

IAS 8 : MÉTHODES COMPTABLES, CHANGEMENT D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET ERREURS

Abderrazak GABSI
Universitaire & Expert comptable



MASTÈRE PROFESSIONNEL EN COMPTABILITÉ
COURS : NORMES INTERNATIONALES D'INFORMATION FINANCIÈRE

6. IAS 8 : MÉTHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET ERREURS

OBJECTIF ET CHAMP D'APPLICATION

1. Objectif

L'objectif de la norme IAS 8, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, est d'établir les critères de sélection et de changement de méthodes comptables, ainsi que le traitement comptable et les informations à fournir en cas de changements de méthodes comptables, de changements d'estimations comptables et de corrections d'erreurs.

La norme IAS 8 est destinée à renforcer la pertinence et la fiabilité des états financiers d'une entité ainsi que la comparabilité de ces états financiers tant dans le temps qu'avec les états financiers d'autres entités.

Les informations à fournir sur les méthodes comptables, sauf celles qui se rapportent aux changements de méthodes comptables, sont énoncées dans la norme IAS 1, *Présentation des états financiers*.

2. Champ d'application

La norme IAS 8 s'applique à toutes les entités en matière de sélection et d'application de méthodes comptables, ainsi que de comptabilisation des changements de méthodes comptables, des changements d'estimations comptables et des corrections d'erreurs d'une période antérieure.

L'incidence fiscale des corrections d'erreurs d'une période antérieure et des changements de méthodes comptables, appliqués de manière rétrospective, est comptabilisée et décrite selon la norme IAS 12, *Impôts sur le résultat*.

L'adoption pour la première fois du modèle de la réévaluation à la juste valeur des immobilisations corporelles ou incorporelles constitue un changement de méthode comptable à traiter selon la norme IAS 16, *Immobilisations corporelles*, ou la norme IAS 38, *Immobilisations incorporelles*, plutôt que selon la norme IAS 8.

Les traitements comptables retenus pour les changements de méthodes comptables et les corrections d'erreurs d'une période antérieure vont à l'encontre de la règle fortement contestée de « l'intangibilité du bilan d'ouverture ».

Le champ d'application de la norme NC 11, *Modifications comptables*, du Système Comptable des Entreprises en Tunisie couvre :

- a) les changements de méthodes comptables ;
- b) les changements dans les estimations comptables ; et
- c) les corrections d'erreurs fondamentales dans des états financiers antérieurs.

Cette norme n'aborde pas les questions relatives à la sélection et à l'application des méthodes comptables.

MÉTHODES COMPTABLES

1. Définition des méthodes comptables

Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation de ses états financiers.

Constituent donc des méthodes comptables :

- l'évaluation des immeubles de placement à leur juste valeur ;
- l'activation des coûts d'emprunt (pour les actifs qualifiés) ;
- la comptabilisation en résultat net des dépenses engagées dans la phase de recherche d'un projet interne ;
- l'utilisation des procédés « premier entré - premier sorti (FIFO) » et « coût moyen pondéré » pour l'évaluation des stocks ;
- l'évaluation d'un actif non courant, classé comme détenu en vue de la vente, au plus faible de sa valeur comptable et de sa juste valeur diminuée des coûts de la vente ;
- la comptabilisation en résultat net du dividende provenant d'une participation lorsque le droit de l'entité au dividende est établi ;
- l'application de la mise en équivalence pour la comptabilisation des participations dans les entreprises associées (dans la comptabilité de consolidation).

2. Sélection et application des méthodes comptables

Lorsqu'une IFRS s'applique à une transaction, un autre événement ou une condition, la méthode comptable applicable à cet élément sera déterminée en appliquant l'IFRS en question.

Les IFRS énoncent des méthodes comptables dont l'IASB a conclu qu'elles aboutissent à des états financiers contenant des informations pertinentes et fiables sur les transactions, les autres événements et les conditions auxquels elles s'appliquent. **Il convient de ne pas appliquer ces méthodes lorsque l'effet de leur application n'est pas significatif.** Toutefois, il est inapproprié de faire, ou de ne pas corriger, des écarts non significatifs par rapport aux IFRS en vue de parvenir à une présentation particulière de la situation financière, de la performance financière ou des flux de trésorerie d'une entité.

Les IFRS sont les normes et interprétations publiées par l'IASB. Elles comprennent :

- a) les **normes internationales d'information financière** (IFRS) ;
- b) les **normes comptables internationales** (IAS) ; et
- c) les **interprétations IFRIC** du comité d'interprétation des normes internationales d'information financière ainsi que les **interprétations SIC** de l'ancien comité permanent d'interprétation.

Les IFRS sont accompagnées d'un guide d'application destiné à aider les entités à en appliquer les dispositions. **Tous ces guides stipulent s'ils font ou non partie intégrante des IFRS.** Les guides faisant partie intégrante des IFRS sont obligatoires. Les guides ne faisant pas partie intégrante des IFRS ne contiennent pas de dispositions obligatoires applicables aux états financiers.

En l'absence d'une IFRS spécifiquement applicable à une transaction, un autre événement ou une condition, la direction devra faire usage de jugement pour développer et appliquer une méthode comptable permettant d'obtenir des informations :

- a) pertinentes pour les utilisateurs ayant des décisions économiques à prendre ; et
- b) fiables, en ce sens que les états financiers :
 - présentent une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie de l'entité ;
 - traduisent la réalité économique des transactions, des autres événements ou des conditions (et non pas simplement leur forme juridique) ;
 - sont neutres (c'est-à-dire sans parti pris) ;
 - sont prudents ; et
 - sont complets dans tous leurs aspects significatifs.

Pour exercer son jugement, la direction doit faire référence aux sources suivantes, énumérées par ordre décroissant, et en considérer l'applicabilité :

- a) les dispositions figurant dans les IFRS traitant de questions similaires et liées ; et
- b) les définitions, les critères de comptabilisation et les conventions d'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges énoncés dans le cadre conceptuel.

La direction peut également considérer les positions officielles les plus récentes d'autres organismes de normalisation comptable qui utilisent un cadre conceptuel similaire pour développer leurs normes comptables, la littérature comptable et les pratiques admises du secteur d'activité, dans la mesure où celles-ci ne sont pas contraires aux sources listées au paragraphe précédent.

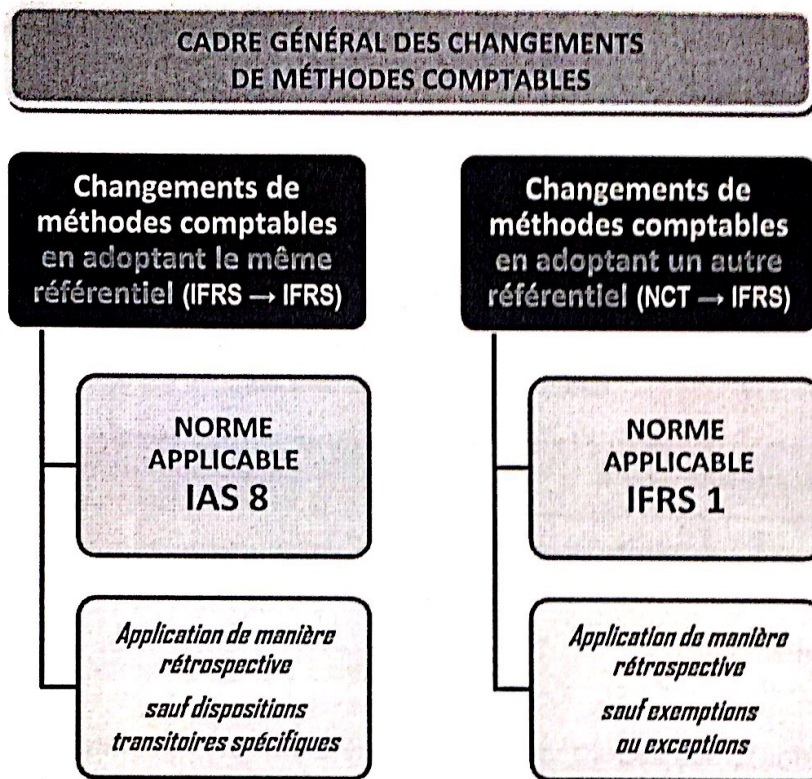
3. Cohérence des méthodes comptables

Une entité doit sélectionner et appliquer ses méthodes comptables avec cohérence pour des transactions, autres événements et conditions similaires, sauf dans le cas où une IFRS impose ou permet spécifiquement de classer par catégories des éléments auxquels l'application de méthodes comptables différentes peut être appropriée.

Si une IFRS impose ou permet un tel classement par catégories, il faut choisir la méthode comptable la plus appropriée et l'appliquer de manière cohérente et permanente à chaque catégorie.

Il n'est donc pas possible, par exemple, d'évaluer certains immeubles de placement au coût diminué des amortissements et des pertes de valeur, et d'autres à leur juste valeur. De même, une immobilisation corporelle (tel qu'un bâtiment) ne peut être réévaluée isolément ; la réévaluation doit s'appliquer à l'ensemble des biens de même catégorie (toutes les constructions).

4. Changements de méthodes comptables



Une entité ne doit changer de méthodes comptables que si le changement :

- a) est imposé par une IFRS ; **ou**
- b) a pour résultat que les états financiers fournissent des informations fiables et plus pertinentes sur les effets des transactions, autres événements ou conditions sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité.

