



UNION DES EXPERTS COMPTABLES

CHANGEMENT DE METHODES COMPTABLES : CIRCONSTRANCES JUSTIFICATIVES ET MODES DE TRAITEMENT COMPTABLE

I - DE LA CONVENTION DE LA PERMANENCE DES METHODES

La convention de la permanence des méthodes exige que les mêmes méthodes de prise en compte, de mesure et de présentation soient utilisées par l'entreprise d'une période à l'autre. L'application de cette convention permet la comparaison dans le temps, de l'information comptable et favorise les prédictions financières. La permanence des méthodes ne justifie pas, cependant, une rigidité nuisible à l'image fidèle que doivent refléter les états financiers. Tout changement significatif devra faire l'objet d'une information appropriée.

Les états financiers doivent être réguliers et sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière de l'entreprise et du résultat de ses activités. L'image fidèle apparaît comme l'objectif ultime des informations financières communiquées par l'entreprise. Un des principaux préalables répondant à cette exigence est la comparabilité de l'information financière, qui passe nécessairement par la permanence des méthodes de prise en compte, d'évaluation et de présentation.

La comparabilité dans l'espace et dans le temps est l'une des quatre caractéristiques qualitatives de l'information financière retenues par le cadre conceptuel.

Cette comparabilité doit permettre à l'utilisateur des états financiers de faire des comparaisons dans le temps, pour déterminer les tendances de la situation financière et des performances de l'entreprise. Sous l'égide du code du commerce, l'article 88 du dit code avait consacré la convention de la permanence des méthodes en stipulant que "le bilan et le compte de profits et pertes présentés à l'assemblée des actionnaires, doivent être établis chaque année dans la même forme que les années précédentes. Les méthodes d'évaluation doivent être immuables, à moins que l'assemblée générale, après avoir pris connaissance des motifs exposés dans le rapport du commissaire aux comptes, n'approuve expressément chacune des modifications apportées, soit au mode de présentation des chiffres, soit aux méthodes d'évaluation.....".

La loi n° 96-112 du 30 décembre 1996 relative au système comptable des entreprises prévoit dans son article 20 que "les états financiers sont élaborés et présentés d'un exercice à l'autre en adoptant les mêmes méthodes, sauf les cas spécifiés dans le système comptable".

Sur le plan international, le cadre conceptuel de l'IASB indique que "les méthodes comptables doivent être appliquées de façon permanente d'une période à l'autre" (§ 39).

Dans la pratique et en dépit des dispositions des textes juridiques, certains changements de méthodes comptables sont inévitables.

La norme NCT 11 relative aux modifications comptables bien qu'elle admette le principe de ces changements, insiste sur le caractère exceptionnel et rare de ces derniers. La lecture de la norme précitée nous permet de faire une analyse des modifications comptables fondée sur deux critères :

a) Celui de l'origine du changement qui peut être externe. (Changement exigé par un texte ou rendu obligatoire par une norme comptable), ou interne, (conséquence d'un choix délibéré devant aboutir à une présentation plus appropriée des événements et opérations dans les états financiers).

b) Celui de l'objet du changement en distinguant entre :

- le changement des méthodes comptables.
- le changement dans les estimations comptables
- la correction d'erreurs fondamentales dans les états financiers antérieurs.

II - CHANGEMENT DE METHODES COMPTABLES : DEFINITION ET CIRCONSTANCES JUSTIFICATIVES

Les méthodes comptables sont les principes, règles et pratiques comptables spécifiques adoptés par une entreprise pour la préparation et la présentation de ses états financiers ⁽¹⁾

Un changement de méthodes comptables ne doit être effectué que s'il est exigé par une nouvelle norme comptable ou encore si ce changement conduit à une meilleure présentation des opérations dans les états financiers de l'entreprise.

Une présentation plus appropriée des opérations dans les états financiers est donnée lorsque la nouvelle méthode comptable donne lieu à des informations plus pertinentes et/ou plus fiables sur la situation financière, la performance et les flux de trésorerie de l'entreprise.

