

# Commissaire Aux Comptes et Changements des Méthodes Comptables



La Norme Générale Comptable est conçue de façon à satisfaire les deux objectifs primordiaux de la normalisation comptable qui sont :

- de servir de base à l'information et la gestion de l'entreprise ;
- de fournir une image aussi fidèle que possible de ce que représente l'entreprise à tous les utilisateurs des comptes, privés ou publics.

Pour atteindre ces objectifs, la loi comptable a retenu **sept principes comptables fondamentaux** dont l'application normale doit permettre l'obtention par l'entreprise d'états de synthèse donnant une image fidèle de son patrimoine, de sa situation financière et de ses résultats.

Cette application passe par le respect du dispositif de fond et de forme préconisé par la loi et qui matérialise les règles et modalités de mise en oeuvre des principes comptables:

#### • Dispositif de forme

- une organisation comptable minimum obligatoire ;
- une nomenclature rigoureuse des comptes.

#### • Dispositif de fond

- des méthodes d'évaluation très précises ;
- et un contenu normalisé des états de synthèse.

Ce respect d'un dispositif " figé " dans le cadre de l'environnement où baigne l'entreprise qui, lui, est en évolution constante pose la problématique de l'adaptation de ces règles et normes aux

spécificités de certaines entreprises ou certaines activités.

La prise en compte de ces spécificités ne peuvent-elles pas conduire une entreprise à modifier les règles et méthodes comptables qui jusqu'à alors avaient présidé à l'établissement ou à la présentation de ses comptes annuels ?

En d'autres termes, l'entreprise peut-elle déroger au "sacro-saint " principe fondamental de permanence des méthodes ?

Auquel cas :

- Quelles sont les conditions qui peuvent justifier une dérogation ?
- Quelles sont les obligations auxquelles se conformer pour opérer ce changement ?
- Quels sont les domaines de changement justifiés ?
- Quel est le rôle du commissaire aux comptes face à cette situation ?

Nous tenterons de répondre à ces questions en analysant le principe de la permanence des méthodes comptables et sa portée dans une première partie, et en consacrant une seconde partie aux domaines de changement de méthodes ainsi qu'au rôle du commissaires aux comptes.

## 1ère partie : portée et dérogations au principe de permanence des méthodes comptables

### I- Définition et fondement du principe de permanence des méthodes

#### 1. Définition :

Ce principe constitue la convention comptable permettant les comparaisons de

l'information financière et la mesure des performances de l'entreprise. Par conséquent, l'entreprise est censée établir ses comptes annuels dans le respect des mêmes règles d'évaluation et de présentation que les exercices précédents.

## 2. Fondements juridiques et réglementaires :

Les fondements juridiques et réglementaires du principe de la permanence des méthodes découlent de sources diverses telles que la loi comptable, les normes internationales, le code de commerce, etc....

- L'article 13 de la loi comptable stipule : "La présentation des états de synthèse comme les modalités d'évaluation retenues ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre" ;
- L'article 31-1 (b) de la 4<sup>ème</sup> directive européenne mentionne : "Les modes d'évaluation ne peuvent pas être modifiés d'un exercice à l'autre" ;
- Par ailleurs, le code de commerce stipule dans son article 19 l'obligation pour le commerçant de se conformer à la loi comptable et de tenir une comptabilité régulière.

## 3. Finalité du principe de permanence des méthodes :

L'objectif de ce principe est la comparabilité de l'information financière. En effet, les utilisateurs de l'information financière doivent pouvoir comparer dans le temps les comptes annuels ou consolidés de l'entreprise. Ils peuvent ainsi s'informer sur les tendances de sa situation financière et de ses résultats, l'évaluation réelle de son patrimoine et sur les performances de la gestion de ses dirigeants.

La permanence des méthodes permet également de meilleures comparaisons inter-entreprises à condition que ces méthodes soient identiques ou que les différences soient clairement identifiées.

Dans cet objectif, l'IASB a publié un projet intitulé "**comparabilité des états financiers**"

visant à limiter les options comptables afin d'améliorer la comparabilité des comptes publiés par les entreprises, en partant du principe qu'une même opération ou un même événement doit être traduit comptablement d'une façon identique.