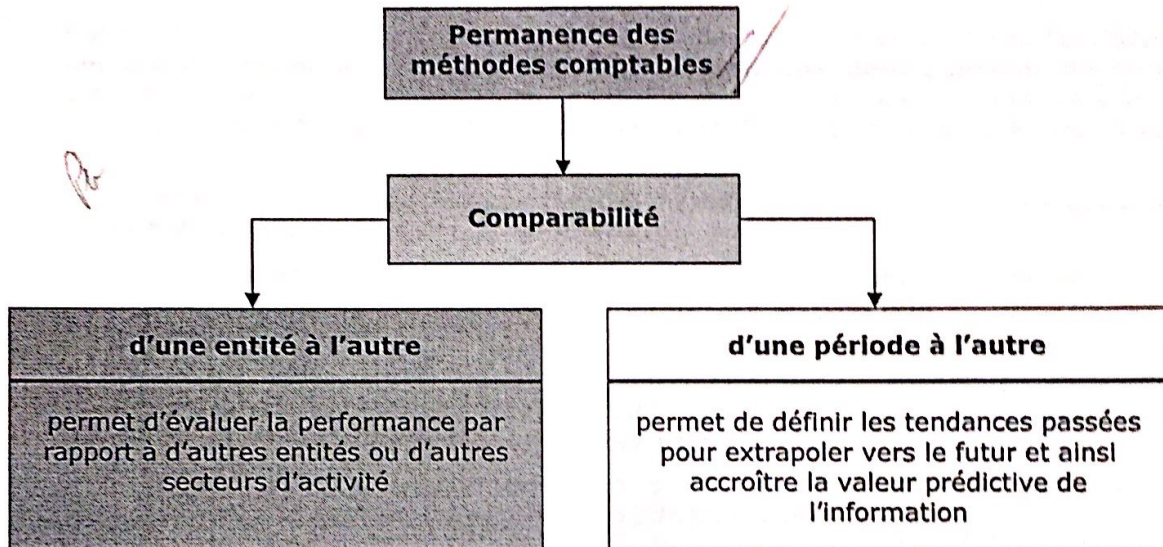
Ne constituent pas des changements de méthodes comptables :

- a) l'application d'une méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions qui diffèrent en substance de ceux survenus précédemment ; et
- b) l'application d'une nouvelle méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions qui ne se produisaient pas auparavant ou qui n'étaient pas significatifs.

En l'absence d'IFRS qui s'applique spécifiquement à une transaction, un autre événement ou une condition, la direction peut appliquer des méthodes comptables issues des positions officielles les plus récentes d'autres organismes de normalisation comptable qui utilisent un cadre conceptuel similaire pour développer leurs normes comptables. Si, par suite de la modification d'une telle position officielle, l'entité choisit de changer de méthodes comptables, ce changement est comptabilisé et présenté comme **un changement volontaire** de méthode comptable.

L'application anticipée d'une IFRS ne constitue pas un changement volontaire de méthode comptable.

Les utilisateurs de l'information financière doivent être en mesure de comparer les états financiers d'une entité dans le temps afin d'identifier les tendances de sa situation financière, de sa performance financière et de ses flux de trésorerie. Par conséquent, les mêmes méthodes comptables sont appliquées au sein de chaque période et d'une période à l'autre, à moins qu'un changement de méthodes comptables ne réponde à l'un des critères énoncés ci-avant.



Une entité doit comptabiliser un changement de méthodes comptables résultant de la première application d'une IFRS **selon les dispositions transitoires spécifiques** formulées le cas échéant dans cette IFRS.

Lorsqu'une entité change de méthodes comptables lors de la première application d'une IFRS ne prévoyant pas de dispositions transitoires spécifiques, ou décide de changer de méthodes comptables, **elle doit appliquer ce changement de manière rétrospective.**

Lorsqu'un changement de méthodes comptables est appliqué de manière rétrospective, l'entité doit ajuster le solde d'ouverture de chaque élément affecté des capitaux propres pour la première période antérieure présentée, ainsi que les autres montants comparatifs fournis pour chaque période antérieure présentée comme si la nouvelle méthode avait toujours été appliquée.

L'application rétrospective conduit à appliquer une nouvelle méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions comme si cette méthode avait toujours été appliquée.

Pratiquement, cela revient à :

- appliquer cette méthode à l'exercice du changement (exercice N) ainsi qu'à tous les exercices pour lesquels une information comparative est donnée (exercice N-1 généralement) ;
- ajuster les capitaux propres d'ouverture du plus ancien exercice donné à titre comparatif (exercice N-1 généralement) des effets du changement sur les résultats des exercices antérieurs (N-2, N-3, etc.).

Lorsqu'il est Impraticable de déterminer les effets spécifiquement liés à la période du changement d'une méthode comptable sur l'information comparative relative à une ou plusieurs périodes antérieures présentées, l'entité doit appliquer la nouvelle méthode comptable aux valeurs comptables des actifs et passifs au début de la première période pour laquelle l'application rétrospective est praticable, qui peut être la période considérée (en cours) ; elle doit également effectuer un ajustement correspondant du solde d'ouverture de chaque composante affectée des capitaux propres pour cette période.

L'application d'une disposition est Impraticable lorsque l'entité ne peut pas l'appliquer **après avoir mis en œuvre tous les efforts raisonnables pour y arriver**. Pour une période antérieure donnée, appliquer un changement de méthodes comptables à titre rétrospectif (ou effectuer un retraitement rétrospectif afin de corriger une erreur) est Impraticable si :

- a) les effets de l'application rétrospective (ou du retraitement rétrospectif) **ne peuvent être déterminés** ;
- b) l'application rétrospective (ou le retraitement rétrospectif) **impose d'énoncer des hypothèses sur ce qu'aurait été l'intention de la direction** au cours de cette période ; ou
- c) l'application rétrospective (ou le retraitement rétrospectif) **impose de faire des estimations significatives des montants** et qu'il est impossible de distinguer objectivement les informations relatives aux estimations qui :
 - i) révèlent des circonstances existant à la ou aux dates auxquelles ces montants doivent être comptabilisés, évalués ou présentés ; et
 - ii) auraient été disponibles lors de l'autorisation de publication des états financiers de cette période antérieure des autres informations.

La notion d'impraticabilité n'a pas été explicitée par la norme comptable tunisienne NC 11, *Modifications comptables*. En effet, cette norme prévoit une application prospective du changement de méthode comptable lorsque le montant de l'ajustement des capitaux propres d'ouverture (effet sur les périodes antérieures) ne peut être déterminé de façon fiable, **sans préciser que l'ajustement s'étend au début de la première période pour laquelle l'application rétrospective est praticable**.

Exemple 1

L'entreprise « EC » utilise la méthode de l'inventaire Intermittent et évalue son stock de marchandises selon la méthode du coût moyen pondéré. Pour l'élaboration des états financiers de l'exercice N, sa direction décide de passer à la méthode FIFO. Nous disposons des données suivantes :

Article	Quantité		Coût unitaire en DT			
	N	N-1	Stocks N		Stocks N-1	
			CMP	FIFO	CMP	FIFO
A	20 000	18 000	10	11	9	10
B	30 000	35 000	20	21	19	20
C	15 000	12 000	38	42	37	41

Le passage de la méthode du coût moyen pondéré à la méthode FIFO constitue un changement de méthode comptable qui doit être appliqué de manière rétrospective et ce, par ajustement des capitaux propres d'ouverture (dans les résultats non distribués).

• **Evaluation des stocks selon les deux méthodes :**

Article	Exercice N-1		Exercice N	
	CMP	FIFO	CMP	FIFO
A	162 000	180 000	200 000	220 000
B	665 000	700 000	600 000	630 000
C	444 000	492 000	570 000	630 000
Total	1 271 000	1 372 000	1 370 000	1 480 000
Ecart	# 101 000		# 110 000	

- **Ajustement du stock de marchandises (de N-1) par imputation de l'incidence financière du changement de méthode comptable (nette d'impôt) sur les capitaux propres d'ouverture :**

01/01/N		
Stock de Marchandises (B)	101 000	
Résultats reportés (B)		70 700
Passif d'impôt sur le résultat (B)		30 300
<i>(Comptabilisation du changement de méthode comptable)</i>		
31/12/N		
Variations des stocks (R)	1 372 000	
Stock de Marchandises (B)		1 372 000
<i>(Annulation du stock initial)</i>		
31/12/N		
Stock de Marchandises (B)	1 480 000	
Variations des stocks (R)		1 480 000
<i>(Constatation du stock final)</i>		

Exemple 2

Un entrepreneur a conclu en 1996 un contrat de construction pour un montant ferme et non révisable de 1 200 000 DT. Au 31/12/1996, la situation de ce contrat se présente comme suit :

- Coût des travaux engagés et acceptés par le client	:	300 000
- Matières en stock	:	60 000
- Avances à des sous-traitants <i>(pour des travaux non encore livrés à l'entrepreneur)</i>	:	40 000
- Coût restant à engager en 1997 pour achever le contrat <i>(en plus des matières en stock et des avances aux sous-traitants sus-indiquées)</i>	:	500 000
- Acomptes reçus du client	:	250 000
- Revenus pris en compte selon la méthode de l'achèvement des travaux	:	0
- Taux d'imposition	:	30%
- Ne pas tenir compte de la TVA (en suspension de la TVA)		

Avec l'entrée en vigueur du nouveau système comptable des entreprises, l'entrepreneur est obligé d'appliquer la norme NC 09, *Contrats de construction*, de manière rétrospective.

Extrait du bilan au 31/12/1996

Stocks :			
- Travaux en cours	300 000		
- Matières	60 000		
Fournisseurs débiteurs	40 000	Clients créditeurs	250 000

- **% d'avancement au 31/12/1996** $= \frac{300\,000}{300\,000 + (60\,000 + 40\,000) + 500\,000} = 1/3$
- **CA (partiel) 1996** $= \frac{1\,200\,000}{3} = 400\,000$
- **Résultat (partiel) 1996** $= 400\,000 - 300\,000 = 100\,000$
- Imputation de l'incidence financière du changement de méthode comptable au titre de l'exercice 1996 sur les capitaux propres d'ouverture :

01/01/1997		
Clients, acomptes reçus (B)	250 000	
Créances sur travaux non encore facturables (B)	150 000	
Stock de travaux en cours (B)		300 000
Résultats reportés (B)		70 000
Passif d'impôt sur le résultat (B)		30 000
<i>(Comptabilisation du changement de méthode comptable)</i>		

5. Présentation des états financiers et Informations à fournir dans le cas d'un changement de méthodes comptables

Selon le § 10 de la norme IAS 1, *Présentation des états financiers*, et à compter du 1^{er} janvier 2009, un jeu complet d'états financiers doit comporter, entre autres éléments, **un état de la situation financière (bilan) au début de la première période de comparaison** lorsque l'entité applique une méthode comptable de façon rétrospective ou effectue un retraitement rétrospectif des éléments de ses états financiers, ou lorsqu'elle procède à un reclassement des éléments dans ses états financiers.

