



Le commissaire aux comptes et les changements comptables

par Véronique Collard

Temps de lecture estimé : 5 minutes

Lors de l'exercice de son mandat, le commissaire aux comptes peut être confronté à des changements comptables opérés par la société auditée. L'actualisation de la NEP 730¹ et de la note d'information n° X² est l'occasion de rappeler la démarche du commissaire aux comptes pour identifier et apprécier le bien-fondé de ces changements et leur traitement comptable.

Les changements comptables opérés par les entreprises étant de différentes natures et ayant diverses origines (imposés ou à l'initiative de l'entreprise), le commissaire aux comptes doit au préalable s'interroger sur la motivation des dirigeants et sur la nature exacte de ce changement afin d'apprécier l'impact sur les comptes et l'information à fournir.

Identification des changements comptables

Au préalable, il convient d'identifier la nature du changement puisque l'impact sur les comptes et l'information à fournir diffère selon la situation.

Ainsi, un changement de méthode résulte (PCG, art. 122-1) :

- **soit d'un changement de réglementation comptable ;**
- **soit d'un changement de méthode comptable à l'initiative de l'entité**, c'est-à-dire du remplacement d'une méthode comptable par une autre lorsqu'un choix entre plusieurs méthodes comptables existe, sachant que, dans ce cas, la décision de changer de méthode comptable doit résulter de circonstances justifiant la recherche d'une

meilleure information financière et que l'option pour une méthode de référence répond à cet objectif.

En revanche, ne constituent pas des changements de méthodes comptables mais des changements d'estimations l'adoption :

- d'une méthode comptable pour des événements ou opérations qui diffèrent sur le fond d'événements ou d'opérations survenus précédemment ;
- d'une méthode comptable pour des événements, ou opérations ou éléments qui étaient jusqu'alors sans importance significative.

En outre, la correction d'une utilisation d'une méthode comptable non admise par les textes constitue une correction d'erreur, et non un changement de méthode comptable (PCG, art. 122-6).

En l'absence de dispositions particulières prévues par le règlement ANC n°2020-01 relatif aux comptes consolidés, les principes exposés ci-avant s'appliquent.

Un traitement spécifique pour le changement de méthode comptable

Pour rappel, le PCG pose le principe, qui peut toutefois souffrir d'exceptions, d'un **effet rétroactif après impôt** de l'impact d'un changement de méthode comptable (PCG, art. 122-3).

Quant à la comptabilisation, l'impact du changement de méthode déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en « report à nouveau » dès l'ouverture de l'exercice sauf si, en raison de l'application de règles fiscales, l'entité est amenée à le comptabiliser dans le résultat de l'exercice, en dehors du résultat courant.

Pour une meilleure lisibilité et compréhension de l'impact sur les comptes, une information dans l'annexe est nécessaire. Ainsi, doivent être mentionnés le changement (qui doit être justifié si à l'initiative de l'entité) et l'impact du changement déterminé à l'ouverture en précisant les postes concernés. De plus, une **présentation des principaux postes des exercices antérieurs présentés, retraités selon la nouvelle méthode s'impose.**

La démarche du commissaire aux comptes

L'identification par le commissaire aux comptes de changements comptables peut intervenir lors de la mise en œuvre des procédures d'audit, conformément aux normes d'exercice professionnel, notamment à l'occasion de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement (NEP 315) ou encore lors de la mise en œuvre de la NEP 240 « Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes ». De même, lors de

procédures analytiques (NEP 520), le commissaire aux comptes peut identifier des modifications de présentation dans les états financiers.

Une fois identifié un changement comptable, la démarche du commissaire aux comptes se résume de la façon suivante :

- **qualifier le changement** (méthodes comptables, changement d'estimations, correction d'erreurs) au regard du référentiel comptable applicable ;
- **apprécier la justification par l'entité** du changement au regard du référentiel comptable applicable ;
- **vérifier la correcte traduction comptable**, y compris les informations fournies dans l'annexe, de ce changement en cas d'incidence significative ;
- **vérifier qu'une information appropriée est présentée pour** rétablir la comparabilité des comptes lorsque le référentiel comptable applicable le prévoit.

Impacts sur le rapport du commissaire aux comptes

Signalons qu'un changement de méthode comptable dont le commissaire aux comptes estime qu'il est correctement traduit dans les comptes (y compris dans l'annexe) donne systématiquement lieu à une observation dans la première partie du rapport afin d'attirer l'attention sur les informations fournies dans l'annexe.

En revanche, lorsque le commissaire aux comptes estime que le changement comptable n'est pas justifié ou que sa traduction comptable ou/et l'information fournie dans l'annexe ne sont pas appropriés, il en tire les conséquences sur l'expression de son opinion.

Pour conclure

Dans la mesure où différents cas de figure peuvent se rencontrer, cette note d'information constitue un guide utile pour appréhender les différentes facettes des changements comptables et leurs impacts.

¹ NEP 730 « Changements comptables », homologuée par arrêté du 27 juillet 2023.

² CNCC, NI X « Le commissaire aux comptes et les changements comptables », MAJ septembre 2023.