Changement de méthode : le premier *"jardin extraordinaire"* de l'innovation comptable

Eric DELESALLE

Il est fixé au niveau international que *« l'évaluation et la présentation de l'effet financier de transactions et d'événements semblables doivent être effectuées avec cohérence dans l'ensemble d'une entreprise et pour cette entreprise dans le temps et de façon cohérente pour différentes entreprises ; cependant la nécessité de comparabilité ne doit pas être confondue avec la pure uniformité et ne doit pas constituer un obstacle à l'introduction de normes comptables améliorées »* (cadre conceptuel de l'IASC, §§ 39 et 41).

En France, le Conseil national de la comptabilité vient d'apporter de *nouvelles définitions* et de *nouveaux traitements* à ces cas particuliers de changements de méthodes.

L'avis du Conseil national de la comptabilité n°97-06 du 18 juin 1997 apporte de nouvelles définitions et précise les modes d'enregistrement comptable des changements de méthodes, dans le cadre de l'article 11 du code de commerce qui précise depuis la loi du 30 avril 1983 que *« à 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 CNC, sur la base des traitements préconisés par l'IASC, a apporté de nouvelles définitions, surtout en matière de typologie des exceptions à ce principe de la permanence des méthodes comptables, afin d'améliorer le référentiel français existant et surtout de le rendre compatible avec le traitement international, et ceci sans opérer une modification ni de la loi comptable, ni du décret comptable, ni même du Plan comptable général (ayant le statut d'arrêté ministériel).

L'avis du CNC maintient une typologie basée sur la reconnaissance de quatre types de changements comptables. Il s'agit des quatre types suivants : changement de méthode comptable, changement d'estimation et de modalité d'application, changement d'option fiscale et correction d'erreur. La présente étude vise à analyser chacun de ces quatres types et à opérer une illus-

Résumé

Dans son avis rendu le 18 juin 1997, le CNC a précisé les nouvelles règles à retenir en matière de changement de méthode comptable. Bien entendu, le principe de la permanence des méthodes demeure applicable afin de permettre la comparabilité des informations dans le temps et dans l'espace. Mais des changements sont notamment possibles, sur justification, si la nouvelle règle permet de donner une meilleure image fidèle du résultat, du patrimoine ou de la situation financière de l'entreprise. Le CNC a précisé le cadre général de ces cas, en retenant notamment le concept qu'un changement de méthode correspond à un changement d'option dans le cadre prévu par la normalisation. De plus, le CNC a retenu pour certaines situations l'option correspondant à l'image fidèle par postulat (notion de traitement préférentiel).

Au niveau du traitement comptable, le CNC a précisé que la technique à retenir est désormais l'imputation sur les capitaux propres des effets du changement comptable, pour le montant net de l'impôt (mais il reste, en pratique, au niveau des comptes individuels, à s'assurer de la compatibilité de ce traitement avec les contraintes fiscales).

Par contre, en matière de traitement des corrections d'erreur, le CNC a maintenu la modalité d'enregistrement de l'impact au niveau du résultat (exceptionnel) de l'exercice au cours duquel la correction est opérée.

*Ces nouvelles définitions, règles et modalités sont applicables alors même qu'aucune modification du PCG n'a été opérée et que les nouveaux traitements sont différents de l'usage antérieur. Outre le souci de compatibilité avec les standards internationaux, il ne fait pas de doute que cet avis du CNC constitue un premier pas important de la modernisation du système comptable "*à la française".

tration sur la base de dix exemples schématiques traités dans le cadre des nouvelles dispositions préconisées par le CNC dans l'avis du 18 juin 1997. **Le texte intégral est donné en annexe.**

Il faut remarquer que cet avis du CNC est applicable aux exercices ouverts depuis le 1er juillet 1997 et que, de manière générale, il est préconisé que l'annexe comprenne toutes les informations détaillées utiles afin de justifier les changements comptables opérés.

L'avis du CNC est bâti sur le principe de la permanence dans l'application des règles d'évaluation et de présentation comptables, mais reconnaît que des changements peuvent être opérés *à titre exceptionnel* dans le cadre de la recherche et de l'obtention d'une meilleure information.