(Voir modèles ci-joints)

**EXEMPLE DE BILAN AU DEBUT DE LA PERIODE PRECEDENTE LORSQUE L'ENTITE
APPLIQUE UNE METHODE COMPTABLE DE FAÇON RETROSPECTIVE**

Société PCGR Internationaux Limitée

État consolidé de la situation financière
au 31 décembre 2013

	Notes	31 déc. 2013 <u>en milliers d'UM</u>	31 déc. 2012 <u>en milliers d'UM (retraité)</u>	1 ^{er} janv. 2012 <u>en milliers d'UM (retraité)</u>
Actif				
<i>Actifs non courants</i>				
Immobilisations corporelles	15	105 215	130 541	157 212
Immeubles de placement	16	1 968	1 941	1 500
Goodwill	17	20 485	24 260	24 120
Autres immobilisations incorporelles	18	9 739	11 325	12 523
Participations dans des entreprises associées	20	5 402	5 590	4 406
Participation dans une coentreprise	20A	3 999	3 662	3 420
Actifs d'impôt différé	10	2 083	1 964	1 843
Créances liées à des contrats de location-financement	26	830	717	739
Autres actifs financiers	22	10 771	9 655	7 850
Autres actifs	23	—	—	—
Total des actifs non courants		160 492	189 655	213 613
<i>Actifs courants</i>				
Stocks	24	30 673	28 132	28 928
Créances clients et autres débiteurs	25	18 869	13 744	12 708
Créances liées à des contrats de location-financement	26	198	188	182
Montants dus par des clients en vertu de contrats de construction	27	240	230	697
Autres actifs financiers	22	8 757	6 949	5 528
Actifs d'impôt exigible	10	125	60	81
Autres actifs	23	—	—	—
Trésorerie et soldes bancaires	46	24 096	20 278	8 052
		82 958	69 581	56 176
Actifs classés comme détenus en vue de la vente	12	22 336	—	—
Total des actifs courants		105 294	69 581	56 176
Total de l'actif		265 786	259 236	269 789

Remarque : IAS 1.10f) exige qu'une entité présente un état de la situation financière au début de la période précédente lorsqu'elle applique une méthode comptable de façon rétrospective ou effectue un retraitement rétrospectif des éléments de ses états financiers, ou lorsqu'elle procède à un reclassement des éléments dans ses états financiers.

Dans le cadre des Améliorations annuelles – Cycle 2009–2011, IAS 1, *Présentation des états financiers*, a été révisée afin de préciser les circonstances dans lesquelles une entité doit présenter un état de la situation financière arrêté au début de la période précédente (troisième état de la situation financière) et les notes annexes dans ses états financiers. Conformément aux modifications, une entité doit présenter un troisième état de la situation financière si :

- a) elle applique une méthode comptable de façon rétrospective, effectue un retraitement rétrospectif d'éléments de ses états financiers ou procède à un reclassement d'éléments dans ses états financiers, et que ;

b) l'application rétrospective, le retraitement rétrospectif ou le reclassement a une incidence significative sur l'information contenue dans le troisième état de la situation financière.

À l'exception de certaines informations requises selon les paragraphes 41 à 44 d'IAS 1 et d'IAS 8, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, l'entité n'est pas tenue de présenter des notes annexes pour le troisième état de la situation financière.

Société PCGR Internationaux Limitée

État consolidé de la situation financière au 31 décembre 2013 – suite

	Notes	31 déc. 2013 en milliers d'UM	31 déc. 2012 en milliers d'UM (retraité)	1 ^{er} janv 2012 en milliers d'UM (retraité)
Capitaux propres et passif				
<i>Capital et réserves</i>				
Capital émis et prime d'émission	28	32 439	48 672	48 672
Autres réserves	29	4 237	2 226	1 726
Résultats non distribués	30	111 539	95 378	74 366
		148 215	146 276	124 764
Montants comptabilisés directement en capitaux propres à l'égard d'actifs classés comme détenus en vue de la vente	12	—	—	—
Capitaux propres attribuables aux propriétaires de la Société		148 215	146 276	124 764
Participations ne donnant pas le contrôle	31	26 761	22 058	18 831
Total des capitaux propres		174 976	168 334	143 595
<i>Passifs non courants</i>				
Emprunts	32	13 560	25 886	22 072
Autres passifs financiers	34	15 001	—	—
Obligation au titre des prestations de retraite	39	1 954	1 482	2 194
Passifs d'impôt différé	10	6 782	5 224	4 677
Provisions	35	2 294	2 231	4 102
Produits différés	41	59	165	41
Autres passifs	36	180	270	—
Total des passifs non courants		39 830	35 258	33 086
<i>Passifs courants</i>				
Dettes fournisseurs et autres créditeurs	37	15 659	20 422	51 957
Montants dus à des clients en vertu de contrats de construction	27	36	15	245
Emprunts	32	22 446	25 600	33 618
Autres passifs financiers	34	116	18	—
Passifs d'impôt exigible	10	5 328	5 927	4 990
Provisions	35	3 356	3 195	2 235
Produits différés	41	265	372	63
Autres passifs	36	90	95	—
		47 296	55 644	93 108
Passifs directement liés à des actifs classés comme détenus en vue de la vente	12	3 684	—	—
Total des passifs courants		50 980	55 644	93 108
Total du passif		90 810	90 902	126 194
Total des capitaux propres et du passif		265 786	259 236	269 789

Lorsque la première application d'une IFRS a une incidence sur la période considérée (en cours) ou sur toute période antérieure ou devrait avoir une telle incidence sauf qu'il est impraticable de déterminer le montant de l'ajustement, ou encore pourrait avoir une incidence sur des périodes futures, l'entité doit fournir les informations suivantes :

- a) le titre de l'IFRS ;
- b) le cas échéant, le fait que le changement de méthode comptable est mis en œuvre selon ses dispositions transitoires ;
- c) la nature du changement de méthode comptable ;
- d) le cas échéant, une description des dispositions transitoires ;
- e) le cas échéant, les dispositions transitoires susceptibles d'avoir une incidence sur des périodes ultérieures ;
- f) pour la période considérée (en cours) et pour chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement :
 - (i) pour chaque poste affecté des états financiers ; et
 - (ii) si IAS 33, *Résultat par action*, s'applique à l'entité, pour le résultat de base et le résultat dilué par action ;
- g) le montant de l'ajustement relatif aux périodes antérieures aux périodes présentées, dans la mesure du possible ; et
- h) si l'application rétrospective imposée est impraticable pour une période antérieure spécifique ou pour des périodes antérieures aux périodes présentées, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date de début de l'application du changement de méthode comptable.

Les états financiers des périodes ultérieures ne doivent pas reproduire ces informations.

Lorsqu'un changement volontaire de méthode comptable a une incidence sur la période en cours ou sur une période antérieure, ou devrait avoir une incidence sur cette période sauf qu'il est impraticable de déterminer le montant de l'ajustement, ou encore pourrait avoir une incidence sur des périodes ultérieures, l'entité doit fournir les informations suivantes :

- a) la nature du changement de méthode comptable ;
- b) les raisons pour lesquelles l'application de la nouvelle méthode comptable fournit des informations fiables et plus pertinentes ;
- c) pour la période en cours et pour chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement :
 - (i) pour chaque poste affecté des états financiers ; et
 - (ii) si IAS 33 s'applique à l'entité, pour le résultat de base et le résultat dilué par action ;
- d) le montant de l'ajustement relatif aux périodes antérieures aux périodes présentées, dans la mesure du possible ; et
- e) si l'application rétrospective est impraticable pour une période antérieure spécifique, ou pour des périodes antérieures aux périodes présentées, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de comment et depuis quand le changement de méthodes comptables a été appliqué.

Les états financiers des périodes ultérieures ne doivent pas reproduire ces informations.

Lorsqu'une entité n'a pas appliqué une nouvelle IFRS publiée mais non encore entrée en vigueur, elle doit fournir les informations suivantes :

- a) ce fait ; et
- b) des informations connues ou pouvant raisonnablement être estimées concernant l'évaluation de l'impact possible de l'application de la nouvelle IFRS sur les états financiers de l'entité au cours de sa première période d'application.

CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES

1. Définition des changements d'estimations comptables

En raison des incertitudes inhérentes aux activités des entités, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent pas être évalués avec précision, et ne peuvent faire l'objet que d'une estimation. **Une estimation implique des jugements fondés sur les dernières informations fiables disponibles.**

Par exemple, des estimations des éléments suivants peuvent être requises :

- a) les provisions pour dépréciation des créances douteuses ;
- b) les provisions pour dépréciation des stocks obsolètes ;
- c) les justes valeurs d'actifs ou de passifs financiers ;
- d) la durée d'utilité ou le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs procurés par un actif amortissable ; et
- e) les provisions pour garanties conférées aux clients.

Le recours à des estimations raisonnables est une part essentielle de la préparation des états financiers et ne met pas en cause leur fiabilité.

Une estimation peut devoir être révisée en cas de **changements dans les circonstances** sur lesquelles elle était fondée ou par suite de **nouvelles informations** ou d'un **surcroît d'expérience**. Par définition, la révision d'une estimation ne concerne pas les périodes antérieures et ne constitue pas une correction d'erreur.

La correction d'une erreur résulte obligatoirement de faits ou d'opérations passés. Lorsque l'erreur a été commise, les données étaient disponibles ; elles ont été soit mal interprétées, soit utilisées de façon erronée, soit omises. Pour sa part, **la révision d'une estimation comptable résulte de l'obtention de nouvelles informations, de l'acquisition de plus d'expérience ou de l'existence de faits nouveaux.** Cette distinction est fondamentale car les effets d'une révision d'estimation comptable doivent être traités prospectivement tandis que les effets d'une correction d'erreur doivent être comptabilisés rétroactivement.

Un changement de la base d'évaluation appliquée est un changement de méthodes comptables et non un changement d'estimation comptable.

Lorsqu'il est difficile d'opérer la distinction entre changement de méthode comptable et changement d'estimation, le changement est traité comme un changement d'estimation comptable.

