (à distinguer des révisions d'estimation) résultent d'erreurs, d'omissions matérielles ou d'interprétation erronée. Constitue également une erreur l'adoption par l'entreprise d'une méthode comptable non admise. Les changements d'estimations et de modalités d'application ne constituent pas des corrections d'erreur sauf si les estimations ou modalités antérieures étaient fondées sur des données elles-mêmes manifestement erronées, sur la base des informations disponibles à l'époque.

2. Traitement comptable

2.1 Changements de méthodes comptables

2.11 Mode de calcul

Afin d'assurer la bonne lisibilité de l'information financière future, il convient de calculer l'effet (après impôt) de la nouvelle méthode de façon rétrospective, comme si elle avait toujours été appliquée. La détermination de l'incidence d'un changement de méthode à l'ouverture du premier exercice présenté et pour chaque exercice comparatif permet d'assurer la cohérence et donc la comparabilité des informations dans le temps.

Dans certains cas, l'estimation de l'effet à l'ouverture ne peut être faite de façon objective et le changement de méthode devra alors être appliqué de façon prospective. En effet, lorsque la nouvelle méthode est caractérisée par la prise en compte d'hypothèses il peut être quelquefois difficile et inapproprié de procéder à une estimation en se situant plusieurs années en arrière. Il est donc décidé par le présent avis que les changements de méthodes conduisant à inscrire à l'actif des frais de recherche et de développement ne peuvent être appliqués que de manière prospective, c'est-à-dire aux nouveaux projets.

2.12 Comptabilisation

L'application de la nouvelle méthode aux opérations en cours ne peut avoir pour effet de modifier les comptes des exercices antérieurs. Le bilan du dernier exercice clos avant le changement de méthode ne peut être affecté par celui-ci. La décision de changer de

méthode est une décision de l'exercice et ce sont donc les comptes de cet exercice qui doivent en retracer les conséquences.

Il convient alors de déterminer si le montant des charges et/ou produits résultant de la correction doit affecter le compte de résultat ou les capitaux propres à l'ouverture de l'exercice.

Ajustement des capitaux propres

L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en "*Report à nouveau*" dès l'ouverture de l'exercice.

Ainsi le résultat de l'exercice n'est pas affecté par des corrections provenant d'exercices antérieurs. Ce traitement n'affecte pas non plus la détermination par l'assemblée générale des actionnaires du bénéfice distribuable constitué, aux termes de l'article 346 de la loi du 24 juillet 1966, par le bénéfice de l'exercice diminué des pertes antérieures et augmenté du report bénéficiaire..

Si, en raison de l'application de règles fiscales, l'entreprise est amenée à comptabiliser l'impact du changement dans le compte de résultat pour ses comptes individuels, une telle écriture est retraitée dans les comptes consolidés, conformément aux dispositions de l'article 248-6,c du décret n° 67-236 du 23 mars 1967, afin de rendre le traitement comptable de ces comptes conforme aux prescriptions du présent avis.

Traitement lors des exercices ultérieurs

Lorsque les changements ont conduit à comptabiliser des provisions sans passer par le compte de résultat, la reprise de ces provisions se fait directement par les capitaux propres pour la partie de la reprise de ces provisions qui n'a pas trouvé sa justification.

Information comparative

Des comptes pro forma des exercices antérieurs présentés sont établis suivant la nouvelle méthode afin d'assurer la comparabilité.

2.2 Changements d'estimations et de modalités d'application

Ces changements n'ont par définition qu'un effet sur l'exercice en cours et les exercices futurs. La modification ne peut être que prospective. L'incidence du changement correspondant à l'exercice en cours est enregistrée dans les comptes de l'exercice. Les changements d'estimation peuvent avoir un effet sur différentes lignes du compte de résultat et du bilan.

2.3 Changements d'options fiscales (comptes individuels)

Les changements d'options fiscales n'ont par définition qu'un effet 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 constatée dans le résultat de l'exercice.

2.4 Corrections d'erreurs

Les corrections d'erreurs, par leur nature même, portent sur la comptabilisation des opérations passées. Elles sont comptabilisées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées ; l'incidence, après impôt des corrections d'erreurs significatives, est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.

2.5 Information en annexe

Toutes les informations nécessaires à la compréhension du changement de méthode ou de réglementation sont fournies dans l'annexe, notamment sa justification et les effets sur les résultats et les capitaux propres des exercices précédents.

De même toutes les informations nécessaires à la compréhension des changements d'estimations, de modalités d'application ou d'options fiscales sont fournies dans l'annexe.

La nature des erreurs corrigées au cours de l'exercice doit être indiquée dans l'annexe. Si les erreurs corrigées sont relatives à un autre exercice présenté, il convient d'indiquer pour cet exercice, les postes du bilan directement affectés et de présenter sous forme simplifiée le compte de résultat retraité. Les informations comparatives données dans l'annexe doivent être également retraitées pro forma lorsqu'elles sont affectées par l'erreur corrigée.

L'avis s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} juillet 1997.

Discussion du projet d'avis projet relatif aux changements comptables

Le représentant de la C.O.B. demandera, pendant la discussion du projet, la modification suivante :

Page 5 du projet

2. Traitement comptable

2.1 Changements de méthodes comptables

Mode de calcul

Rajouter un troisième alinéa rédigé ainsi :

" En outre, le calcul rétrospectif ne peut avoir pour effet d'inscrire à l'actif des charges qui, pouvant à l'origine être étalées, ne l'ont pas été et ont déjà été constatées en résultat "

Nom du document : Note présentation avis n° 2010-02.doc
Répertoire : Z:\DOCUMENTS_A_CARACTERE_PUBLIC\AVIS DU
CONSEIL
Modèle : C:\Documents and Settings\mpcalmel-adc\Application
Data\Microsoft\Modèles\Normal.dot
Titre : A
Sujet :
Auteur : MINEFI
Mots clés :
Commentaires :
Date de création : 22/06/2010 14:38:00
N° de révision : 11
Dernier enregistr. le : 09/07/2010 16:38:00
Dernier enregistrement par : mpcalmel-adc
Temps total d'édition :74 Minutes
Dernière impression sur : 09/07/2010 16:43:00
Tel qu'à la dernière impression
Nombre de pages : 21
Nombre de mots : 7 480 (approx.)
Nombre de caractères : 41 143 (approx.)