Un changement de méthodes comptables résulte de l'adoption d'un principe, d'une règle ou d'une pratique spécifique valable, différents de ceux utilisés pour préparer les états financiers antérieurs.

Comme exemples de changement de méthodes comptables nous pouvons citer :

- le changement dans la méthode de valorisation des stocks (passage du FIFO au coût moyen pondéré)
- le changement dans la méthode de comptabilisation du coût d'emprunts

⁽¹⁾ Norme comptable NCT 11 § 6

- le changement dans la méthode de comptabilisation des dépenses de recherches et développements.
- la réévaluation du bilan ; biens que ce cas n'ait pas été prévu par la norme comptable n° 5 (relative aux immobilisations corporelles)

Par contre, ne constituent pas un changement de méthodes comptables :

- l'adoption d'une nouvelle méthode comptable ou le remplacement d'une méthode existante pour des opérations qui diffèrent sur le fond de celles survenues précédemment,
- l'adoption d'une nouvelle méthode comptable pour des événements ou des opérations qui ne s'étaient pas produits précédemment ou qui ne présentaient pas jusqu'alors une importance significative,
- les changements dus à l'application antérieure de méthodes inappropriées ne constituent pas des changements de méthodes mais **des corrections d'erreurs**.

Un changement de méthodes comptables intervenant à l'occasion de l'adoption d'une nouvelle norme comptable doit être comptabilisé conformément aux dispositions transitoires spécifiques formulées dans la norme concernée (exemple norme 13 relative aux charges d'emprunts). En l'absence de toute disposition transitoire, le changement de méthodes comptables doit être appliqué conformément aux traitements suivants.

III - TRAITEMENT D'UN CHANGEMENT DE METHODES COMPTABLES

Selon la législation de chaque pays le traitement de l'impact d'un changement de méthodes comptables est fait :

- soit d'une manière prospective,
- soit d'une manière rétrospective sans redressement des états financiers antérieurs,
- soit d'une manière rétrospective avec redressement des états financiers antérieurs.

1) L'application prospective :

Les tenants de l'application prospective d'une nouvelle méthode comptable estiment qu'une correction des chiffres publiés antérieurement est de nature à nuire à la crédibilité des états financiers. Certains affirment que si les états financiers des exercices précédents sont constamment redressés pour **des fins de comparaison**, les utilisateurs finiront par remettre en cause la fiabilité et la crédibilité de ces états.

Selon cette approche, la nouvelle méthode comptable ne doit être appliquée qu'à compter de l'exercice ou elle est adoptée. Il ne faut pas ajuster les capitaux propres d'ouverture.

2) L'application rétrospective sans redressement des états financiers antérieurs :

Selon cette solution, la nouvelle méthode comptable est appliquée aux événements et opérations qui ont eu lieu antérieurement et un redressement cumulatif, représentant l'effet du changement dans la méthode comptable sur les exercices antérieurs, vient modifier **uniquement** les états financiers de l'exercice au cours duquel la nouvelle méthode a été adoptée. Le redressement prend la forme d'un redressement des capitaux propres d'ouverture, ou est enregistré dans le résultat de l'exercice en cours - (cas de la France).

Comme les partisans de la méthode prospective, les tenants de l'approche de l'application rétrospective sans redressement des états financiers antérieurs sont d'avis qu'une correction des chiffres publiés antérieurement est de nature à nuire à la crédibilité des états financiers. Ils sont aussi conscients que les chiffres des états financiers antérieurs ne sont pas comparables, bien que le redressement cumulatif relatif au changement de méthode comptable soit présenté dans les états financiers où a lieu le changement de méthode.

3) L'application rétrospective avec redressement des états financiers antérieurs :

Les tenants de cette approche font valoir que seule une application rétroactive intégrale assure l'uniformité des méthodes et conventions comptables sous-jacentes aux chiffres des divers exercices. De plus elle facilite l'interprétation de l'évolution des résultats puisqu'elle permet de comparer les états financiers de divers exercices.