Toutefois, des modifications dans les méthodes de présentation ou d'évaluation sont parfois nécessaires au cours de la vie d'une entreprise. Ces dérogations à la convention de permanence des méthodes sont examinées sous le titre suivant.

## II- Dérogations à la convention de permanence des méthodes et fiabilité de l'information financière

### 1. Textes de base :

La dérogation au principe de permanence des méthodes est explicitement prévue par la loi comptable. L'article 13 (2<sup>ème</sup> alinéa) de cette loi préconise le respect de ce principe à moins que

" si des modifications interviennent, elles sont décrites et justifiées dans l'état des informations complémentaires ".

Par ailleurs, l'IASB reconnaît que " La nécessité de comparabilité de comptabilités ne doit pas être confondue avec la simple uniformité et ne doit pas être un obstacle à l'introduction de principes comptables plus satisfaisants ". Une entreprise ne peut continuer de comptabiliser de la même façon une opération ou un événement si la méthode retenue ne permet pas de respecter les caractéristiques de pertinence et de fiabilité de l'information.

De même, elle ne peut conserver ses méthodes comptables lorsqu'il en existe d'autres plus pertinentes et plus fiables.

### 2. Conditions à remplir :

Si la possibilité de dérogation existe, elle est cependant soumise à deux conditions. En effet, elle doit :

- ▶ Etre justifiée ;
- ▶ Faire l'objet d'une information appropriée.

La loi comptable a prévu que cette information figure dans l'état des informations complémentaires.

Les normes marocaines d'audit légal et contractuel prévoient que la mention de changement soit mentionnée par le commissaire aux comptes dans son rapport (Norme 5 des normes de rapport).

La justification et la description des modifications doivent permettre d'éviter des changements inopportuns et préserver l'objectif de comparabilité de l'information en donnant la possibilité à l'utilisateur des comptes annuels d'identifier les différences de traitement ou de présentation et d'en mesurer les incidences sur la situation financière et le résultat de l'entreprise.

#### ► **Changements justifiés (recherche de l'image fidèle)**

Comme il a été précisé ci-dessus, la justification des changements de méthodes et l'information sur leurs incidences sont deux obligations sur lesquelles la loi comptable a particulièrement insisté.

L'esprit de cette dérogation aux principes comptables est la recherche de l'image fidèle et, par conséquent, l'amélioration de la qualité de l'information financière.

On constate ainsi que cette dérogation doit être justifiée par la recherche d'une meilleure information.

#### ► **Changements non justifiés (atteinte à la notion d'image fidèle)**

Il résulte de ce qui précède que toute dérogation au principe de permanence des méthodes qui serait faite dans un objectif autre que la recherche de l'image fidèle, n'est pas justifiée et n'est pas acceptable.

En effet, on ne peut pas changer de méthodes d'évaluation ou de présentation au simple prétexte qu'il existe, pour traiter –et présenter– une même opération, plusieurs méthodes généralement admises. On doit choisir celle qui est la plus adaptée aux conditions spécifiques d'exploitation, et la

maintenir tant que le contexte de ces conditions n'est pas lui-même modifié.

Le changement non justifié peut être motivé par l'intention de modifier le résultat d'un exercice alors que les conditions qui ont présidé à la formation de ce résultat n'ont pas changé.

Par exemple :

- Passage de l'amortissement pour dépréciation calculé en dégressif à un amortissement linéaire alors que les conditions d'utilisation, d'usure et de technicité n'ont pas changé ;
- Constatation, en charges exceptionnelles, des charges qui étaient jusqu'alors considérées comme charges d'exploitation, dans le but d'améliorer le résultat courant alors que les conditions d'exploitation n'ont pas modifié la nature de ces charges.

Il en résulte que ces changements portent atteinte à la notion d'image fidèle et altèrent la comparabilité de l'information financière.