Les "vrais" changements de méthodes comptables

Le premier type de changement de méthode est appelé *"changement de méthode comptable"*. Le CNC distingue deux cas : d'abord le cas des changements de réglementation et ensuite les changements *stricto sensu*. Les changements de réglementation sont des changements imposés aux entreprises sur décision d'une autorité compétente en la matière. L'avis 97-06 du CNC n'apporte pas plus de précisions puisqu'il s'agira de changements à mettre en œuvre selon les caractéristiques décidées par l'autorité réglementaire. Cela pourra être le cas dans un proche futur dans l'hypothèse d'un changement important des dispositions du Plan comptable général.

Quant aux changements *stricto sensu*, le CNC considère qu'il y a une telle qualification lorsqu'il existe une option explicite ou implicite dans le cadre de la réglementation comptable et que l'entreprise décide de changer l'option initialement retenue. Le CNC précise cependant que la justification de ce changement doit se trouver du fait de modifications intervenues dans la situation de l'entreprise ou dans le contexte économique industriel ou financier ; ainsi *« la décision de changer de méthode n'est pas discrétionnaire, elle résulte de circonstances qui rendent ce changement nécessaire »*. Toutefois, le CNC considère qu'il n'y a pas de qualification de changements *stricto sensu* pour des événements ou opérations qui diffèrent sur le fond d'événements ou opérations survenus précédemment, et aussi pour des événements ou opérations qui étaient jusqu'alors sans importance significative. Le changement *stricto sensu* s'inscrit bien évidemment dans la recherche d'une information financière manifestement meilleure, étant mis en évidence que les différentes méthodes comptables applicables ne sont pas nécessairement équivalentes.

De la notion d'options comptables

A titre d'exemple de changements *stricto sensu*, le Conseil national de la comptabilité a donné neuf options qui peuvent donc faire l'objet d'un traitement différent, étant à souligner que pour deux de ces options, l'avis du CNC retient "la" solution qui conduit à une meilleure information. Ces deux cas sont, en ce qui concerne les contrats à long terme, le fait de retenir la méthode à l'avancement par rapport à la méthode à l'achèvement, et, en matière d'engagements de retraite, la méthode de comptabilisation d'une provision par rapport à la méthode de simple mention dudit engagement en annexe. Les autres options sont relatives aux frais de recherche et développement, à l'inclusion des charges financières dans le coût de production, à la mise en œuvre d'une réévaluation, à l'évaluation à la sortie des stocks, au traitement des titres de participation, au suivi des frais d'émission d'emprunts et au rattachement des subventions

Abstract

In its opinion released on 18 June 1997, the CNC defined the new rules to be applied in cases of changes of accounting method. Clearly, the principle of consistency of methods remains valid in order to allow the comparability of information through time and space. But changes are possible notably, on justification, if the new rule allows a better true and fair view of the profit, the net worth or the financial situation of the enterprise. The CNC has determined the general framework of such cases, particularly by retaining the notion that a change in method corresponds to a change of option within the context of the standardisation framework. Moreover, the CNC, for certain situations, has retained the option corresponding to the true and fair view by postulate (notion of preferred treatment).

As regards the accounting treatment, the CNC has determined that the technique to be applied henceforth is the allocation to capital account of the effects of changes in accounting, for the net after tax amount (in practice, with respect to individual accounts, it has to be verified that this accounting treatment is compatible with tax constraints).

However, with respect to the treatment of the correction of errors, the CNC has maintained the method of recording the impact at the level of the profit (exceptional) of the accounting year during which the correction has been made.

These new definitions, rules and methods are applicable even though no change has been effected to the PCG and that the new treatments are different from previous practice. Apart from the concern for compatibility with international standards, there is no doubt that this CNC opinion constitutes a first and important step in the modernisation of the accounting system "à la française".

d'investissement. Il est aussi rappelé qu'en matière de comptes consolidés, il existe l'ensemble des options prévues à l'article 248-8 du décret du 23 mars 1967 qui entre dans le champ d'application de cette notion de changement *stricto sensu* ; à ce titre, le CNC retient comme méthode préférentielle l'inscription à l'actif du bilan des biens pris par contrat de crédit-bail (par souci de compatibilité avec la solution retenue dans la norme IAS 17).