Selon cette approche, la nouvelle méthode comptable est appliquée aux événements et opérations qui ont eu lieu antérieurement. Les chiffres relatifs aux **exercices antérieurs** qui sont fournis pour fins de comparaison sont **recalculés en fonction de la nouvelle méthode**. Il faut procéder comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été en usage.

Une fois le cadre général posé, nous allons maintenant essayer de dire dans quelle approche s'inscrit la norme NCT 11 intitulée «modifications comptables».

A notre avis la lecture des paragraphes 18 et 33 de la dite norme ne laisse place à aucun doute. **Il s'agit de l'application rétrospective de la nouvelle méthode avec redressement des états financiers antérieurs.**

En effet, le paragraphe 18 stipule « De même, et pour favoriser, une plus grande cohérence dans les informations véhiculées par les états financiers de l'entreprise, les données comparatives sont retraitées suivant la nouvelle méthode. Le montant de l'ajustement afférent aux exercices antérieurs à celui ou à ceux qui figurent à titre comparatif dans les états financiers, est inclus dans les capitaux propres d'ouverture du premier exercice présenté Ces retraitements ne sont effectués que pour **les besoins de comparaison** et ne doivent pas conduire à modifier les états financiers qui ont été publiés ».

C'est-à-dire, ce paragraphe admet qu'il y ait **une rupture** entre les états financiers déjà approuvés et publiés et la ou les colonnes relatives à ces états qu'on présente postérieurement pour les besoins de comparaison. Toutefois, pour que le lecteur s'y retrouve, il est d'usage d'inscrire le mot « redressé ou retraité » sous chaque colonne (année antérieure) visée.

A titre de comparaison nous pouvons dire que la France n'a pas adopté la même position que la Tunisie. En effet, l'avis du CNC du 18 juin 1997, a permis de préciser le traitement comptable applicable dans les cas de changement de méthodes comptables. Cet avis prévoit l'imputation de l'impact d'un changement, soit sur le résultat de l'exercice, soit sur les capitaux propres d'ouverture, selon la nature du changement. « Les ajustements résultant d'un changement de méthodes doivent être enregistrés dans le résultat de l'exercice en cours (principe) ». Le CNC a toutefois admis (avis sur la norme IAS 8) la possibilité d'ajuster les capitaux propres d'ouverture en cas de changement résultant d'une modification de la réglementation comptable. C'est la seule exception.

Toutefois, l'impact de la mise en œuvre d'une nouvelle méthode ne peut pas affecter les comptes des exercices antérieurs, car ils sont devenus définitifs. Seuls les comptes de l'exercice du changement peuvent traduire les conséquences du changement.

Selon la règle d'intangibilité du bilan d'ouverture, et pour permettre la comparabilité de l'information financière et comptable, l'entreprise doit fournir, dans chaque cas de changement de méthodes comptables, toutes informations utiles dans l'annexe. En outre, des comptes « pro forma » des exercices antérieurs retraités doivent figurer dans l'annexe afin d'assurer la comparabilité des comptes annuels.

La norme IAS 8, stipule que tout changement de méthode comptable doit être appliqué rétrospectivement. L'application prospective n'est admise que lorsqu'il est impraticable de

déterminer les effets des changements spécifiquement liés à la période ou de manière cumulée.

Quant à la méthode de comptabilisation de cet ajustement, l'IAS 8 préconise l'imputation sur les capitaux propres d'ouverture, et si possible, le retraitement des chiffres de l'exercice précédent présentés à titre comparatif.

Afin d'illustrer tous les développements présentés ci haut nous allons prendre un cas pratique.

Une entreprise fait construire une centrale hydroélectrique. Les intérêts d'emprunts relatifs à cette construction étaient jusqu'à présent immobilisés. Au cours de l'exercice N, l'entreprise a décidé de changer de méthode comptable et de comptabiliser dorénavant ces intérêts en charges.

