



Par Xavier Paper,
associé, Paper
Audit & Conseil

Changements de méthodes comptables : à quelles conditions les mettre en œuvre ?

Selon le Plan comptable général (PCG), la mise en œuvre des changements de méthodes comptables obéit à des conditions strictes.

Les développements qui suivent présentent les dispositions du PCG relatives aux conditions de mise en œuvre des changements de méthodes comptables.

Le principe de permanence des règles et méthodes comptables

De manière générale, la comparabilité des états financiers dans le temps suppose que les règles et méthodes comptables soient appliquées de manière permanente.

L'article L. 123-17 du Code de commerce définit le principe de permanence des règles et méthodes comptables comme suit :

« Sauf dans des cas exceptionnels, afin de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise et dans les conditions prévues par un règlement de l'Autorité des normes comptables, les méthodes comptables retenues et la structure du bilan et du compte de résultat ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre. Si des modifications interviennent, elles sont décrites et justifiées dans l'annexe et signalées, le cas échéant, dans le rapport des commissaires aux comptes. »

De son côté, l'article 121-5 du PCG définit le même principe comme suit :

« La cohérence et la comparabilité des informations comptables au cours des périodes successives reposent sur la permanence des méthodes comptables et de la structure du bilan et du compte de résultat. »

Une entité doit appliquer de manière cohérente et permanente une méthode comptable aux opérations et informations similaires.

Les méthodes de référence

Au sens du PCG, les méthodes comptables sont soit des méthodes d'évaluation et de comptabilisation, soit des méthodes de présentation des comptes.

Les méthodes comptables peuvent être soit explicites, lorsqu'elles résultent d'une disposition spécifique définie par l'Autorité des normes comptables (l'ANC), soit implicites, lorsqu'en l'absence de texte, elles résultent d'une pratique conforme aux principes d'établissement des comptes annuels énoncés par le PCG.

L'adoption initiale d'une méthode comptable résulte d'une décision de l'entité qui n'a pas à être justifiée.

Les méthodes comptables considérées par l'ANC comme conduisant à une meilleure information sont qualifiées de méthodes de

référence. Ces méthodes comptables, au nombre de quatre, sont les suivantes :

le provisionnement des engagements en matière de pensions, de compléments de retraite, d'indemnités et versements similaires ; la comptabilisation à l'actif des coûts de développement et des frais de création de sites internet ; la comptabilisation en charges des frais de constitution, de transformation et de premier établissement ; et la comptabilisation à l'actif des droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes liés à l'acquisition d'un actif.

L'application d'un changement de méthode dans le but d'adopter une méthode de référence n'a pas à être justifiée. Par ailleurs, l'adoption d'une méthode comptable de référence est irréversible.

Les conditions générales de mise en œuvre des changements de méthodes comptables

Les exceptions au principe de permanence des méthodes sont définies aux articles 122-1 et 122-2 du PCG.

Selon l'article 122-1 du PCG, 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. A cet égard, un changement de réglementation comptable s'impose à l'entité et le changement comptable en résultant n'a pas à être justifié.

Par ailleurs, selon l'article 122-2 du PCG, 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 ; en pratique, la nouvelle méthode doit refléter de façon plus adaptée et plus pertinente la performance ou le patrimoine de l'entité au regard de son activité, de sa situation et de son environnement.

Dans son recueil des normes comptables françaises (Comptes annuels – règlement n° 2014-03 relatif au Plan comptable général – version en vigueur au 1^{er} janvier 2020), l'ANC ajoute différentes précisions concernant les changements de méthodes comptables à l'initiative de l'entité visés à l'article 122-2 du PCG. Il est possible d'y recourir notamment en vue :

d'adopter une méthode comptable de référence ; d'adopter les méthodes comptables les plus généralement retenues dans le secteur d'activité concerné ; ou d'aligner les méthodes comptables retenues dans les comptes individuels sur celles retenues dans les comptes consolidés. ■