Traitement dans les comptes

Ce type de changements (*stricto sensu*) fait l'objet d'un nouveau traitement comptable. En effet, pour le CNC, dans le cadre de l'application de la méthode dite rétrospective (à savoir qu'il convient de calculer l'effet du changement à l'ouverture de l'exercice de modification de l'option), il faut enregistrer l'impact dudit changement en contrepartie du poste de *report à nouveau*, à savoir en imputation directe dans les capitaux propres. Deux précisions sont apportées : d'une part, le CNC considère que cet impact est à enregistrer pour un montant net d'impôts ; et d'autre part, il relève que si ce traitement est incohérent avec des règles fiscales particulières (ceci pouvant être le cas au niveau des comptes individuels mais en aucun cas dans l'hypothèse des comptes consolidés), l'impact du changement peut alors être comptabilisé en contrepartie du compte de résultat exceptionnel conformément à ce qui était pratiqué avant cet avis 97-06 ; la méthode préférentielle reste, cependant, l'imputation au niveau des capitaux propres, et ceci sans remise en cause des principes comptables généralement admis et notamment du principe qui fixe que les capitaux propres d'ouverture d'un exercice doivent *correspondre* (et non être *égaux*) aux capitaux propres du bilan de clôture de l'exercice précédent.

Le CNC considère que si les provisions sont dotées en contrepartie du report à nouveau dans le cadre de ce traitement préférentiel, leur reprise devra s'opérer en contrepartie des capitaux propres pour la partie de l'éventuelle provision qui n'aurait pas trouvé sa justification.

Ce traitement comptable est indéniablement la principale innovation introduite par cet avis 97-06. Il n'a pas été commenté à ce jour par l'administration fiscale.

Les "faux" changements de méthodes comptables

Le deuxième type de changement de méthode reconnu par le CNC est le cas *"des changements d'estimation et de modalités d'application"*. Pour l'avis 97-06, ce ne sont pas des changements de méthode car, d'une part, en raison des incertitudes inhérentes à la vie des affaires, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent être évalués avec précision (c'est la notion d'estimation) : *« une estimation est révisée si les circonstances sur lesquelles elle était fondée sont modifiées par suite de nouvelles informations ou d'une meilleure expérience »*. Une décision de gestion ou un changement d'intention peut conduire bien évidemment l'entreprise à modifier certaines évaluations ; à titre d'exemples, le CNC indique que, dans le cadre d'une nouvelle estimation de la durée de vie d'une immobilisation, il faut revoir le plan d'amortissement futur ou bien, dans le cas d'un actif anciennement comptabilisé à sa valeur d'utilité, il faudra opérer le cas échéant une dépréciation en fonction de la valeur de marché si l'entreprise a pris la décision de gestion de vendre ledit actif.

Un autre traitement en comptabilité

Le traitement comptable est, par définition, prospectif dans ce type de changement. L'imputation est à opérer au niveau du compte de résultat par nature. L'avis 97-06 précise cependant que *« 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 cette règle de simplification d'un bon nombre de questions de pratique comptable, le CNC a donc fait un choix précis de qualification de changement d'estimation ou de changement dans les modalités d'application, étant rappelé l'importance à réserver à l'information en annexe. Les changements *stricto sensu* sont donc bien réservés aux cas spécifiques des changements d'options comptables ; dans les autres cas, il s'agira "de faux changements" qui ne nécessiteront pas de traitements particuliers, sauf à donner aux lecteurs des états financiers toute information utile.

Les changements "assimilés"

Les deux autres changements identifiés par le CNC reprennent les définitions qui avaient été préalablement commentées par l'Ordre des experts-comptables dans une recommandation de 1984 et par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes dans une note d'information de 1989 : il s'agit d'une part des *changements d'option fiscale* et d'autre part des *corrections d'erreurs*.

Les changements d'option fiscale ont pour objet de permettre à l'entreprise d'optimiser à son gré les avantages accordés par les règles fiscales. L'avis

97-06 considère, comme c'était le cas auparavant, que constitue des changements d'option fiscale tout mouvement sur les amortissements dérogatoires et de manière générale sur toutes les provisions réglementées car ces comptes ne relèvent pas du respect des principes comptables : il s'agit de comptes fiscaux inscrits pour des conditions de forme dans la comptabilité. En outre, ces changements ne concernent par définition que les comptes individuels, tous les comptes purement fiscaux étant à titre obligatoire éliminés des comptes consolidés. Le traitement est, par nature, prospectif et l'imputation s'opère conformément aux règles fiscales au niveau du résultat exceptionnel.

