

## Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs

### 1. Objet de la norme

La Norme IAS 8 permet de déterminer les méthodes comptables applicables en cas de survenance :

- de changements de méthodes comptables ;
- de changements d'estimations comptables ;
- de corrections d'erreurs.

L'objectif est d'optimiser la pertinence et la comparabilité des informations présentées dans les états financiers. Elle s'applique dans tous les cas sauf dispositions spécifiques énoncées par une autre norme.

### 2. Contenu de la norme

#### 2.1 Méthodes comptables

Les méthodes comptables se définissent comme étant les principes, les bases, les conventions, les règles et les pratiques particulières appliquées par une entité pour l'établissement et la présentation de ses états financiers.

Les méthodes prévues dans le référentiel IFRS doivent être appliquées. Toutefois, en l'absence de norme ou d'interprétation spécifique au traitement d'une transaction, le Management de l'entité concernée doit mettre en œuvre une méthode permettant d'obtenir une information pertinente, fiable et donnant une image fidèle de sa situation financière. Dans ce but, elle doit élaborer la **méthode particulière retenue par analogie**, ou éventuellement en faisant référence à d'autres normalisateurs.

Le choix doit se porter sur les **méthodes comptables les plus appropriées** et elles doivent être appliquées de manière cohérente et permanente.

#### 2.2 Changements de méthodes comptables

Une entité ne peut changer ses méthodes comptables que, si et seulement si,

cela est imposé par une nouvelle norme, ou si cela a pour objectif de conduire à **une information plus fiable et pertinente** sur certaines transactions, événements ou flux. Ne sont considérés comme changements de méthodes comptables que ceux qui ont une incidence significative.

Une modification de règles doit s'appliquer de façon rétrospective, afin d'assurer une comparabilité pertinente des états financiers. Ainsi, l'entité doit ajuster le solde d'ouverture des éléments concernés par imputation sur les capitaux propres.

Si l'incidence de la mise en œuvre des nouvelles règles comptables n'est pas quantifiable sur les périodes antérieures, on applique alors la méthode prospective à compter de la date du changement.

### 2.3 Changements d'estimations comptables

De tels changements peuvent, par exemple, intervenir lorsque, à défaut d'évaluation précise, on ne peut valoriser un élément financier que sur la base d'une estimation (les créances douteuses, l'obsolescence du stock, la juste valeur d'éléments d'actif ou de passif).

Par essence, la modification d'une évaluation ne peut pas concerner des périodes antérieures : seule la **méthode prospective** doit donc être appliquée. L'impact de cette modification est inscrit directement dans le **compte de résultat** de la période au cours de laquelle intervient le changement d'estimation. Lorsque la distinction entre la notion de changement de méthodes et celle de changement d'estimations comptables est difficile à établir, la modification est considérée comme un changement d'estimation comptable.

Exemple 1 : en N-1, la société X avait constitué une provision de 100 000 pour tenir compte du risque d'insolvabilité d'un client. Au 31 décembre N, une nouvelle appréciation du risque permet de conclure qu'une provision de 60 000 seulement suffirait.

Il s'agit d'un changement d'estimation comptable qui doit être pris intégralement en compte dans le résultat de l'exercice N. Les charges comptabilisées en N-1 ne sont pas remises en cause. L'ajustement de la provision en N sera comptabilisé ainsi :

Provision pour dépréciation des clients (B) 40 000	
Reprise de provisions (R)	40 000

Exemple 2 : la société Y possède une machine acquise le 1er juillet N-3 pour un montant de 120 000. Lors de l'acquisition, la durée d'utilisation de ce bien avait été estimée à 8 ans. Par conséquent, les amortissements suivants avaient été pratiqués :

- en N-3 : $(120\ 000/8) \times 6/12$	7 500
- en N-2 : $(120\ 000/8)$	15 000
- en N-1 : $(120\ 000/8)$	15 000
	37 500

Au début de l'exercice N, il apparaît que, compte tenu d'une utilisation plus intensive de la machine, sa durée de vie résiduelle se limitera vraisemblablement à 2,5 ans.

Dans ce cas, il s'agit également d'une correction de l'estimation comptable. Les amortissements antérieurs à l'exercice N ne sont pas remis en cause. La valeur comptable nette au 31 décembre N-1 ( $120\ 000 - 37\ 500 = 82\ 500$ ) doit donc être amortie sur la durée d'utilisation restante (2,5 ans).