À titre d'exemple, constitue un changement de méthode comptable, la modification de la formule de détermination du coût attribuable aux articles en stock (en passant de la méthode FIFO à la méthode du coût moyen pondéré). En revanche, ne constitue pas un changement de méthode comptable, mais un changement d'estimation, le fait qu'une entité cesse de capitaliser certains coûts pour les porter en charges de l'exercice au cours duquel ils sont engagés sur la base d'informations récentes indiquant que les avantages futurs relatifs à ces coûts risquent de ne pas se matérialiser.

Un changement d'estimation comptable est un ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif, ou du montant de la consommation périodique d'un actif, résultant de l'évaluation de la situation actuelle des éléments d'actif et de passif et des avantages et obligations futurs attendus qui y sont associés.

Les changements d'estimations comptables résultent d'informations nouvelles ou de nouveaux développements et, par conséquent, ne sont pas des corrections d'erreurs.

2. Comptabilisation des changements d'estimations comptables

L'effet d'un changement d'estimation comptable doit être comptabilisé **de manière prospective** et inclus dans la détermination du résultat net :

- a) de la période du changement, si le changement n'affecte que cette période ; ou
- b) de la période du changement et des périodes ultérieures, si celles-ci sont également concernées par ce changement.

Toutefois, dans la mesure où un changement d'estimation comptable donne lieu à des variations d'actifs et de passifs ou porte sur un élément des capitaux propres, il doit être comptabilisé par ajustement de la valeur comptable de l'élément d'actif, de passif ou de capitaux propres correspondant dans la période du changement.

La comptabilisation prospective de l'effet d'un changement d'estimation comptable signifie que le changement est appliqué aux transactions, aux autres événements et conditions à compter de la date du changement d'estimation. Un changement d'estimation comptable peut affecter soit le résultat net de la période en cours seulement, soit le résultat net de la période en cours et de périodes ultérieures.

À titre d'exemple, un changement dans l'évaluation du montant des créances douteuses n'affecte que le résultat net de la période et, en conséquence, est comptabilisé au cours de la période en cours. Toutefois, un changement dans la durée d'utilité estimée ou dans le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs procurés par les actifs amortissables affecte la charge d'amortissement de la période en cours et de chaque période ultérieure pendant la durée d'utilité résiduelle de l'actif. Dans les deux cas, l'effet du changement correspondant à la période en cours est comptabilisé en produit ou en charge de la période en cours. L'éventuel effet sur les périodes ultérieures est comptabilisé en produit ou en charge au cours de ces périodes ultérieures.

La norme comptable tunisienne NC 11 précise que l'incidence d'une révision d'estimation doit figurer dans le même poste de l'état de résultat que celui qui avait été utilisé précédemment pour cette estimation (charge/produit ordinaire ou élément extraordinaire).

3. Informations à fournir sur les changements d'estimations comptables

Une entité doit fournir des informations **sur la nature et le montant de tout changement d'estimation comptable** ayant une incidence sur la période en cours ou dont il est prévu qu'il aura une incidence sur des périodes ultérieures, à l'exception de l'incidence sur des périodes futures lorsqu'il est impraticable d'estimer cette incidence.

Si le montant de l'incidence sur les périodes ultérieures n'est pas indiqué parce que l'estimation est impraticable, l'entité doit le mentionner.

Exemple 3

Voici les données concernant l'amortissement d'une machine lors de son acquisition au 01/01/N :

- Coût de la machine : 21 000 DT
- Valeur résiduelle : 0
- Durée d'utilité : 10 ans
- Mode d'amortissement : Linéaire

Au 01/01/N+3, après trois ans d'exploitation, on estime que le mode d'amortissement et la durée d'utilité qu'on avait retenus dans nos calculs lors de l'acquisition auraient dû être les suivants :

- Durée d'utilité : 8 ans
- Mode d'amortissement : Proportionnel à ordre numérique inversé des années.

Situation comptable au 01/1/N+3 :

- Valeur brute : 21 000
- Moins : amortissements : -6 300
- Valeur nette : 14 700

Charge d'amortissement de la période en cours (N+3) et des périodes ultérieures (N+4 à N+7) :

- Durée d'utilité restante : 5 ans
- ONIA : $5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 15$
- Dotation aux amortissements N+3 : $14\,700 \times 5/15 = 4\,900$
- Dotation aux amortissements N+4 : $14\,700 \times 4/15 = 3\,920$
- Dotation aux amortissements N+5 : $14\,700 \times 3/15 = 2\,940$
- Dotation aux amortissements N+6 : $14\,700 \times 2/15 = 1\,960$
- Dotation aux amortissements N+7 : $14\,700 \times 1/15 = 960$

Total en DT 14 700

CORRECTIONS D'ERREURS

1. Définition des erreurs d'une période antérieure

Une erreur d'une période antérieure est une omission ou une inexactitude des états financiers de l'entité portant sur une ou plusieurs périodes antérieures et qui résultent de la non-utilisation ou de l'utilisation abusive d'informations fiables :

- a) **qui étaient disponibles** lorsque la publication des états financiers de ces périodes a été autorisée ; et
- b) dont on pouvait **raisonnablement** s'attendre à ce qu'elles aient été **obtenues et prises en considération** pour la préparation et la présentation de ces états financiers.

Parmi ces erreurs figurent les erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, les négligences, les mauvaises interprétations des faits, les fraudes, etc.

Il serait impossible de dresser une liste de toutes les erreurs comptables qui peuvent être commises. Cependant, ces erreurs résultent généralement d'une ou de plusieurs des situations suivantes :

1. **Les erreurs strictement mathématiques** : Parmi celles-ci on relève notamment les erreurs de calcul des amortissements, des avantages du personnel (salaires, primes...) des valeurs des stocks inventoriés, etc.
2. **L'utilisation d'une méthode comptable qui n'est pas généralement reconnue dans les circonstances** : Tel est le cas, par exemple, lorsqu'une entité applique la méthode de l'achèvement des travaux pour la comptabilisation des contrats de construction alors que le résultat à terminaison et le degré d'avancement peuvent être estimés de manière fiable et, par conséquent, la méthode du pourcentage d'avancement se trouve applicable, ou lorsqu'elle utilise la méthode de l'impôt exigible alors qu'elle est tenue aussi de comptabiliser les impôts différés.
3. **L'omission volontaire** : Le fait, par exemple, de ne pas tenir compte de la valeur résiduelle (significative) lors du calcul de l'amortissement selon la méthode linéaire est une omission volontaire.
4. **La mauvaise interprétation des données disponibles ou l'optimisme exagéré des dirigeants** : Lors de l'estimation des frais de développement devant être capitalisés, par exemple, une interprétation trop optimiste des résultats d'une étude de marché peut entraîner la capitalisation d'un montant supérieur aux avantages futurs qui seront effectivement retirés de ces frais de développement. Ceci peut également se produire lors de l'estimation de la période d'utilisation des immobilisations. Si l'entité choisit délibérément une période trop courte ou trop longue, il pourrait être nécessaire de procéder à une correction d'erreur dans les exercices subséquents.
5. **L'omission involontaire** : Il se peut qu'une erreur résulte d'une omission involontaire. Par exemple, le comptable peut omettre de constater un produit ou une charge d'exploitation à la fin de l'exercice.
6. **L'inscription erronée** : Il s'agit d'erreurs d'inscription intentionnelles ou involontaires, par exemple, la passation en charges du coût d'acquisition d'un équipement de production ou l'inscription d'une facture d'électricité dans le compte « Locations ».

Des erreurs peuvent survenir à l'occasion de la **comptabilisation**, de l'**évaluation**, de la **présentation** ou de la **fourniture d'informations** sur des éléments des états financiers.

Les états financiers **ne sont pas conformes aux IFRS** s'ils contiennent soit des erreurs significatives soit des erreurs non significatives commises intentionnellement **pour parvenir à une présentation particulière** de la situation financière, de la performance financière ou des flux de trésorerie d'une entité.

Les erreurs potentielles de la période en cours découvertes pendant la période sont corrigées avant l'autorisation de publication des états financiers. Cependant, des erreurs significatives peuvent ne pas être découvertes avant une période ultérieure. Ces erreurs d'une période antérieure sont corrigées dans l'information comparative présentée dans les états financiers de cette période ultérieure.

2. Caractère significatif des erreurs d'une période antérieure

Les omissions ou inexactitudes d'éléments sont significatives si elles peuvent, individuellement ou collectivement, **influencer les décisions économiques prises par des utilisateurs sur la base des états financiers**. L'importance relative dépend de la **taille** et de la **nature** de l'omission ou de l'inexactitude, appréciée par rapport aux circonstances particulières. La taille ou la nature de l'élément, ou une combinaison des deux, peut être le facteur déterminant.

Selon la norme comptable tunisienne NC 11, les erreurs peuvent être qualifiées de fondamentales ou de non-fondamentales en fonction de leur importance significative :

- a) **Les erreurs fondamentales** dans les états financiers antérieurs sont les erreurs découvertes durant l'exercice en cours et qui sont d'une importance telle que les états financiers d'un ou de plusieurs exercices antérieurs ne peuvent plus être considérés comme ayant été fiables à la date de leur publication. Le montant de leur correction doit être comptabilisé **en ajustant les capitaux propres d'ouverture**, avec retraitement des données comparatives (voir ci-après) ;
- b) **Les erreurs non-fondamentales** dans les états financiers antérieurs sont corrigées **en touchant le résultat de l'exercice en cours** (de leur découverte). Toutefois, le montant de leur correction doit être comptabilisé dans un compte de charges ou de produits portant la racine « 8 » réservée aux modifications comptables (charges ou produits sur exercices antérieurs).