Les corrections d'erreurs résultent d'erreurs, d'omissions matérielles ou d'interprétations erronées ; bien entendu, il ne faut pas les confondre avec les révisions d'estimation : les corrections d'erreurs sont extrêmement rares (le comptable, en effet, ne commet pas ou ne doit pas commettre d'erreurs !). A titre illustratif, le Conseil national de la comptabilité précise qu'il y a correction d'erreurs au titre de la correction opérée suite à l'adoption par l'entreprise d'une méthode comptable non admise. L'avis 97-06 précise que les corrections d'erreurs doivent être comptabilisées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées. Le CNC a donc fait le choix du traitement alternatif reconnu par la norme 12 de l'IASC, alors que, pour les changements *stricto sensu*, le CNC a retenu le traitement préférentiel, à savoir l'imputation sur les capitaux propres. Les corrections d'erreurs restent donc comptablement enregistrées au niveau du résultat exceptionnel, et nécessitent le cas échéant un retraitement fiscal puisque cette notion n'existe pas au regard du principe fiscal d'intangibilité du bilan d'ouverture. L'annexe doit, notamment dans ce cadre très précis de la correction d'erreurs, comprendre toute information particulière, le rapport de gestion du conseil d'administration aussi, et les commissaires aux comptes ont une mission particulière car leur intervention vise notamment à éviter que des erreurs soient commises et que donc, il soit nécessaire de les corriger...

Les définitions générales étant maintenant précisées, la présente étude va analyser *dix exemples d'application* de changement comptable, afin d'opérer leur qualification au regard de la nouvelle typologie prévue par l'avis 97-06 du CNC et de commenter le traitement comptable à retenir.

Exemple n° 1 : Evaluation des stocks

■ **Enoncé :** Au cours de l'exercice N, la société X envisage de procéder au changement de la méthode de valorisation de la sortie de ses stocks de marchandises en passant du référentiel premier entré - premier sorti (PEPS) au référentiel coût moyen pondéré (CMP). A l'ouverture de l'exercice, l'évaluation du stock selon la méthode du PEPS a amené la constatation dans les livres d'un montant total de 10 MF ; à la clôture de l'exercice N l'évaluation du stock selon la méthode du CMP amène la valorisation d'un stock total de 14 MF. On précise que ce changement s'explique par une nouvelle organisation dans la politique d'approvisionnement de l'entreprise

■ **Analyse :** Ce passage de l'évaluation de la méthode PEPS à la méthode CMP, option qui figure dans le cadre du référentiel comptable sur les comptes individuels, est un changement de méthode *stricto sensu*. Il ne pourra être opéré que s'il existe des justifications au passage d'une règle à une autre : il faudra donc que l'entreprise justifie d'une nouvelle organisation ou de circonstances subies particulières permettant de justifier l'obtention d'une meilleure image fidèle par l'utilisation du référentiel CMP.

■ **Traitement :** Il faut appliquer la méthode rétrospective. L'entreprise doit donc recalculer son stock d'ouverture selon la méthode du CMP. A défaut de la connaissance du stock d'ouverture selon la nouvelle méthode, il conviendra de différer d'un exercice ledit changement de méthode. En posant que le système d'information de l'entreprise permette de recalculer le stock d'ouverture pour un montant total de 11 MF, on aura le traitement comptable suivant :

Débit : stock de marchandises : 1 MF

Crédit : report à nouveau : 1 MF.

On a donc majoré le stock d'ouverture de la différence de 11 - 10 = 1 MF en contrepartie du report à nouveau. Toutefois, l'avis 97-06 précise que l'impact doit être enregistré pour le montant net d'impôt dans le poste de capitaux propres. Aussi, une écriture supplémentaire doit être enregistrée afin de tenir compte de l'impôt résultant de cette majoration de stock qui sera donc pris en compte dans le résultat fiscal de l'exercice de ce changement de méthode. L'écriture est la suivante :

Débit : report à nouveau : 0,4 MF

Crédit : Etat, impôt sur les bénéfices : 0,4 MF.

Ce montant correspond à la majoration du stock de 1 MF calculée au taux de l'impôt exigible de l'exercice N, estimé dans cet exemple à 40 %.

