

Chapitre 20 - Les changements comptables

Synthèse

Table des matières

1. Les principes comptables	3
2. Les changements de méthodes comptables	3
2.1. Les changements à l'initiative de l'entité.....	3
2.2. Traitement comptable.....	4
3. Les changements d'estimation.....	6
4. Les corrections d'erreurs.....	7

1. Les principes comptables

Le principe de permanence des méthodes permet d'assurer la comparabilité de l'information dans le temps. Par exception, dans certaines circonstances, un changement de méthode comptable peut toutefois s'avérer nécessaire.

Le texte comptable traitant des changements comptables est le **règlement ANC n°2018-01** du 20 avril 2018.

Il convient de distinguer 3 types de changements comptables :

- Les changements de méthodes comptables.
- Les changements d'estimation et de modalités d'application.
- Les corrections d'erreurs.

2. Les changements de méthodes comptables

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**.

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

2.1. Les changements à l'initiative de l'entité

Un changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité n'est possible qu'à la double condition qu'il existe :

- un **choix entre plusieurs méthodes comptables** conformes aux principes d'établissement des comptes annuels.
- et que le changement de méthode conduise à fournir **une meilleure information financière**.

Un changement de méthode peut s'opérer par :

- L'adoption d'une [méthode de référence](#) : donnant une meilleure information financière. Elle **n'a pas à être justifiée (tableau pour les méthodes de références)**.
- L'adoption d'une [méthode en option](#), dont l'entreprise doit justifier qu'elle conduit à une meilleure information financière sans pour autant être une méthode de référence.

Comptes individuels PCG après 2019	
Activation des coûts de développement (sous conditions)	Référence
Activation des coûts des frais de création de sites internet	Référence
Comptabilisation en charge des frais de constitution, de transformation et de premier établissement	Référence
Activation des droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes liés à l'acquisition de l'actif	Référence
Provisionnement des coûts des prestations de retraite	Référence
Étalement des frais d'émission et des primes de remboursement sur la durée de vie des emprunts	Comptabilisation possible en charge des frais d'émission
Imputation des frais d'augmentation de capital sur les primes d'émission	Possible
Comptabilisation des contrats à long terme	Pas de méthode de référence (à l'avancement ou à l'achèvement)
Inscription des dépenses de grandes révisions en composant de l'immobilisation	Autorisé (ou provision)
Coût des emprunts intégrés au coût d'acquisition de l'immobilisation	Autorisé
Valorisation des stocks	CUMP ou PEPS
Subvention d'investissement	Résultat ou CP

Le choix peut résulter d'une option prévue par le plan comptable général (**manière explicite**) ou de l'existence de plusieurs **méthodes implicites** pour traduire une même opération ou information.

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**.

2.2. Traitement comptable

Lors de changements de méthodes comptables, l'effet, après impôt sur le résultat, de la nouvelle méthode est calculé de façon **rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée**.

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.

Les changements doivent être décrits et, dans le cas échéant, justifié dans l'annexe :

- L'ancienne et la nouvelle méthode,
- La justification de l'adoption de la nouvelle méthode le cas échéant.
- L'incidence du changement sur les postes concernés ;

Application pratique :

Constitution en N et pour la 1ère fois, d'une provision pour retraite. Le montant de l'engagement estimé en N est de 90 000 €. Le report à nouveau créditeur est de 50 000 € à l'ouverture de l'exercice. Pour rappel, les provisions pour retraite ne sont pas déductibles fiscalement (aucun impôt ne doit être déduit).

Changement de méthode via l'adoption d'une méthode de référence :

01/01/N		
110	Report à nouveau créditeur	50 000
119	Report à nouveau débiteur	40 000
153	Provisions pour pensions	90 000

Application pratique :

Changement de méthode d'évaluation des stocks en retenant la méthode du PEPS. Les stocks au 31.12.N-1 sont valorisés à 75 000 € selon la méthode PEPS et 65 000 € sur la méthode CUMP.

01/01/N		
3.	Stocks (75k-65k)	10 000
1523	Provisions pour impôts (10 000*25%)	2 500
110	Report à nouveau (10 000*75%)	7 500

Augmentation des stocks de 10 000 €. Au niveau du résultat, cette hausse du stock vient réduire les charges dans le poste variation de stocks (stockage, on ne consomme pas, baisse des charges et inversement). Cette baisse des charges aurait dû conduire à payer plus d'impôt. D'où la provision d'impôt à payer pour le prochain exercice.

3. Les changements d'estimation

Les estimations comptables sont le résultat de l'exercice du jugement et de la mise en œuvre d'hypothèses dans l'application d'une méthode comptable.

Les changements d'estimation résultent soit :

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

Les changements d'estimation n'ont un effet que sur **l'exercice en cours et les exercices futurs (façon prospective)**. 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.

Il est parfois compliqué de différencier les changements d'estimation des changements de méthodes comptables. À défaut de pouvoir qualifier clairement une modification de changement de méthode comptable ou de changement d'estimation, cette modification est assimilée à un changement d'estimation.

S'il s'agit **d'une information significative, une mention et la justification du changement d'estimation doivent être portées dans l'annexe.**

Application pratique :

Une société utilise la méthode PEPS pour évaluer les stocks de PF. Depuis 2 ans, l'activité s'est développée, et le stock PF a fortement augmenté générant une difficulté pour l'utilisation de la méthode PEPS. Afin de refléter aux mieux la réalité financière, le comptable envisage de passer à la méthode CUMP.

Évaluation du stock	Méthode PEPS	Méthode CUMP
Au 01.01.N	30 000	28 000
Au 31.12.N	40 000	42 000

31/12/N

71355 678	Variation des stocks de PF Autres charges exceptionnelles	28 000 2 000	
355	Stocks de PF		30 000

Solde du SI

31/12/N

355	Stocks de PF	42 000	
71355	Variation des stocks de PF		42 000

Constatation du SF

4. Les corrections d'erreurs

Les corrections d'erreurs résultent d'erreurs, d'omissions matérielles ou d'interprétations erronées.

Constitue également une erreur, l'adoption par l'entité d'une méthode comptable non admise.

Les corrections d'erreurs sont comptabilisées dans **le résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées (manière prospective)** 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.

Les corrections d'erreurs doivent faire l'objet d'une information dans l'annexe (**nature de l'erreur, l'impact sur les comptes, la présentation des principaux postes des exercices antérieurs corrigés de l'erreur**).

Application pratique :

Une société a oublié de comptabiliser en N-1 une vente de marchandises non soumise à TVA pour 50 000 €. Le stock en fin d'exercice était de 20 000 € en lien à cette vente.

Vente :

N

411 707	Clients Ventes marchandises	50 000	50 000
------------	--------------------------------	--------	--------

Extourne :

N

6037	Variation de stock de m/ses	20 000	
------	-----------------------------	--------	--

370	<i>Stock de m/ses</i>	20 000
-----	-----------------------	--------

IS :		N	
6951	/S	7 500	
444	<i>Etat, IS</i>		7 500

(50 000 – 20 000)*25%