Les critères de détermination de l'importance des erreurs sont essentiellement ceux qui s'appliquent à la notion d'importance relative. Dans le cas plus particulier d'une erreur donnée, ces critères sont :

1. **La valeur absolue de l'erreur** : Ainsi, une erreur de 100.000 DT justifie que l'on s'y arrête davantage que si le montant de l'erreur n'était que de 1.000 DT.
2. **La valeur relative de l'erreur** : Par exemple, le pourcentage que représente le montant de l'erreur par rapport au résultat, à l'actif net, au total des actifs, au chiffre d'affaires, à la marge brute, etc.
3. **La taille de l'entité** : Une erreur de 50.000 DT n'a pas la même importance pour une entité dont le chiffre d'affaires atteint plusieurs millions de dinars, que pour une entité dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas les 300.000 DT par année.
4. **L'effet de l'erreur sur les décisions des utilisateurs des états financiers** : Une erreur est importante, quel que soit son montant si, par exemple, elle est susceptible d'amener un investisseur à modifier ses décisions portant sur l'acquisition ou la vente de titres d'une entreprise donnée.
5. **L'effet cumulatif des erreurs** : Une erreur peut, en soi, ne pas être importante, mais le fait qu'elle se répète fréquemment peut rendre nécessaire l'adoption de mesures pour éviter qu'elle ne se reproduise davantage.

L'évaluation de l'importance d'une erreur et la façon de la traiter est une question de **jugement professionnel** de la part des personnes responsables de l'établissement des états financiers et de leur vérification.

En pratique, certains événements peuvent amener l'entité à accorder une attention particulière à la correction des erreurs. Ceci peut se produire notamment :

1. **Lors d'un nouveau mandat de révision des comptes** : Lorsqu'une société fait l'objet d'une révision des comptes pour la première fois ou qu'il y a changement de commissaire aux comptes, il arrive fréquemment que des erreurs soient relevées.
2. **Lors de l'émission de titres d'emprunt ou de capitaux propres** : La société qui fait appel public à l'épargne est tenue de présenter, dans un prospectus, des données financières portant sur les résultats obtenus au cours des derniers exercices. Il arrive qu'à cette occasion des erreurs soient découvertes et corrigées.
3. **Lors de l'acquisition ou de la vente d'une entité** : Dans ces cas, il est important de corriger les erreurs qui auraient été commises lors de l'établissement des états financiers afin que les personnes impliquées dans l'affaire soient davantage en mesure de déceler les tendances réelles (par exemple, l'augmentation ou la diminution du chiffre d'affaires et du résultat net), ce qui permettra de mieux déterminer le prix de vente de l'entité ou son coût d'acquisition.

Voici quelques exemples d'erreurs fondamentales :

- Erreur importante dans l'évaluation des stocks ;
- Inclusion dans les états financiers d'un montant significatif de créances sur des travaux non encore facturables ou de travaux en cours concernant des contrats de construction frauduleux qui ne peuvent être mis en œuvre ;
- Absence de constitution des provisions nécessaires pour des créances importantes dont le caractère douteux était connu.

3. Comptabilisation des erreurs significatives d'une période antérieure

L'entité doit corriger **de manière rétrospective les erreurs significatives** d'une période antérieure **dans le premier jeu d'états financiers dont la publication est autorisée après leur découverte**, comme suit :

- a) par retraitement des montants comparatifs de la ou des périodes antérieures présentées au cours desquelles l'erreur est intervenue ; ou
- b) si l'erreur est intervenue avant la première période antérieure présentée, par retraitement des soldes d'ouverture des actifs, passifs et capitaux propres de la première période antérieure présentée.

Toutefois, **lorsqu'il n'est pas praticable** de déterminer les effets d'une erreur sur une période spécifique pour l'information comparative présentée au titre des périodes antérieures, l'entité doit retraiter les soldes d'ouverture des actifs, passifs et capitaux propres de la première période présentée pour laquelle un retraitement rétrospectif est praticable (cette période peut être la période en cours).

Lorsqu'il n'est pas praticable de déterminer l'effet cumulé, au début de la période en cours, d'une erreur sur toutes les périodes antérieures, l'entité doit retraiter l'information comparative pour corriger l'erreur **de manière prospective** à partir de la première date praticable.

Lorsqu'il n'est pas praticable de déterminer le montant d'une erreur (par exemple, une erreur dans l'application d'une méthode comptable) pour toutes les périodes antérieures, l'entité retrace l'information comparative de manière prospective à partir de la première date praticable. Elle ne tient donc pas compte de la fraction de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et capitaux propres découlant d'opérations antérieures à cette date.

Les corrections d'erreurs se différencient des changements d'estimations comptables. De par leur nature, les estimations comptables sont des approximations qui peuvent devoir être révisées à mesure qu'apparaissent des informations complémentaires. Par exemple, le profit ou la perte comptabilisé(e) lors de la survenance d'une éventualité ne constitue pas une correction d'erreur.

Le retraitement rétrospectif consiste à corriger la comptabilisation, l'évaluation et la fourniture d'informations sur le montant d'éléments des états financiers comme si une erreur d'une période antérieure n'était jamais survenue.

Les connaissances à posteriori ne doivent pas être utilisées pour appliquer une nouvelle méthode comptable ou pour corriger des montants relatifs à une période antérieure, soit en posant des hypothèses sur ce qu'auraient été les intentions de la direction au cours d'une période antérieure, soit en estimant les montants comptabilisés, évalués ou pour lesquels une information est fournie au cours d'une période antérieure. Par exemple, lorsqu'une entité corrige une erreur d'une période antérieure commise en évaluant des actifs financiers précédemment classifiés comme des actifs financiers détenus jusqu'à l'échéance selon la norme IAS 39, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation*, elle ne modifie pas leur base d'évaluation pour cette période si la direction a décidé ultérieurement de ne pas les détenir jusqu'à l'échéance.

Par conséquent, l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable ou la correction d'une erreur d'une période antérieure implique de distinguer les informations :

- qui révèlent des circonstances existant à la ou aux dates de survenance de la transaction, de l'autre événement ou de la condition ; et
- qui auraient été disponibles lors de l'autorisation de publication des états financiers de cette période antérieure

des autres informations.

Selon la norme comptable tunisienne NC 11, le montant (net d'impôt) de la correction d'une **erreur fondamentale**, dans les états financiers antérieurs, doit être comptabilisé en ajustant les capitaux propres d'ouverture (imputation au compte 128 : « Modifications comptables affectant les résultats reportés »). Les chiffres comparatifs doivent être retraités **à moins que cela ne soit impossible**.

La norme comptable tunisienne NC 11 ne précise pas que lorsqu'il n'est pas praticable de déterminer l'effet cumulé, au début de la période en cours, d'une erreur sur toutes les périodes antérieures, l'entité doit retracer l'information comparative pour corriger l'erreur de manière prospective à partir de la première date praticable.

Lors de la détermination de l'incidence fiscale de l'erreur antérieure fondamentale, il doit être tenu compte des effets de la prescription, de la législation applicable pour l'imposition du résultat de l'exercice au cours duquel cette erreur a été commise et des intérêts de retard. Par ailleurs, l'entreprise est tenue de déposer une déclaration rectificative au titre de l'exercice au cours duquel l'erreur fondamentale a été commise et, éventuellement, au titre des exercices postérieurs dont les résultats fiscaux ont été touchés par cette erreur (par exemple, en cas de pertes ou d'amortissements différés).

Le retraitement des données comparatives ne conduit pas nécessairement à modifier les états financiers qui ont été approuvés par les actionnaires ou déposés auprès des instances de réglementation (CMF, BCT, etc.).

4. Présentation des états financiers et Informations à fournir sur les erreurs d'une période antérieure

Selon le § 10 de la norme IAS 1, *Présentation des états financiers*, et à compter du 1^{er} janvier 2009, un jeu complet d'états financiers doit comporter, entre autres éléments, **un état de la situation financière (bilan) au début de la première période de comparaison** lorsque l'entité applique une méthode comptable de façon rétrospective ou effectue un retraitement rétrospectif des éléments de ses états financiers, ou lorsqu'elle procède à un reclassement des éléments dans ses états financiers.

Une entité doit fournir les informations suivantes :

- a) la nature de l'erreur d'une période antérieure ;
- b) pour chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, le montant de la correction :
 - (i) pour chaque poste affecté des états financiers ; et
 - (ii) si IAS 33 s'applique à l'entité, pour le résultat de base et le résultat dilué par action ;
- c) le montant de la correction au début de la première période présentée ; et
- d) si le retraitement rétrospectif est impraticable pour une période antérieure spécifique, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée.

Les états financiers des périodes ultérieures **ne doivent pas reproduire** ces informations.

Exemple 4

En juillet 2005, acquisition d'un ensemble immobilier pour 1 800 000 DT. Un amortissement linéaire au taux de 5% lui a été appliqué (sans valeur résiduelle).

Une expertise faite en 2007 a conduit aux évaluations suivantes :

- Terrain : 700 000 DT
- Construction : 1 400 000 DT

Ventilation du prix d'acquisition :

- Terrain : $1\,800\,000 \times 700\,000 / 2\,100\,000 = 600\,000$
- Construction : $1\,800\,000 \times 1\,400\,000 / 2\,100\,000 = 1\,200\,000$

Amortissement pratiqué indûment : $600\,000 \times 5\% \times 18/12 = 45\,000$

Taux d'imposition : 30%

Écritures comptables :

01/01/2007		
Terrains (B)	600 000	
Amortissements des constructions (B)	45 000	
Constructions (B)		600 000
Résultats reportés (B)		31 500
Passif d'impôt sur le résultat (B)		13 500
<i>(Comptabilisation de la correction d'erreur)</i>		

Plus comptabilisation des intérêts de retard (à payer lors du dépôt des déclarations rectificatives au titre des exercices 2005 et 2006).

Exemple 5

Au cours de l'exercice N, l'entité ABC s'est aperçue qu'un stock de 100 000 DT avait été oublié dans l'inventaire au 31/12/N-1. Les états financiers se présentent ainsi :

ETAT DU RESULTAT NET	N-1	N
Produits	800 000	850 000
Coût des ventes	-500 000	(*) -480 000
Marge brute	300 000	370 000
Autres charges	-250 000	-240 000
Résultat avant impôt	50 000	130 000
Impôt sur le résultat	-15 000	-39 000
Résultat net	35 000	91 000

(*) Avec prise en compte du stock initial réel.