■ **Remarque :** Bien évidemment cette dette d'impôt devra faire l'objet d'une analyse au moment de l'arrêté des comptes de l'exercice N afin de vérifier son exigibilité : une contre-passation au niveau du compte de résultat (charge d'impôt sur les bénéfices) devra être, le cas échéant, opérée. Au niveau fiscal, il conviendra de procéder à une réintégration sur le tableau de passage du résultat comptable au résultat fiscal de la différence de 1 MF qui ne devrait pas entraîner de problèmes de forme au regard de la réglementation fiscale ; cette dernière

reconnaît, en effet, la notion de résultat soit par différence entre produits et charges, soit par l'analyse de la variation de capitaux propres : s'agissant d'une plus-value, il n'y a aura pas de contraintes fiscales particulières au regard de sa reconnaissance au niveau d'un produit imposable. Par contre, s'il s'était agi d'une moins-value, celle-ci imputée au niveau du poste de report à nouveau n'aurait *sans doute* pas été déductible par le biais de l'enregistrement proposé. C'est pour cela que, dans l'avis 97-06, le CNC autorise une méthode alternative d'imputation au compte de résultat afin de préserver les droits à déduction au regard des spécificités fiscales. Toutefois, il reste à attendre le commentaire administratif qui confirmera ou infirmera la position administrative sur cette question. En tout état de cause, au niveau des comptes consolidés, le seul traitement possible est dorénavant d'opérer l'imputation sur les capitaux propres par utilisation du poste de report à nouveau. Il s'agit d'une innovation majeure car, jusqu'à présent, le comptable n'avait pas à utiliser ce compte réservé aux décisions prises par les associés ou actionnaires en assemblée générale.

Exemple n° 2 : Amortissements économiques des actifs corporels

■ **Enoncé :** Il s'agit du problème des amortissements économiques (à l'exclusion des amortissements dérogatoires) d'une entreprise qui décide au titre de l'exercice N de passer à une durée d'amortissement de 7 ans d'immobilisations qui, jusqu'alors, étaient amorties sur une durée de 4 ans ; cet allongement de 3 ans de la durée de vie des immobilisations est justifié par un changement dans l'organisation économique de l'entreprise.

■ **Analyse :** Selon l'avis 97-06 du CNC, il s'agit d'un *changement dans les modalités d'application* des méthodes comptables.

En effet, il n'est pas possible de revenir sur les amortissements antérieurs, car le changement est uniquement prospectif : ce sont donc les amortissements de l'année et des années à venir qui seront calculés sur la base de la nouvelle durée (7 ans) sans remise en cause des dotations aux amortissements antérieurement enregistrées (sur la base de 4 ans). A défaut, il y aurait alors correction d'erreurs et non changement d'estimation. Le traitement comptable est donc extrêmement simple : il suffit de mentionner en annexe ce changement dans l'estimation de la durée de vie de l'immobilisation, et d'enregistrer dans les conditions de droit commun la nouvelle dotation de l'année puisque, rappelons-le, seuls les mouvements présents et futurs sont concernés par cette nouvelle appréciation.

Exemple n° 3 : Changement de référentiel comptable

■ **Enoncé :** On pose que le groupe M souhaite présenter ses comptes consolidés selon les règles de traitement préférentiel reconnues par l'IASC dans les normes actuelles révisées. L'utilisation de ce référentiel est justifiée au titre de l'application des dispositions de l'article 357-8-1 de la loi sur les sociétés commerciales.

■ **Analyse :** Il s'agit d'un changement *stricto sensu* pour autant que les traitements comptables retenus par l'IASC soient compatibles avec le référentiel français tant que la réforme de la loi comptable n'est pas votée.

Le traitement comptable est donc celui de l'imputation des différents impacts au niveau du report à nouveau, pour un montant net d'impôts. Toutefois, il faut préconiser que l'ensemble des changements soit enregistré en une seule fois et non d'une manière annuelle. La Commission des opérations de bourse a d'ailleurs recommandé dans un communiqué du 10 décembre 1997 que, si une société a à effectuer plusieurs changements pour se conformer à un ensemble de méthodes comptables préférentielles, il est préférable de regrouper ces changements sur un exercice afin de ne pas perturber la comparabilité des comptes et de permettre à tout lecteur de comparer des informations comparables. Rappelons aussi que, dans cette hypothèse de changements *stricto sensu*, il convient de présenter de manière *pro-forma* les éléments du bilan et du compte de résultat de l'exercice précédent (colonne N-1) que l'on aurait obtenu si, dès l'exercice précédent, la nouvelle méthode avait été retenue. Cette analyse *pro-forma* est donc un travail très lourd à faire en pratique, et est un élément extrêmement important à appréhender dans la décision de procéder à un changement *stricto sensu* s'inscrivant dans le traitement général de l'utilisation des méthodes préférentielles retenues par le référentiel international.