## 2ème Partie : catégories des changements justifiés et rôle du commissaire aux comptes

### I. Catégories des changements justifiés

Les changements justifiés dérogeant au principe de permanence des méthodes peuvent être regroupés en trois catégories :

- Les changements de règles et méthodes comptables ;
- Les changements dans leur modalité d'application ;
- Les corrections d'erreurs.

Il existe, par ailleurs, une autre catégorie de changement qui ne relève pas des principes comptables et donc de la permanence des méthodes. Il s'agit des changements d'options fiscales.

### 1. Changements des règles et méthodes comptables :

Il s'agit de remplacer une règle ou une méthode comptable généralement admise par une autre règle ou méthode comptable également admise par le code général de normalisation comptable (CGNC).

Cette modification peut s'appliquer :

- Aux méthodes d'évaluation (par exemple : l'évaluation des stocks par la méthode du coût moyen pondéré au lieu de la méthode FIFO) ;
- Aux règles de présentation des comptes annuels (par exemple : reclassement d'une valeur mobilière de placement en immobilisation financière).

Il est alors constaté qu'un tel changement n'est possible que s'il existe un choix entre plusieurs principes comptables relatifs à un même type d'opérations.

Cette catégorie de modifications peut être faite :

#### ► Soit à l'initiative de l'entreprise

Dans ce cas, elle doit être justifiée par la recherche de l'image fidèle. Le nouveau principe retenu doit permettre d'améliorer la fiabilité et la pertinence de l'information financière.

Exemples de modifications résultant de l'initiative de l'entreprise :

- Passage d'un amortissement comptable dégressif à un amortissement linéaire justifié par une modification des conditions d'utilisation
- Passage à la méthode de l'avancement des travaux au lieu de la méthode de l'achèvement des travaux pour constater les produits des contrats à long terme de construction.
- Passage du coût moyen pondéré à la méthode du premier entré premier sorti pour imputer les coûts aux stocks.

#### ► Soit imposée par une nouvelle réglementation, modification de la loi ou décision d'une autorité compétente en matière de principes comptables

Exemple de modifications :

- Modification de la présentation des comptes annuels lors du passage au nouveau plan comptable.

### 2. Changements des modalités d'application des règles et méthodes comptables :

Les règles et méthodes comptables peuvent faire l'objet de différentes modalités d'application en raison des adaptations nécessaires dues à l'évolution des activités qu'elles ont pour fonction de retracer.

Les changements de modalités d'application des règles et méthodes comptables correspondent à des changements motivés par des circonstances différentes de celles sur lesquelles les évaluations antérieures étaient fondées.

Ces changements ne constituent pas, toutefois, une dérogation comptable au principe de permanence des méthodes bien qu'ils peuvent affecter la comparabilité des comptes annuels. En effet, à la différence des changements des règles et méthodes comptables, les changements de modalités d'application n'ont aucun effet rétroactif.

#### Exemples :

- Modification du taux de la provision pour stocks à rotation lente ;
- Détermination d'une provision pour créances douteuses selon une méthode statistique alors qu'elle était antérieurement calculée créance par créance ;
- Modification du plan d'amortissement d'une immobilisation pour tenir compte d'une modification de sa durée de vie.

Lorsque de tels changements ont une incidence significative sur le résultat et affectent la comparabilité des comptes

annuels, ils doivent faire l'objet d'une information dans l'ETIC .

Cette information doit indiquer :

- La justification du changement ;
- L'incidence sur les postes des comptes annuels affectés par le changement ;
- L'incidence nette sur le résultat courant de l'exercice.

### 3. Corrections d'erreurs :

Lors de l'établissement des comptes annuels, l'entreprise peut avoir commis une erreur dans :

- Le choix d'un principe comptable (méthodes d'évaluation ou de présentation) ;
- L'application d'un principe comptable.

Des erreurs peuvent également résulter d'une mauvaise appréciation ou d'une méconnaissance des faits ou d'événements existants au moment de l'arrêté des comptes entraînant des omissions significatives.

Ces erreurs doivent être corrigées dans les comptes annuels de l'exercice où elles sont découvertes.