BILAN	31/12/N-1	31/12/N
Stocks	200 000	330 000
Autres actifs	400 000	450 000
Total des actifs	600 000	780 000
Passif d'impôt sur le résultat	10 000	30 000
Autres passifs	210 000	209 000
Total des passifs	220 000	239 000
Capital	100 000	200 000
Réserves	245 000	250 000
Résultat net	35 000	91 000
Total des capitaux propres	380 000	541 000

En supposant un taux d'imposition de 30%, le bilan et l'état de résultat doivent être corrigés ainsi :

ETAT DU RESULTAT NET	N-1	Ajustements	N-1 ajusté	N
Produits	800 000		800 000	850 000
Coût des ventes	-500 000	+ 100 000 =	-400 000	-480 000
Marge brute	300 000		400 000	370 000
Autres charges	-250 000		-250 000	-240 000
Résultat avant impôt	50 000		150 000	130 000
Impôt sur le résultat	-15 000	- (100 000 x 30%) =	-45 000	-39 000
Résultat net	35 000	+ (100 000 x 70%) =	105 000	91 000

BILAN	31/12/N-1	Ajustements	31/12/N-1 ajusté	31/12/N
Stocks	200 000	+ 100 000 =	300 000	330 000
Autres actifs	400 000		400 000	450 000
Total des actifs	600 000		700 000	780 000
Passif d'impôt sur le résultat	10 000	+ (100 000 x 30%) =	40 000	30 000
Autres passifs	210 000		210 000	209 000
Total des passifs	220 000		250 000	239 000
Capital	100 000		100 000	200 000
Réserves	245 000		245 000	250 000
Résultat net	35 000	+ (100 000 x 70%) =	105 000	91 000
Total des capitaux propres	380 000		450 000	541 000

Les deux dernières colonnes du tableau représentent le bilan et l'état du résultat net de N, accompagnés de l'information comparative.

ÉTUDES DE CAS

Cas n°1 – Données

Prestige Tunisie est une société de promotion immobilière spécialisée dans la construction et la vente des locaux à usage commercial ou d'habitation de très haut standing dans la région du grand Tunis. Son capital social s'élève à 10.000.000 DT et se décompose en 100.000 actions ordinaires détenues à raison de 60% par sa société mère Prestige France.

Pour les besoins d'établissement des états financiers consolidés du groupe dont elle fait partie, Prestige Tunisie élabore des états financiers annuels selon les « full IFRS ».

Dans le cadre du financement d'un projet de construction d'une luxueuse résidence aux Berges du Lac de Tunis, entamé en septembre 2007 et devant s'étaler sur une période de 30 mois avant de pouvoir être vendu, Prestige Tunisie a bénéficié début octobre de la même année d'un crédit bancaire de 3.000.000 DT remboursable en 3 annuités constantes au taux de 9% (payables au 30 septembre de chaque année). Les charges d'intérêt encourues sur ce crédit bancaire au cours des exercices 2007, 2008 et 2009 ont été toutes comptabilisées en résultat.

Le principal dudit crédit bancaire, encaissé en totalité début octobre 2007, a servi au paiement des dépenses encourues au titre des travaux de construction réalisés au cours des dix premiers mois du projet. Cependant, des placements temporaires des fonds d'emprunt non encore utilisés, effectués par Prestige Tunisie en 2007 et 2008, ont rapporté respectivement 50.000 DT et 25.000 DT de produits financiers, comptabilisés également en résultat.

Prestige Tunisie a élaboré l'état de la situation financière et l'état du résultat net provisoires fournis en annexe.

Travail à faire :

Dans le cadre de l'établissement des états financiers définitifs relatifs à l'exercice 2009 et sur la base des informations fournies, il vous est demandé de :

- Préciser, de manière concise, les traitements comptables à effectuer, par référence aux normes comptables internationales applicables ;
- Présenter les écritures comptables complémentaires ou rectificatives qui s'imposent au titre de l'exercice 2009, en expliquant les calculs effectués ;
- Présenter les modifications à apporter, en conséquence, à l'état de la situation financière et à l'état du résultat net provisoires fournis en annexe ;
- Indiquer les informations à fournir dans les notes aux états financiers.

NB : Prestige Tunisie a opté pour l'application de la version de la norme IAS 23, *Coûts d'emprunt*, publiée en mars 2007 et d'application obligatoire pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2009, aux intérêts du crédit bancaire destiné au financement du projet de construction d'une luxueuse résidence aux Berges du Lac de Tunis, encourus depuis son encaissement début octobre 2007.

Le taux d'impôt sur le résultat est de 30%.

ANNEXE

PRESTIGE TUNISIE			
ETAT DE LA SITUATION FINANCIERE (en dinars tunisiens)			
	Notes	31 décembre	
		2009	2008
ACTIFS NON COURANTS			
Immobilisations corporelles		6.850.000	7.740.000
Immeubles de placement		1.960.000	1.820.000
Immobilisations incorporelles		110.000	160.000
Actifs financiers non courants		580.000	460.000
Actifs d'impôt différé		620.000	540.000
Total des actifs non courants		10.120.000	10.720.000
ACTIFS COURANTS			
Stocks		25.460.000	22.860.000
Clients et autres débiteurs		4.520.000	3.010.000
Paievements d'avance		1.970.000	1.300.000
Autres actifs financiers courants		360.000	280.000
Trésorerie et équivalents de trésorerie		5.010.000	4.970.000
Total des actifs courants		37.320.000	32.420.000
TOTAL DES ACTIFS		47.440.000	43.140.000

PRESTIGE TUNISIE			
ETAT DE LA SITUATION FINANCIERE (en dinars tunisiens)			
	Notes	31 décembre	
		2009	2008
CAPITAUX PROPRES			
Capital social		10.000.000	10.000.000
Réserves		5.500.000	4.500.000
Bénéfices non répartis		1.260.000	850.000
Résultat de l'exercice		2.985.000	2.410.000
Total des capitaux propres		19.745.000	17.760.000
PASSIFS			
Passifs non courants			
Emprunts portant intérêts		11.480.000	10.390.000
Provisions non courantes		1.130.000	1.010.000
Autres passifs non courants		190.000	245.000
Total des passifs non courants		12.800.000	11.645.000
Passifs courants			
Partie courante des emprunts portant intérêts		4.870.000	4.340.000
Produits différés courants		270.000	190.000
Passifs d'impôt exigible		450.000	370.000
Fournisseurs et autres créditeurs		7.420.000	6.865.000
Provisions courantes		750.000	690.000
Autres passifs courants		1.135.000	1.280.000
Total des passifs courants		14.895.000	13.735.000
Total des passifs		27.695.000	25.380.000
TOTAL DES CAPITAUX PROPRES ET DES PASSIFS		47.440.000	43.140.000

PRESTIGE TUNISIE			
ETAT DU RESULTAT NET (en dinars tunisiens)			
	Notes	Exercice 2009	Exercice 2008
ACTIVITES POURSUIVIES			
Produits des activités ordinaires		45.150.000	38.925.000
Coût des ventes		-35.530.000	-31.110.000
Marge brute		9.620.000	7.815.000
Autres produits opérationnels		1.250.000	1.030.000
Coûts commerciaux		-1.805.000	-1.640.000
Charges administratives		-3.635.000	-2.570.000
Autres charges opérationnelles		-890.000	-960.000
Résultat opérationnel		4.540.000	3.675.000
Charges financières		-555.000	-470.000
Produits financiers		390.000	280.000
Autres produits non opérationnels		190.000	185.000
Autres charges non opérationnelles		-230.000	-140.000
Résultat avant impôt		4.335.000	3.530.000
Impôt sur le résultat		-1.350.000	-1.120.000
Résultat après impôt des activités poursuivies		2.985.000	2.410.000
ACTIVITES ABANDONNEES			
Résultat après impôt des activités abandonnées		-	-
RESULTAT DE L'EXERCICE		2.985.000	2.410.000

Cas n°1 – Solution**a) Traitements comptables à effectuer**

Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié sont inclus dans le coût de cet actif. De tels coûts d'emprunt sont incorporés comme composante du coût de l'actif lorsqu'il est probable qu'ils généreront des avantages économiques futurs pour l'entité et que les coûts peuvent être évalués de façon fiable (IAS 23 § 9). Les coûts d'emprunt sont les intérêts et autres coûts qu'une entité encourt dans le cadre d'un emprunt de fonds. Un actif qualifié est un actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu (IAS 23 § 5).

Dans la mesure où une entité emprunte des fonds spécifiquement en vue de l'obtention d'un actif qualifié, l'entité doit déterminer le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif comme étant égal aux coûts d'emprunt réels encourus sur cet emprunt au cours de la période, diminués de tout produit obtenu du placement temporaire de ces fonds empruntés (IAS 23 § 12).

Ces dispositions sont applicables au projet de construction, par la société Prestige Tunisie, d'une luxueuse résidence aux Berges du Lac de Tunis, entamé en septembre 2007 et devant s'étaler sur une période de 30 mois avant de pouvoir être vendu. Ce projet a été financé, en partie, par un emprunt de fonds spécifique dont les intérêts (nets des produits financiers obtenus des placements temporaires) sont incorporables au coût de production relatif au stock correspondant (résidence en cours de construction).

L'incorporation des coûts d'emprunt directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié au coût de cet actif constitue un changement de méthode comptable imposé par la version de la norme IAS 23 publiée en mars 2007 et d'application obligatoire pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2009. Avant cette date, lesdits coûts d'emprunt (encourus par la société Prestige Tunisie en 2007 et 2008) ont été comptabilisés en résultat, pourtant ils se rapportent à un actif qualifié.

Lorsque l'application de la version de la norme IAS 23 publiée en mars 2007 constitue un changement de méthode comptable, les nouvelles dispositions de cette norme doivent être appliquées aux coûts d'emprunts relatifs à tout actif qualifié pour lequel la date de commencement pour l'incorporation à son coût est postérieure ou égale à la date d'entrée en vigueur, soit le 1^{er} janvier 2009.

Toutefois, l'entité peut désigner n'importe quelle date antérieure à la date d'entrée en vigueur et appliquer ces nouvelles dispositions aux coûts d'emprunt relatifs à tout actif qualifié pour lequel la date de commencement pour l'incorporation à son coût est postérieure ou égale à cette date fixée par l'entité (IAS 23 § 27 et 28). C'est le cas de la société Prestige Tunisie qui a décidé d'appliquer la version de la norme IAS 23 publiée en mars 2007 aux intérêts du crédit bancaire ayant financé son projet de construction d'une luxueuse résidence aux Berges du Lac de Tunis, encourus depuis le 1^{er} octobre 2007.