Exemple n° 4 : Evaluation des participations par équivalence

■ **Enoncé :** On pose qu'à la clôture de l'exercice N, la société X, qui remplit toutes les conditions fixées par l'article 340-4 de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, décide d'opter pour l'évaluation par équivalence des titres de participation qu'elle détient en portefeuille. Cette option se justifie par l'importance significative prise par l'activité des sociétés filiales concernées.

■ **Analyse :** Il s'agit d'un changement *stricto sensu*, la mise en œuvre de cette méthode d'évaluation constituant une option comptable ouverte aux sociétés qui respectent certaines conditions, notamment d'établissement de comptes consolidés.

Le traitement comptable est celui prévu par la loi sur les sociétés commerciales, à savoir que l'écart d'équi-

valence qui résultera de cette méthode d'évaluation est à imputer dans les capitaux propres dans le cadre d'un compte spécifique et provisoire. Ce poste d'écart d'équivalence recevra aussi par imputation exceptionnelle les provisions pour dépréciation des titres qui existaient à l'ouverture de l'exercice, afin d'éviter que cette option permette d'augmenter le montant du résultat comptable fictivement. Cette analyse est aussi retenue au niveau fiscal, l'écart d'équivalence n'étant pas imposable sauf pour ce qui concerne la réimputation des provisions d'ouverture qui, fiscalement, sont considérées comme des plus-values à long terme. Ce traitement comptable, appliqué depuis la mise en œuvre de ces dispositions par la loi du 3 janvier 1985, correspond donc au nouveau traitement comptable prévu par l'avis 97-06 et, sur ce point, il n'y a donc pas de divergences entre les pratiques antérieures (depuis 1985) et le nouveau texte du CNC.

Exemple n° 5 : Corrections de comptes clients

■ **Enoncé :** A la clôture de l'exercice N, une société enregistre en charge la différence de 340 540.60 francs constatée entre la balance auxiliaire des comptes clients et le compte collectif repris dans la balance générale.

■ **Analyse :** Cette charge comptable enregistrée à la clôture de l'exercice N constitue une *correction d'erreur*, car il n'est pas admissible d'avoir une différence entre le solde collectif du compte client et le solde nominatif récapitulé dans la balance auxiliaire.

Le traitement comptable consiste à enregistrer cette différence au niveau du résultat exceptionnel et à donner toutes les informations nécessaires en annexe. Fiscalement, cette différence ne pourra être déduite que si elle est justifiée : or si en comptabilité il est nécessaire de procéder à cette imputation pour solde, c'est justement parce que la justification de l'écart n'est pas possible ! Autrement dit, ce montant sera généralement à réintégrer au plan fiscal : de plus, il peut provenir d'exercices antérieurs et nécessiterait en réalité la souscription d'une déclaration fiscale rectificative si l'écart pouvait être reventilé au niveau nominatif et en justifiant d'opérations non comptabilisées à tort dans l'une des deux comptabilités. Le principe est, cependant, de faire correspondre la comptabilité générale à la comptabilité auxiliaire, car c'est cette dernière qui permet d'avoir l'ensemble des flux et l'ensemble des justifications par clients.

Exemple n° 6 : Evaluation de provisions pour dépréciation

■ **Enoncé :** Il s'agit du cas d'une entreprise qui, jusqu'à la clôture de l'exercice N-1, opérait un calcul nominatif des dépréciations des comptes clients. A la clôture de l'exercice N, cette entreprise procède à un calcul statistique grâce à la mise en œuvre d'un logiciel spécifique et du fait de l'accroissement significatif de son portefeuille de compte clients.

■ **Analyse :** Il s'agit d'un *changement dans les méthodes d'application comptable* et non d'un vrai changement de méthode : en effet, c'est toujours le même principe comptable qui est appliqué, seule la modalité de calcul a fait l'objet d'un évolution, étant à relever qu'il ne s'agit pas du passage d'un calcul nominatif à un calcul forfaitaire mais du passage d'un calcul nominatif à un calcul basé sur une méthode statistique fondée sur des outils mathématiques reconnus.

