

# La permanence des méthodes et les CHANGEMENTS COMPTABLES

Introduction : les 4 types de changement comptable ( question de cours )

La permanence des méthodes est un **principe comptable fondamental**, pour la cohérence et la comparabilité des informations. Le non-respect de ce principe constitue une irrégularité comptable .

Mais le PCG distingue **4 types de changement qui ne sont pas des irrégularités** :

- I .**changement de méthode comptable**, au sens de l'article 11 du code de Comm .( *ppe permanence* )
- II .**changement d'estimation**, ou de modalité d'application, au sein d'une même méthode comptable -
- III .**changement d'opportunité fiscale**, ( ou d'option fiscale ) - IV .**correction d'erreurs** .

## I. LES CHANGEMENTS DE METHODE COMPTABLE .

1- **Définitions** :selon l'art 11 du Code de Commerce , qui définit le principe de permanence des méthodes, « à moins que des modifications n'interviennent dans la situation du commerçant, la présentation des comptes annuels, et les méthodes d'évaluation ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre . Si des modifications interviennent, elles doivent être décrites et justifiées dans l'annexes .«

⑨ **Changement de méthode comptable** = modification des règles d'EVALUATION /ou de PRESENTATION des COMPTES ANNUELS .

⑨ Exemples : changement de méthode d'évaluation des stocks ( de PEPS à CMP) / adoption d'une méthode préférentielle / changement de mode comptabilisation des frais d'émission d'emprunt .  
1<sup>ère</sup> activation des couts d'emprunt dans le cout des actifs éligibles . changement de présentation du cpte de RA ( en compte -⑦ en liste ) .

2- Les 3 cas possibles de changement de méthode comptable .

1<sup>er</sup> cas -->soit il est **imposé à l'entreprise** , par **une modification de la réglementation comptable** : pas de justification nécessaire dans ce cas . exemple : modification du règlement de l'ANC, suite à transposition de la Directive européenne de juin 2013 . ( applicable en France janvier 2016 ) --> soit il est **décidé par l'entreprise** :

2 ème cas ⑦ suite à **des modifications dans la situation du commerçant** , modifications rendant le changement de méthode nécessaire à une meilleure information (justifications à fournir ) exemples : entrée dans un groupe et adoption des méthodes du groupe .

. nouvelle politique d'approvisionnement justifiant le passage du CMP au PEPS .

3<sup>ème</sup> cas ⑦ par **adoption d'une méthode préférentielle** selon le PCG , pour une meilleure information . ; exemple : 1<sup>ère</sup> comptabilisation d'une provision pour engagement de retraite pas de justification nécessaire alors .

- **Seul but admis pour un changement de méthode comptable ?** : LA RECHERCHE D'UNE MEILLEURE INFORMATION et meilleure image fidèle
- Un changement de **méthode** est-il possible pour des raisons fiscales ? non
- parce que plusieurs méthodes existent ? non
- **Un changement d'intention** ( décision de gestion ) justifie-t-il un changement de méthode ? non.

### 3- COMPTABILISATION DES CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES . :

#### 3-1 EFFET RETROSPECTIF du changement de méthode comptable .

PCG « L'effet après impôt de la nouvelle méthode comptable est calculé à l'ouverture de l'exercice du changement, comme si la nouvelle méthode avait toujours été appliquée . »

#### 3-2 SCHEMA COMPTABLE : **2 écritures( d'inventaire) a et b sur l'exercice du changement**

- a ) impact du changement à l'ouverture (effet rétrospectif). Date = début d'exercice ( 1 / 1)
- b ) impact du changement sur l'exercice . Date = clôture de l'exercice .