Lorsqu'une entité décide de changer de méthode comptable, elle doit appliquer ce changement de manière rétrospective, sauf dispositions transitoires spécifiques. Ainsi, l'entité doit ajuster le solde d'ouverture de chaque élément affecté des capitaux propres pour la première période antérieure présentée, ainsi que les autres montants comparatifs fournis pour chaque période antérieure présentée comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée (IAS 23 § 19 et 22).

Il s'en suit que la société Prestige Tunisie doit incorporer au coût de son stock (résidence en cours de construction) les intérêts nets du crédit bancaire s'y rapportant, encourus depuis octobre 2007, et ce en appliquant les dispositions ci-dessus indiquées.

b) Comptabilisation du changement de méthode comptable

Le projet de construction d'une luxueuse résidence aux Berges du Lac de Tunis a été financé, en partie, par un crédit bancaire de 3.000.000 DT remboursable en 3 annuités constantes au taux de 9%.

- Calcul de l'annuité de remboursement (a) :

$$a = V_0 \times \frac{i}{1 - (1+i)^{-n}}$$

$$a = 3.000.000 \times \frac{0,09}{1 - (1,09)^{-3}}$$

$$a = 3.000.000 \times 0,395015 = 1.185.165 \text{ DT.}$$

- Tableau d'amortissement du crédit bancaire :

Echéance	Principal début de période (1)	Intérêts (2) = (1) x 9%	Remboursement principal (3) - (2)	Annuité (2)
30/09/2008	3.000.000	270.000	915.165	1.185.165
30/09/2009	2.084.835	187.635	997.530	1.185.165
30/09/2010	1.087.305	97.860	1.087.305	1.185.165
Total en DT		555.495	3.000.000	3.555.495

- Ecritures comptables (à passer en 2009) :

1 ^{er} janvier 2009		
Stocks (270.000 + 187.635 x 3/12 = 50.000 + 25.000)	241.908,750	
Bénéfices non répartis (241.908,750 x 70%)		169.336,125
Passif d'impôt sur le résultat (241.908,750 x 30%)		72.572,625
31 décembre 2009		
Stocks (187.635 x 9/12 + 97.860 x 3/12)	165.191,250	
Charge d'impôt sur le résultat (165.191,250 x 30%)	49.557,375	
Charges financières		165.191,250
Passif d'impôt sur le résultat		49.557,375

- Modifications à apporter à l'état de la situation financière (bilan)

EXTRAIT DU BILAN					
	31/12/2009	31/12/2008		31/12/2009	31/12/2008
Stocks	25.867.100 (25.460.000 + 241.909 + 165.191)	23.101.909 (22.860.000 + 241.909)	Bénéfices non répartis	1.429.336 (1.260.000 + 169.336)	862.250 (850.000 + 12.250)
			Résultat de l'exercice	3.100.634 (2.985.000 + 165.191 - 49.557)	2.567.086 2.410.000 + 157.086)
			Passif d'impôt sur le résultat	572.130 (450.000 + 72.573 + 49.557)	442.573 (370.000 + 5.250 + 67.323)
Variation des actifs	407.100	241.909	Variation des CP et des passifs	407.100	241.909

$$12.250 = (270.000 \times 3/12 - 50.000) \times 70\%$$

$$157.086 = (270.000 \times 9/12 + 187.635 \times 3/12 - 25.000) \times 70\%$$

$$5.250 = (270.000 \times 3/12 - 50.000) \times 30\%$$

$$67.323 = (270.000 \times 9/12 + 187.635 \times 3/12 - 25.000) \times 30\%$$

- Modifications à apporter à l'état du résultat net

EXTRAIT DE L'ETAT DU RESULTAT NET		
	Exercice 2009	Exercice 2008
Charges financières	389.809 (-555.000 + 165.191)	220.059 (-470.000 + 249.409)
Produits financiers		255.000 (280.000 - 25.000)
Résultat avant impôt	4.500.191 (4.335.000 + 165.191)	3.754.409 (3.530.000 + 249.409 - 25.000)
Impôt sur le résultat	-1.399.557 (-1.350.000 - 49.557)	-1.187.323 (-1.120.000 - 67.323)
Résultat après impôt	3.100.634	2.567.086

$$249.409 = 270.000 \times 9/12 + 187.635 \times 3/12$$

$$67.323 = (249.409 - 25.000) \times 30\%$$

- Informations à fournir dans les notes aux états financiers

En application du § 28 de la norme IAS 8, l'entité doit fournir les informations suivantes :

- a) Le fait qu'un changement de méthode comptable a été mis en œuvre selon les dispositions de la version de la norme IAS 23 publiée en mars 2007 et applicable pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2009 ;
- b) La nature du changement de méthode comptable a consisté en l'incorporation des coûts d'emprunt directement attribuable à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié (projet de promotion immobilière) au coût de cet actif, au lieu de leur comptabilisation en résultat ;

c) Pour le projet de construction d'une luxueuse résidence aux Berges du Lac de Tunis, il a été décidé d'appliquer de manière rétrospective la nouvelle méthode aux coûts d'emprunt encourus depuis le démarrage du projet en 2007. Ainsi, les montants des intérêts, nets des produits financiers obtenus des placements temporaires des fonds d'emprunts, incorporés au coût de production de cette résidence en cours de construction ont été les suivants :

- Exercice 2007 : 17.500 DT
- Exercice 2008 : 224.409 DT
- Exercice 2009 : 165.191 DT

Total : 407.100 DT

Les chiffres de l'exercice 2008 ont été retraités, en pro forma, pour les besoins de la comparabilité.

d) L'application de la nouvelle méthode de comptabilisation des coûts d'emprunt relatifs au projet de construction d'une luxueuse résidence aux Berges du Lac de Tunis, de manière rétrospective, a eu pour effet de :

- Augmenter le résultat de l'exercice 2009 de 115.634 DT en contrepartie d'une augmentation des stocks et du passif d'impôt sur le résultat respectivement pour de 165.191 DT et 49.557 DT ;
- Augmenter le résultat de l'exercice 2008 de 157.086 DT en contrepartie d'une augmentation des stocks et du passif d'impôt sur le résultat respectivement pour 224.409 DT et 67.323 DT ;
- Augmenter les bénéfices non répartis à l'ouverture des exercices 2009 et 2008 respectivement pour 169.336 DT et 12.250 DT.

En outre et en application du § 10 de la norme IAS 1, l'entité doit présenter un état de la situation financière au début de la première période de comparaison puisqu'elle a mis en œuvre un changement de méthode comptable de manière rétrospective (troisième colonne au 1^{er} janvier 2008, voir annexe).

Cas n°2

Une entité a commis l'erreur de comptabiliser tous ses frais de développement en charges au moment où ils sont encourus. En N, elle décide de corriger son erreur en appliquant, de façon rétrospective, les conditions d'activation prévues par la norme IAS 38, *Immobilisations incorporelles*.

Les frais susceptibles d'être activés sont les suivants :

- en N : 100 000 DT
- en N-1 : 80 000 DT
- en N-2 : 60 000 DT

L'entité a renoncé à déterminer les frais activables au titre des exercices antérieurs à N-2, en raison de la difficulté de déterminer si, à l'époque, les conditions d'activation étaient remplies.

On suppose que :

- les innovations mises au point ne sont pas encore prêtes à être utilisées, de sorte que les frais de développement n'ont pas encore à être amortis ;
- le taux d'imposition de l'entité est de 35%.

Les bilans et états de résultat net résumés se présentent ainsi :

ETAT DU RESULTAT NET	N-2	N-1	N
Produits	1 000 000	1 100 000	1 200 000
Frais de R & D	-100 000	-120 000	-50 000
Autres charges	-750 000	-800 000	-950 000
Résultat avant impôt	150 000	180 000	200 000
Impôt sur le résultat	-52 500	-63 000	-70 000
Résultat net	97 500	117 000	130 000

BILAN	31/12/N-2	31/12/N-1	31/12/N
Frais de développement	-	-	240 000
Autres actifs	2 000 000	2 200 000	2 400 000
Total des actifs	2 000 000	2 200 000	2 640 000
Passif d'impôt sur le résultat	200 000	250 000	322 000
Autres passifs	1 000 000	1 100 000	1 260 000
Total des passifs	1 200 000	1 350 000	1 582 000
Capital	100 000	100 000	100 000
Réserves	602 500	633 000	828 000
Résultat net	97 500	117 000	130 000
Capitaux propres	800 000	850 000	1 058 000

Les états financiers de N-1 doivent être modifiés ainsi :

1. AU TITRE DES FRAIS DE DEVELOPPEMENT DE N-1

Bilan :

- Frais de développement :	+ 80 000
- Passif d'impôt sur le résultat : + (80 000 x 35%) =	+ 28 000
- Résultat net : 80 000 - 28 000 =	+ 52 000

Etat du résultat net :

- Frais de R & D :	- 80 000
- Impôt sur le résultat : + (80 000 x 35%) =	+ 28 000
- Résultat net : + 80 000 - 28 000 =	+ 52 000

2. AU TITRE DES FRAIS DE DEVELOPPEMENT DE N-2 :

Bilan :

- Frais de développement :	+ 60 000
- Passif d'impôt sur le résultat : + (60 000 x 35%) =	+ 21 000
- Réserves : + 60 000 - 21 000 =	+ 39 000

D'où :

ETAT DU RESULTAT NET	N-1	Ajustements	N-1 ajusté	N
Produits	1 100 000		1 100 000	1 200 000
Frais de R & D	-120 000	+ 80 000 =	-40 000	-50 000
Autres charges	-800 000		- 800 000	-950 000
Résultat avant impôt	180 000		260 000	200 000
Impôt sur le résultat	-63 000	-28 000 =	-91 000	-70 000
Résultat net	117 000		169 000	130 000

BILAN	N-1	Ajustements	N-1 ajusté	N
Frais de développement	0	+ 80 000 + 60 000 =	140 000	240 000
Autres actifs	2 200 000		2 200 000	2 400 000
Total des actifs	2 200 000		2 340 000	2 640 000
Passif d'impôt sur le résultat	250 000	+ 28 000 + 21 000 =	299 000	322 000
Autres passifs	1 100 000		1 100 000	1 260 000
Total des passifs	1 350 000		1 399 000	1 582 000
Capital	100 000		100 000	100 000
Réserves	633 000	+ 39 000 =	672 000	828 000
Résultat net	117 000	+ 52 000 =	169 000	130 000
Capitaux propres	850 000		941 000	1 058 000

Les deux dernières colonnes du tableau présentent le bilan et l'état de résultat de N avec l'information comparative.