N.B : Il faut préciser à ce niveau, que contrairement à la norme comptable tunisienne NCT 13, relative aux charges d'emprunt, la norme internationale IAS 23 prévoit deux méthodes de comptabilisation :

- une méthode **de référence** selon laquelle les charges d'emprunt doivent être comptabilisées comme une charge de la période pendant laquelle elles sont engagées.
- une méthode **alternative** qui stipule que les charges d'emprunt doivent être comptabilisées comme une charge de la période pendant laquelle elles sont engagées, à moins qu'elles ne répondent aux conditions d'incorporation au coût d'un actif.

Les intérêts en cause s'élèvent à :

- 500.000 en N
- 750.000 en N-1
- 1.500.000 au cours des exercices antérieurs.

L'état de résultat de l'exercice N indique un bénéfice des activités ordinaires avant charges financières et IS de 3.400.000 L'entreprise n'a pas amorti la centrale, car celle-ci n'est pas encore en service.

L'état de résultat de l'exercice N-1 se présentait ainsi (extrait)

Bénéfice des activités ordinaires avant charges financières et I/S	2.500.000
- Charges financières	
Bénéfice des activités ordinaires avant impôt	2.500.000
I/S (35%)	-875.000
Bénéfice net	1.625.000 DT

Les réserves s'élevaient à 5.000.000 au début de l'exercice N-1 et à 6.625.000 à la clôture.

1) Selon la norme IAS 8 et la norme tunisienne NCT11 relative aux modifications comptables.

Résultat de l'exercice	N	N-1 (retraité)
Bénéfice des activités ordinaires avant charges financières et I/S	3.400.000	2.500.000
Charges financières	-500.000	-750.000
Bénéfice des activités ordinaires avant I/S	2.900.000	1.750.000
I.S (35%)	-1.015.000	-612.500
Bénéfice net	1.885.000	1.137.500

Evolution des réserves	N	N-1 (retraité)
Réserves d'ouverture	6.625.000	5.000.000
Impact du changement de méthodes (net d'impôts)		
65% x (750.000 + 1.500.000 DT) ^{*(1)}	-1.462.500	
65% x (1.500.000 DT)		-975.000
Réserves d'ouverture après retraitement	5.162.500	4.025.000
Bénéfice Net	1.885.000	1.137.500
Réserves à la clôture	7.047.500	5.162.500

^{*(1)} Ce traitement suppose que l'administration fiscale reconnaisse une créance fiscale au profit de la société de 787.500. Soit 2.250.000 DT x 35%.

2) Selon le traitement retenu en France par l'avis du CNC du 18 juin 1997, l'état de résultat de l'exercice N pourra être présenté de la façon suivante :

Résultat de l'exercice	N	N-1
Bénéfice des activités ordinaires avant charges financières et I/S	3.400.000	2.500.000
Charges financières	-500.000	-
Effet cumulé du changement de méthodes	-2.250.000	-
Bénéfice des activités ordinaires avant I/S	650.000	2.500.000
Impôt/ Société (35%)	-227.500	-875.000
Bénéfice net	422.500	1.625.000

L'évolution des réserves	N	N-1
Réserves d'ouverture	6.625.000	5.000.000
Effet du changement de méthodes	-	-
Réserves d'ouverture après retraitement	6.625.000	5.000.000
Bénéfice net	422.500	1.625.000
Réserves à la clôture	7.047.500	6.625.000

Remarques

- Avec le traitement prévu par **l'avis du CNC du 18 juin 1997**, l'état de résultat et les réserves de clôture au titre de l'exercice N-1 n'ont pas été touchés (principe d'intangibilité du bilan d'ouverture).
- En Tunisie, et pour le cas d'espèce, l'effet du changement de méthode sera comptabilisé pour le montant intégral des charges financières immobilisées en N-1 et au cours des exercices antérieurs (soit 750.000 + 1.500.000 = 2.250.000T), car l'administration fiscale ne reconnaîtra pas à l'entreprise une créance fiscale de 787.500 (2.250.000 x 35%). L'entreprise assume les conséquences du choix qu'elle a fait d'immobiliser les charges d'emprunt.
- L'écriture comptable se présente comme suit :

128	Modifications comptables affectant les résultats antérieurs	2.250.000	
222	Constructions		2.250.000

MOHAMED FESSI
EXPERT COMPTABLE