- a. ) IMPACT DU CHANGEMENT A L'OUVERTURE DE L'EXERCICE DU CHANGEMENT ( effet rétrospectif)
- **Règle** : l'effet du changement ,**après impôt** , doit être **imputé en report à nouveau ( 110 ou119)**, à l'ouverture de l'exercice du changement .--- >cf applis 1 , 2 et 3 -  
**Ecriture datée du 1<sup>er</sup> jour de l'exercice ( même si passée à la clôture )**.
  - **2 exceptions** :
  - o 1 –pas d'effet rétrospectif pour les couts de développement immobilisés .
  - o 2- comptabilisation en charge exceptionnelle ( 6788), et non en report à nouveau , de l'impact à l'ouverture, si le changement occasionne une charge par nature déductible .  
Et ceci pour permettre la déductibilité : *L'impact du changement à l'ouverture a un effet fiscal ,et seule une charge comptabilisée peut être déductible .cf appli 2*
- b. ) IMPACT DU CHANGEMENT SUR L'EXERCICE .
- application de la **nouvelle méthode** , comptabilisée **en résultat ( 6 ou 7 )** .
  - écriture datée du jour de clôture .
  - annulation de la provision pour impôt ( 155) par une reprise 7875 si résultat N bénéficiaire, ou par 110 si résultat déficitaire

#### 4 – Incidence du changement sur l'information financière. dans l'Annexe .

- a. ) description, et justification du changement
- b. ) toute information nécessaire à la compréhension du changement, et effets sur les résultats et capitaux propres antérieurs .
- c. ) informations comparatives dans des comptes antérieurs retraités proforma nouvelle méthode, pour assurer la cohérence et la comparabilité de l'information financière .

NB : 2 ) et 3 ) représentent l'effet rétrospectif du changement de méthode : « comme si la nouvelle méthode avait toujours été appliquée » ; l'impact sur les résultats antérieurs passe donc en RAN 110/119

4- Changement comptable et CAC : diligences du CAC = recherche des changements éventuels+ vérification du traitement des changements de méthode ; observations dans le rapport général sur les changements non justifiés, ou les traitements comptables incorrects.

## II. CHANGEMENTS D'ESTIMATION ou de MODALITE d'APPLICATION d'une METHODE COMPTABLE

- 1- Définition : changement **au sein d'une même méthode comptable**. (Ce n'est pas un changement de méthode, au sens de l'article 11 du CdC)
- 2- Conditions du changement : il **faut une modification des circonstances sur lesquelles était fondée l'estimation : nouvelles informations ou meilleure expérience**
  - 2-1 Nouvelles informations : ex = modification des conditions d'utilisation d'un bien -> révision plan d'AMORTISSEMENT pour le futur .
  - OU
  - 2-2 Meilleure expérience : ex = affinement de la méthode de calcul d'une provision ou de calcul d'un stock
- 3- Comptabilisation du changement d'estimation : EFFET PROSPECTIF : pas d'impact à l'ouverture, **effet sur l'exercice du changement et les ex ultérieurs** : comptabilisation en résultat (charge ou produit), sans impôt.
- 4- Information financière : information dans l'annexe, selon le PCG : « toute information nécessaire à la compréhension du changement » a- justification : circonstances nouvelles : nouvelles informations et/ou meilleure expérience .  
b- Impact sur le bilan et résultat **de l'exercice** : pas de comptes pro forma car effet prospectif

**NB : si difficultés pour savoir si changement de méthode ou d'estimation, traiter comme un changement d'estimation, moins impactant sur les comptes .**

### 5 - REVISION d'UN PLAN d'AMORTISSEMENT POUR LE FUTUR

- a** conditions du changement : modification des circonstances sur lesquelles était fondée l'estimation de la durée d'amort -> nouvelle durée d'utilisation ou Valeur Résiduelle , modification des coûts de démantèlement prévus .
- Décrets 29/11/83 : toute modification significative des conditions d'utilisation d'un bien rend obligatoire la révision du plan d'amortissement POUR LE FUTUR.
  - IFRS : les durées d'utilisation doivent être révisées périodiquement et les taux d'amortissement ajustés pour l'ex en cours et les exercices ultérieurs
- NB= ne pas confondre avec modification de base amortissable suite à dépréciation ou nouveaux investissements -> révision du plan d'AMT mais ne constitue pas un changement comptable*
- b** comptabilisation du changement : **en résultat -> charge ou produit de l'ex du changement**
- **PLAN d'AMORTISSEMENT COMPTABLE REVISE POUR LE FUTUR**  
**mais amortissement fiscal inchangé**
  - **Nouvelles DAA = VNC Date du changement - ( nouvelle ) Valeur résiduelle**  
**Nouvelle durée d'ut résiduelle**
  - **Dotations d'exploitation**
- c** différence avec correction d'erreur = **si erreur dès le départ sur la durée d'utilisation du bien, compte tenu des infos disponibles à l'époque, (on aurait dû choisir un autre taux) :**
- *Rattrapage des amortissements antérieurs en 687 dotation exceptionnelle.*