Il n'y a donc pas de traitement comptable particulier, l'annexe pouvant comprendre les informations jugées nécessaires pour donner aux tiers toute information sur la nouvelle méthode de calcul, mais en tant que tel, il n'y a pas d'enregistrements comptables particuliers.

Exemple n° 7 : Enregistrement d'une provision pour engagement de retraite

■ **Enoncé :** Il s'agit d'une société qui souhaite, à la clôture de l'exercice N, comptabiliser pour la première fois ses engagements de retraite au titre des indemnités de départ à la retraite et d'obligations contractuelles supplémentaires basées sur les contrats de travail. Jusqu'à maintenant, ces engagements étaient simplement mentionnés en annexe, conformément à l'article 9 du code de commerce.

■ **Analyse :** Il s'agit d'un changement *stricto sensu* expressément prévu par l'avis 97-06 du CNC et le changement retenu est la méthode préférentielle identifiée par ledit avis du CNC.

L'enregistrement comptable de la provision s'opérera donc par une écriture de reconnaissance de la provision en contrepartie d'une imputation sur le report à nouveau. Les précisions techniques données antérieurement par différents organismes (Ordre des experts-comptables et Commission des opérations de bourse), autorisant une "première" comptabilisation établie par un calcul sur la durée résiduelle moyenne d'activité des employés participant au régime, ne sont donc plus applicables. On peut aussi rappeler, pour ce qui concerne les salariés retraités, que les engagements pris doivent être obligatoirement enregistrés dans le compte des dettes provisionnées, et ne peuvent, en aucun cas, être simplement renvoyés en annexe.

Exemple n° 8 : Suivi des opérations partiellement exécutées à la clôture de l'exercice

■ **Enoncé :** La société a toujours comptabilisé ses opérations en cours à la clôture de l'exercice selon la méthode de l'achèvement, à savoir que le chiffre d'affaires n'est constaté que lorsque la prestation est totalement exécutée (à la clôture de l'exer-

cice, il existe donc un compte de stock au titre des travaux en cours). Cette société souhaite procéder dorénavant à l'enregistrement d'un produit net partiel conformément aux dispositions de l'article 15 du code de commerce.

■ **Analyse :** Il s'agit d'un changement *stricto sensu*, car cette option pour l'enregistrement d'un produit net partiel maintient, certes, le principe de la méthode à l'achèvement (il ne s'agit pas d'une méthode à l'avancement), mais constitue un changement d'option prévu par le référentiel comptable.

Conformément à l'avis 97-06 du CNC, l'impact de ce changement sera à constater au niveau du report à nouveau par un calcul du produit net partiel à l'ouverture de l'exercice sur la base des contrats en cours à cette date. Rappelons que, pour constater un produit net partiel, différentes conditions doivent être respectées et notamment un degré d'avancement suffisant dans l'exécution du contrat, permettant de s'assurer de la prudence nécessaire dans la constatation de ce bénéfice à l'avancement (le chiffre d'affaires reste, lui, comptabilisé uniquement lorsque la prestation est totalement exécutée). Il faut cependant remarquer que cette méthode de constatation d'un produit net partiel constitue une spécificité du référentiel français et n'existe pas au niveau international. On peut donc se demander s'il est opportun de procéder à une telle option, étant précisé que l'avis 97-06 du CNC prend clairement position pour la méthode préférentielle que constitue la méthode à l'avancement, conformément aux dispositions des normes de l'IASC. Toutefois rien ne semble interdire aujourd'hui de retenir cette comptabilisation des produits nets partiels, étant aussi à souligner que le traitement fiscal de ceux-ci est délicat à apprécier car non expressément visé dans les produits imposables ou exonérés...

Exemple n° 9 : Omission du stock d'ouverture

■ **Enoncé :** Une société s'aperçoit au cours de l'exercice N que le stock de marchandises d'ouverture, au 1er janvier N, a été omis dans l'arrêté des comptes du 31 décembre N-1. Ces marchandises représentent en réalité un total par rapport au bilan d'environ 0,005 %.

■ **Analyse :** Il s'agit, en principe, *d'une correction d'erreur* à apporter au bilan d'ouverture, autrement dit, l'enregistrement du stock d'ouverture doit s'opérer en contrepartie de la reconnaissance d'un produit exceptionnel. Et, fiscalement, il doit être souscrit une déclaration rectificative au titre de l'exercice précédent afin de constater le stock de clôture de l'exercice N-1.