Voici donc le tableau des amortissements :

- en N : $82\ 500/2,5 =$	33 000	au lieu de	15 000
- en N+1 : $82\ 500/2,5 =$	33 000	au lieu de	15 000
- en N+2 : $[(82\ 500/2,5) \times 6/12] =$	16 500	au lieu de	15 000
- en N+3 :	0	au lieu de	15 000
- en N+4 :	0	au lieu de	15 000
- en N+5 :	0	au lieu de	7 500
	82 500		82 500

## 2.4 La prise en compte des erreurs

Sont considérées comme erreurs, les omissions et inexactitudes dont l'impact est significatif et qui ont pour conséquence une présentation inexacte de la réalité de la situation financière.

L'entité doit corriger de façon **rétrospective** les erreurs significatives d'une période antérieure, par retraitement des montants comparatifs des soldes d'ouverture des comptes d'actifs et de passifs concernés, la contrepartie étant imputée sur les **capitaux propres**.

Cette règle s'applique sauf s'il est impossible d'évaluer les effets d'une erreur sur les comptes à l'ouverture, notamment lorsqu'une évaluation de la juste valeur ne peut être opérée de manière suffisamment fiable (IFRS 13).

Exemple 3 : la société Z a valorisé, au 31 décembre N-1, parmi ses stocks, un stock détenu à l'étranger (pour 300 000) sans tenir compte, par absence de communication, de la dépréciation de 50% de sa valeur, soit un impact de 150 000. Compte tenu de la taille et du faible résultat de la société, on peut considérer cet ajustement comme significatif et ayant une incidence sur la pertinence des comptes établis en N-1.

L'évaluation de l'erreur étant possible, il y a lieu d'utiliser la méthode rétrospective :

<b>BILAN N-1</b>		<b>COMPTE DE RÉSULTAT N-1</b>			
<b>avant correction d'erreur</b>				<b>avant correction d'erreur</b>	
Stocks	500 000	Capital	125 000	Produits	1 500 000
(en valeur nette)		Réserves	50 000	Coût des ventes	500 000
		Résultat	225 000		
Autres		Autres		<b>Marges brutes</b>	<b>1 000 000</b>
actifs	725 000	passifs	825 000	<b>Autres charges</b>	<b>700 000</b>
<b>TOTAL</b>	<b>1 225 000</b>	<b>TOTAL</b>	<b>1 225 000</b>	<b>Résultat avant impôt</b>	<b>300 000</b>
				<b>Impôt (25%)</b>	<b>75 000</b>
				<b>Résultat net</b>	<b>225 000</b>

Afin de tenir compte de l'erreur, les états financiers doivent être corrigés comme suit :

Valeur nette des stocks : $500\,000 - 150\,000 =$	350 000
Impôt sur les bénéfices : $150\,000 \times 25\% =$	37 500
Impôts différés actifs :	37 500

En comparatif à l'exercice N, les états financiers N-1 se présentent comme suit :

<b>BILAN N-1</b>		<b>COMPTE DE RÉSULTAT N-1</b>			
<b>avant correction d'erreur</b>		<b>avant correction d'erreur</b>			
Stocks	350 000	Capital	125 000	Produits	1 500 000
		Réserves	50 000	Coût des ventes	500 000
		Résultat	112 500		
				<b>Marges brutes</b>	1 000 000
Autres actifs	725 000	Autres passifs	825 000	<b>Autres charges</b>	700 000
Impôts différés actifs	37 500			<b>Dépréciation stock</b>	150 000
<b>TOTAL</b>	<b>1 112 500</b>	<b>TOTAL</b>	<b>1 112 500</b>	Résultat avant impôt	150 000
				<b>Impôt (25%)</b>	<b>37 500</b>
				<b>Résultat net</b>	<b>112 500</b>

L'écriture à comptabiliser en N sera la suivante :

Réserves (B)	112 500
Impôts différés actifs (B)	37 500
Provision pour dépréciation de stocks (B)	150 000

### 3. Informations à fournir

Les changements de méthodes comptables donnent lieu à l'émission d'informations relatives à :

- la référence à la Norme ou à son interprétation, constituant l'origine des changements de méthodes ;
- la mise en œuvre des dispositions transitoires ;
- la nature des changements et les ajustements en résultant sur l'exercice en cours et sur les périodes antérieures ;
- les raisons qui ont pu conduire à l'utilisation de la méthode prospective et son incidence chiffrée.

Les changements d'estimations comptables amènent l'entité à fournir des informations sur la nature et le montant de ces modifications et ce, sur la période en cours et les périodes futures.

Les erreurs doivent être clairement explicitées et leurs incidences évaluées sur chaque poste concerné, ainsi que sur le résultat de l'entité. Si la méthode rétrospective ne peut pas être appliquée, les motifs de cette dérogation doivent être justifiés.