## III. LES CHANGEMENTS D'OPPORTUNITE FISCALE (d'OPTION FISCALES)

1-Définition : Un changement d'opportunité fiscale est un changement concernant LES PROVISIONS REGLEMENTEES et les AMORTISSEMENTS DEROGATOIRES.

Ex : 1<sup>ère</sup> constatation d'une provision pour hausse de prix, reprise anticipée d'un PHP ou d'amortissements dérogatoires, abandon de l'amortissement dégressif .

2-Justification : inutile, car ce n'est ni un changement comptable au sens de l'Art.11, ni un changement d'estimation.

Rappel : les provisions réglementées ne sont pas soumises au ppe de permanence des méthodes.

3-comptabilisation : en dotations ou reprises exceptionnelle (687 ou 787).

4-conséquence sur l'information financière : PCG : toute information nécessaire à la compréhension du changement. Mais pas d'information comparative (effet prospectif uniquement).

## IV. LES CORRECTIONS D'ERREURS.

1-Définition : Correction résultant d'ERREURS matérielles , OMISSIONS, INTERPRETATIONS ERRONEES, ou ADOPTION de METHODES COMPTABLES NON ADMISES.

2-Justification : erreurs à apprécier par rapport à la réglementation et à la doctrine comptables.

3-Comptabilisation : -dans l'exercice ou l'erreur est constatée.

- **en résultat, (souvent exceptionnel), si les conséquences de l'erreur sont en résultat, sur une ligne distincte du compte de résultat**
- en capitaux propres si les conséquences de l'erreur sont en capitaux propres .exemple : une erreur sur la 1<sup>ère</sup> constatation d'une provision pour retraite sera corrigée en 110, report à nouveau . ( 119 RAN débiteur à 153 prov. Pour retraite )

4- Conséquences sur l'information financière dans l' ANNEXE :

- la nature des erreurs :description/exercice de survenance et de correction
- : indication du poste de bilan affecté, et compte de résultat retraité, sous forme simplifiée
- +Si erreur significative relative à un exercice précédent infos comparatives retraitées pro forma (= effet rétrospectif pour une erreur sur exercice précédent)

5- Erreurs et diligence du CAC : le CAC à l'obligation légale d'informer le conseil d'administration et l'Assemblée Générale des actionnaires. (Par son rapport général) + Incidences s/ le rapport général

6- Cas d'erreurs révélées par un contrôle fiscal et affectant les comptes annuels.

les corrections sont toujours comptabilisées en résultat exceptionnel ( 671, 672= charges excepts/ exercices antérieurs, 772 « produits exceptionnels s/exercices antérieurs », 7788 / 687)

## V :Les méthodes préférentielles -SYNTHESE

Catégorie comptable	Méthode préférentielle (adoption quasi définitive)	Autre(s) méthodes
Coûts de développement	Activation en 203 par 72	Dépenses Laissées en charges
Site internet actif créé	Activation en 205 par 72	Dépenses Laissées en charges
Engagements à l'égard du personnel ( actif ou retraité )	Provision totale des engagements	Info dans l'annexe seulement ou provision partielle
Frais de constitution, transformation, ou de premier établissement	Charges par nature	Activation en 201 frais d'établissement, par 72
Frais d'augmentation de capital, fusion ou scission	Imputation sur la prime d'émission pour le montant net d'impôt, le surplus en charges	Dépenses laissées en charges, ou activées en frais d'établissement 201à72
Contrats à long terme	CA ( et Résultat) à l'avancement	Méthode à l'achèvement