Toutefois, il est à signaler que les ajustements des provisions et estimations qui ne résultent pas d'une mauvaise appréciation des faits à la clôture d'un exercice mais de compléments d'informations obtenus au cours d'exercices suivants ne constituent pas des corrections d'erreurs. Une correction d'erreurs doit avoir une incidence significative et affecter la comparabilité des comptes annuels pour nécessiter un traitement particulier et une information dans l'ETIC .

#### Exemples :

- Corrections du plan d'amortissement justifiée par une erreur d'appréciation de la durée ayant entraîné une dotation insuffisante ;
- Erreur d'addition du listing des stocks de l'exercice précédent ayant entraîné une

sur-évaluation ou une sous-évaluation du stock ;

- Passage de l'amortissement dégressif à l'amortissement linéaire si l'ancienne méthode n'était pas justifiée par les conditions d'utilisation.

## II. Rôle du commissaire aux comptes face aux changements des méthodes comptables

Le commissaire aux comptes s'assure que la présentation des comptes annuels (ou consolidés) comme les méthodes d'évaluation retenues, n'ont pas été modifiées d'un exercice à l'autre. Dans le cas où des modifications sont intervenues, il en tire les conséquences dans son rapport général.

La convention comptable de base sur la permanence des méthodes est affirmée par la loi comptable qui définit les conditions dans lesquelles les modifications de présentation ou d'évaluation sont possibles. Il résulte de ces textes, outre le fait que toute modification doit être justifiée, une triple obligation d'information :

- dans l'ETIC ;
- dans le rapport de gestion ;
- dans le rapport du commissaire aux comptes.

La permanence des méthodes étant un principe comptable fondamental, c'est lors de sa mission de certification des comptes annuels que le commissaire aux comptes doit s'assurer qu'elle a été respectée.

Dans ce cadre, lorsqu'un changement intervient, le commissaire aux comptes :

- en examine les raisons pour s'assurer qu'il est justifié ;
- vérifie que la justification du changement et son incidence sur les comptes annuels sont correctement décrites dans l'ETIC ;

- apprécie s'il doit en faire mention dans son rapport général.

Cette mention dans le rapport général (partie "Opinion sur les comptes annuels") peut, lorsque l'importance relative le justifie, constituer, selon les cas :

- une observation si le commissaire aux comptes estime que la modification est justifiée et que l'information suffisante est faite dans l'ETIC et dans le rapport de gestion ;
- une réserve ou un refus de certifier si le commissaire aux comptes estime que la modification n'est pas justifiée ou que la modification est justifiée mais que l'information dans l'ETIC n'est pas suffisante.

Le commissaire aux comptes vérifie également, lorsqu'un changement intervient, si l'information est donnée dans le rapport de gestion. En cas d'absence ou d'insuffisance de cette information, le commissaire aux comptes doit, si l'importance relative le justifie, signaler cette irrégularité sous forme d'observation dans son rapport général.

### **Conclusion**

La permanence des méthodes comptables est un principe comptable dont l'objectif est

l'amélioration de la pertinence et de la cohérence de l'information financière, lorsque des comparaisons sont effectuées. Ainsi, les utilisateurs de l'information financière doivent pouvoir comparer dans le temps les comptes annuels ou consolidés de l'entreprise dans le but de s'informer sur les tendances de sa situation financière et de ses résultats, sur l'évolution réelle de son patrimoine et sur la performance de la gestion de ses dirigeants.

Le commissaire aux comptes doit s'assurer que la présentation des comptes ainsi que les méthodes d'évaluation sont identiques d'un exercice à l'autre.

En cas de modifications des règles et méthodes comptables, il doit s'assurer qu'elles sont justifiées par la recherche de l'image fidèle et par la présentation d'une information financière plus fiable et pertinente. Il doit s'assurer également que ces modifications ont fait l'objet d'une information appropriée dans l'ETIC et ont été correctement enregistrées en comptabilité.

En définitive, il nous paraît que l'esprit de cette dérogation aux principes comptables est la recherche de l'image fidèle en vue de l'amélioration de la qualité de l'information financière, qui représente l'interface communicante de l'entreprise vis à vis de tous ses partenaires.