Quant au tableau des variations des capitaux propres à fin N, il pourra revêtir la forme suivante :

	Capital	Réserves	Résultat net	Total
Soldes à fin N-2	100 000	602 500	97 500	800 000
Incidence de l'activation des Frais de développement		39 000		39 000
Soldes à fin N-2 (ajustés)	100 000	641 500	97 500	839 000
Affectation du résultat N-2		97 500	-97 500	0
Distribution de dividendes		-67 000		-67 000
Résultat N-1			169 000	169 000
Soldes à fin N-1	100 000	672 000	169 000	941 000
Affectation du résultat N-1		169 000	-169 000	0
Distribution de dividendes		-13 000		-13 000
Résultat N			130 000	130 000
Soldes à fin N	100 000	828 000	130 000	1 058 000

Comme dans cet exemple, il est souvent matériellement impossible d'ajuster les résultats de tous les exercices précédents :

- soit en raison de la difficulté d'apprécier, plusieurs années après, les conditions qui prévalaient à l'époque ;
- soit parce que l'information nécessaire aux ajustements n'est pas disponible.

Dans ce cas, la norme IAS 8 admet que la correction de l'erreur de façon rétrospective se limite aux exercices pour lesquels elle est praticable. C'est ce qui a été fait dans cet exercice précédent en limitant les ajustements aux années N-1 et N-2.

Cas n°3 - Données

Après retraitements selon le nouveau système comptable des entreprises, l'état de résultat de la société XYZ se présente comme suit :

ETAT DE RESULTAT	1997	1996	1995
Revenus	1.465.000	1.380.000	1.350.000
Coût des ventes	-730.000	-670.000	-530.000
Marge brute	735.000	710.000	820.000
Autres produits d'exploitation	135.000	82.000	95.000
Frais de distribution	-140.000	-125.000	-118.000
Frais d'administration	-285.000	-264.000	-258.000
Autres charges d'exploitation	-25.000	0	0
Résultat d'exploitation	420.000	403.000	539.000
Charges financières nettes	-58.000	-24.000	-12.000
Autres gains ordinaires	28.000	32.000	45.000
Autres pertes ordinaires	-12.000	-14.000	0
Résultat des activités ordinaires avant impôt	378.000	397.000	572.000
Impôt sur les bénéfices	132.000	139.000	200.000
Résultat net de l'exercice	246.000	258.000	372.000

Suite à la remarque formulée par son nouveau commissaire aux comptes, la société XYZ s'est rendue compte lors de l'arrêté des états financiers de l'exercice 1997 que depuis 1994, des stocks existant au magasin n°3, bien qu'inventoriés, n'ont jamais été incorporés dans la valeur des stocks portés aux états financiers.

La société XYZ comptabilise les mouvements de stock selon la méthode de l'inventaire intermittent.

La valeur des stocks non incorporés dans les états financiers se présente comme suit :

- au 31/12/1994 : 340 000 DT
- au 31/12/1995 : 280 000 DT
- au 31/12/1996 : 340 000 DT
- au 31/12/1997 : 240 000 DT

Travail à faire :

Analyser cet événement et présenter les traitements comptables appropriés.

- 1) Présenter l'état de résultat corrigé, sachant que seules les données de l'exercice précédent sont présentées à titre comparatif.
- 2) Quelles sont les informations à fournir dans les notes aux états financiers ?

- 3) En vue de régulariser cette situation, les dirigeants de la société envisagent : (i) redresser tous les états financiers antérieurs (ii) les soumettre de nouveau à l'assemblée générale (iii) solliciter l'ancien commissaire aux comptes pour présenter des rapports complémentaires.

Préparer une note, à l'attention des dirigeants, dans laquelle vous : (a) donnez votre avis sur la démarche de régularisation envisagée (b) précisez les implications juridiques éventuelles de cette situation pour la société, les dirigeants, l'ancien et le nouveau commissaire aux comptes.

Cas n°3 - Solution

1. Analyse de l'événement et traitements comptables :

Cette situation doit être redressée dans les états financiers de l'exercice 1997 selon la méthode prescrite par la norme NC 11 en matière de correction d'erreurs fondamentales. En effet, l'omission porte sur un montant presque égal au résultat de l'année et représentant plus de 30% du coût des ventes.

Les états financiers de l'exercice 1996 doivent être retraités en pro forma pour les besoins de la comparabilité.

Il y a lieu de tenir compte de l'effet de l'impôt.

L'omission de comptabilisation des stocks doit donner lieu au dépôt de déclarations rectificatives des résultats au titre des exercices 1994, 1995 et 1996. La règle de la correction symétrique s'applique au cas de l'espèce.

	1994	1995	1996	1997
Stock initial		(340.000)	(280.000)	(340.000)
Stock final	+ 340.000	+ 280.000	340.000	240.000
Incidence / assiette imposable	+ 340.000	(60.000)	+ 60.000	-100.000
IS à 35 %	119.000	(21.000) (économie)	21.000 (charge supplémentaire)	(35.000) (économie)

Solde nul

Impact sur l'état de résultat :

- En 1997, le coût des ventes sera augmenté de 100.000 DT, soit (340.000 - 240.000).
- En 1996, le coût des ventes sera diminué de 60.000 DT, soit (280.000 - 340.000).
- En 1995, l'erreur a eu pour effet de minorer le coût des ventes de 60.000 DT. Le résultat a été donc majoré de ce montant diminué de l'impôt au taux de 35%.

Intérêts de retard à payer lors du dépôt des déclarations rectificatives :

La société XYZ est tenue de payer un complément d'impôt au titre de l'exercice 1994 pour un montant de 119.000 DT; par conséquent, elle doit supporter les intérêts de retard pour la période allant de la date d'exigibilité à la date du dépôt de la déclaration rectificative. Ces intérêts sont à ventiler entre l'exercice 1997 (période en cours) et les exercices 1995 et 1996 (périodes antérieures).

Ecritures comptables :

...1997		
Stock initial (B)	340.000	
Résultats reportés (B)		340.000
Résultats reportés (B) [119.000 + Int. de retard de 1995 & 1996]	151.725	
Intérêts de retard (R) (de 1997)	17.850	
Etat - impôt sur les bénéfices (B)		169.575
[119.000 = (340.000 - 60.000 + 60.000) x 35%]		
31/12/1997		
Variation des stocks (R)	340.000	
Stock initial (B)		340.000
Stock final (B)	240.000	
Variation des stocks (R)		240.000
Etat - impôt sur les bénéfices (B)	35.000	
Impôt sur les bénéfices (R)		35.000
[(340.000 - 240.000) x 35%]		

2. Etat de résultat corrigé :

ETAT DE RESULTAT	1997		1996	
Revenus	1.465.000		1.380.000	
Coût des ventes	-830.000	(-730.000) + (-100.000)	-610.000	(-670.000) + (60.000)
Marge brute	635.000		770.000	
Autres produits d'exploitation	135.000		82.000	
Frais de distribution	-140.000		-125.000	
Frais d'administration	-285.000		-264.000	
Autres charges d'exploitation	-25.000		0	
Résultat d'exploitation	320.000		463.000	
Charges financières nettes	-75.850	(-58.000) + (-17.850)	-41.850	(-24.000) + (-17.850)
Autres gains ordinaires	28.000		32.000	
Autres pertes ordinaires	-12.000		-14.000	
Résultat des activités ordinaires avant impôt	260.150		439.150	
Impôt sur les bénéfices	97.000	(-132.000) + (35.000)	160.000	(-139.000) + (-21.000)
Résultat net de l'exercice	163.150		279.150	
Effet des modifications comptables (net d'impôt)	188.275	(340.000) - (151.725)	167.125	(+280.000) - (98.000) - (14.875)
Résultat après modifications comptables	351.425		446.275	

Vérification du résultat après modifications :

- **1997** : $246.000 + (240.000 \times 65\%) - 50.575 = 351.425$
- **1996** : $258.000 + (340.000 \times 65\%) - 32.725 = 446.275$

3. Informations à fournir dans les notes aux états financiers :

- La nature de l'erreur fondamentale dans les états financiers antérieurs ;
- Le montant de la correction au titre de l'exercice en cours et de chaque exercice antérieur présenté ;
- Le montant de la correction afférent aux exercices antérieurs à celui ou à ceux qui sont présentés à titre comparatif ;
- Le fait que les données comparatives ont été retraitées en pro forma.

4. Procédure de régularisation envisagée :

Les états financiers des exercices antérieurs ont été approuvés par l'assemblée générale et ont été publiés. Ils sont définitifs et ne doivent pas être de nouveau présentés à l'assemblée générale.

Il a été précisé, dans la réglementation comptable, que le retraitement des états financiers de l'exercice précédent se fait dans un objectif de comparaison avec les états financiers de l'exercice en cours.

Le commissaire aux comptes ne présente pas de rapports rectificatifs. Toutefois, s'agissant d'une omission de prise en compte d'une partie des stocks depuis quatre ans, le nouveau commissaire aux comptes devrait être suffisamment diligent pour détecter l'origine de cette omission. S'il constate que l'omission était intentionnelle en vue de dissimuler la véritable situation financière de l'entreprise, il sera dans l'obligation de révéler ce fait délictueux au ministère public et d'informer l'assemblée générale en indiquant ce fait dans un chapitre distinct de son rapport général.

Les dirigeants encourent les sanctions prévues par l'article 86 du code de commerce (l'équivalent de l'article 223 du CSC actuellement) pour publication et présentation aux actionnaires d'un bilan inexact en vue de dissimuler la véritable situation de la société.

L'ancien commissaire aux comptes encourt les sanctions prévues par l'article 85 du code de commerce (l'équivalent de l'article 271 du CSC actuellement) s'il a confirmé des informations mensongères sur la situation de la société.