Toutefois, compte tenu du seuil de signification extrêmement limité de ce cas, on pourrait envisager de qualifier cette correction d'erreur en correction d'omission. Mais il reste à s'assurer de la notion de seuil de signification au regard d'autres critères que le simple rapport par référence au total du bilan. En outre, fiscalement, la notion de seuil de signification ne s'applique pas.

Exemple n° 10 : Corrections d'une charge à payer

■ **Enoncé :** Il s'agit d'une société qui a arrêté ses comptes au 31 décembre N-1 avec la constatation d'une charge à payer, enregistrée en dettes provisionnées, pour des honoraires de conseil juridique d'un montant total de 10 KF. Il s'avère qu'au cours de l'exercice N, la charge définitive est connue et s'élève à un montant total de 15 KF : il y a donc correction de charges à payer d'exercices antérieurs d'un montant net de 5 KF.

■ **Analyse :** Cette correction de charges à payer constitue, bien évidemment, *une correction d'estimation comptable* et, en aucun cas, une correction d'erreur ni un changement comptable.

Le traitement comptable est celui de l'imputation de cette différence de 5 KF dans les comptes d'honoraires (par nature). Au plan fiscal, il s'agit d'une charge sur exercice antérieur qui devra faire l'objet d'une mention explicite dans l'imprimé fiscal du compte de résultat. Aussi, comptablement, l'enregistrement peut d'abord s'opérer au niveau d'un compte de charges exceptionnelles (compte 672) afin d'identifier ce mouvement sur exercice antérieur, mais ce compte doit être soldé à la clôture de l'exercice N pour être réimputé dans le compte par nature concerné.

* * *

Les changements de méthodes comptables constituent un thème sensible pour le lecteur des états financiers. L'avis 97-06 du CNC a, en dehors de la nouvelle typologie décrite précédemment, apporté une innovation majeure : il s'est agi de préciser des règles comptables applicables en France, tant dans les comptes individuels que consolidés, en harmonie avec les dispositions de l'IASC sans même apporter une modification quant aux principes comptables reconnus par la loi du 30 avril 1983 et le dispositif général fixé par le PCG. C'est ainsi que, notamment, la notion de bilan d'ouverture d'un exercice devant correspondre au bilan de l'exercice précédent est interprétée dans sa signification de *correspondance* et non plus d'*égalité pure*, comme ce fut le cas pendant presque cinquante ans ! Au delà du changement d'interprétation, il s'agit d'une réelle *révolution comptable*.

Il reste, par conséquent, aux praticiens comptables à bien appréhender toutes les conséquences de cette première innovation comptable. D'autres

modifications sont prévues *à très court terme* et, notamment, dans le cadre des options comptables considérées comme meilleures par le Conseil national de la comptabilité puisque, dorénavant, il apparaît probable que la normalisation comptable retiendra - dans le même sens que le mouvement engagé par l'IASC depuis 1990 - une solution préférentielle et, éventuellement, une solution alternative.

La comptabilité n'est donc pas, loin s'en faut, uniquement une technique : c'est aussi une *science*. Et l'innovation fait son chemin à l'aube de l'an 2000 pour apporter de nouvelles réponses à des questions qui, elles, restent traditionnelles : en effet, le praticien comptable, comme le chercheur, reste figé sur une question existentielle : comment trouver la méthode permettant de donner la meilleure image fidèle possible de l'ensemble des flux et opérations dans un cadre où le souci de comparabilité doit être appréhendé dans sa dimension la plus large possible, tout en préservant le souci d'amélioration des informations communiquées. Technique et science, la comptabilité est aussi un *droit* : mais cette étude prouve qu'à partir de mêmes principes, des interprétations divergentes peuvent avoir lieu sur une période de temps relativement courte et, à ce titre, la comptabilité est indéniablement un *art* qui peut être soumis à des effets de mode, avec des éléments positifs mais aussi des dangers, car l'impact des modifications peut se retourner relativement rapidement. Certes, les comptables ont la réputation d'être stricts et peu enclins à l'innovation ! Le début du prochain siècle risque de montrer que cette caricature est largement dépassée. C'est aussi un changement notable quant au statut social du comptable, qui peut se voir reconnaître la capacité de "cultiver des jardins extraordinaires" !

Eric DELESALLE
Expert-comptable diplômé
Agrégé d'économie et gestion
Professeur à l'INTEC