

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 148/6 - Traitement comptable d'opérations assorties d'une condition suspensive

L'article 33, alinéa 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (ci-après : AR C.Soc.) dispose qu'«il doit être tenu compte des charges et produits afférents à l'exercice ou à des exercices antérieurs, sans considération de la date de paiement ou d'encaissement de ces charges et produits sauf si l'encaissement effectif de ces produits est incertain (...)».

La Commission a été saisie de la question de savoir comment cette imputation à l'exercice doit s'opérer lorsqu'une opération générant un produit ou une charge a été conclue sous condition suspensive. De manière plus précise, peut-on considérer que la règle contenue à l'article 1179 du Code civil, selon laquelle la condition accomplie a, en droit civil, un effet rétroactif au jour auquel l'engagement a été contracté, cette règle est-elle également déterminante en droit comptable pour l'imputation de l'opération à l'exercice ?

Il convient tout d'abord de rappeler que l'article 1179 précité n'est pas une disposition impérative et que rien n'empêche dès lors les parties de prévoir par convention un régime dérogatoire.

Si les parties n'ont pas stipulé de clauses contraires, on peut, lors de l'établissement des comptes annuels par le conseil d'administration, distinguer les situations suivantes :

- (1) la condition suspensive est réalisée;
- (2) la réalisation de la condition suspensive reste incertaine;
- (3) il est certain que la condition suspensive sera - ou ne sera pas – réalisée.

(1) Si, lors de l'établissement des comptes annuels et au plus tard au moment où ceux-ci sont arrêtés par le conseil d'administration, la condition suspensive stipulé dans une convention conclue au cours de l'exercice est réalisée, l'effet rétroactif prévu par le Code civil implique que l'opération ainsi que le produit ou la charge qui en découle, doivent être imputés à l'exercice au cours duquel l'opération a été conclue, même si la condition s'est accomplie après la date de clôture de l'exercice.

(2) Si, lors de l'établissement des comptes annuels, la réalisation de la condition suspensive reste incertaine, l'opération ne doit pas être imputée à l'exercice au cours duquel elle a été conclue.

La question se pose toutefois de savoir, dans le cas où la réalisation de la condition en question générerait un résultat, si et dans quelle mesure il doit (peut) être tenu compte de la probabilité de la réalisation de ce résultat. Il convient ici d'opérer une distinction selon que le résultat éventuel représenterait un produit ou une charge. Si l'accomplissement éventuel de la condition génère une charge, il convient, éventuellement, en application de l'article 33,

alinéa 1^{er} de l'AR C.Soc., de constituer une provision pour couvrir le risque de perte. Cette charge éventuelle découle en effet d'une opération conclue au cours de l'exercice écoulé et doit dès lors être imputée à l'exercice concerné. Dans le cas contraire, le principe de prudence empêche l'imputation au compte de résultats du produit ou du bénéfice en question avant que la condition soit accomplie. Le cas échéant, cette obligation conditionnelle fera l'objet d'une mention dans l'annexe, conformément à l'article 25, § 3 AR C.Soc.

(3) Selon le Code civil, une obligation est conditionnelle lorsqu'elle dépend d'un événement futur et incertain (art. 1168). Il en résulte que, s'il est certain, lors de l'établissement des comptes annuels, que la condition sera accomplie ou qu'elle ne le sera pas, il ne s'agit plus d'une opération conditionnelle.

S'il est certain que la condition ne sera pas réalisée, il est également établi que la convention ne sera pas exécutée. Par conséquent, elle ne peut pas être exprimée dans les comptes annuels. S'il est au contraire certain que la condition sera accomplie, l'opération doit être imputée à l'exercice écoulé.

L'appréciation du caractère incertain ou non de la réalisation de la condition - et partant de la question de savoir s'il l'on a affaire ou non à une obligation conditionnelle au sens du Code civil - relève en première instance de la compétence du conseil d'administration. Une réponse *in abstracto* ne peut être donnée à cette question.

Dans un cas soumis à l'avis de la Commission, il s'agissait d'une opération qui avait été conclue sous condition d'accord ou d'approbation par les pouvoirs publics. La Commission a, en l'espèce, établi une distinction selon que l'autorité compétente disposait d'un pouvoir discrétionnaire ou lié. Dans le premier cas, l'entreprise n'a aucune certitude quant à la décision qui sera prise et elle se trouve confrontée à une opération conditionnelle, puisque l'exécution de la convention dépend d'un événement futur et incertain. Dans le second cas et dans l'hypothèse où la convention répond à toutes les exigences légales et réglementaires pour être approuvée, l'entreprise étant dès lors certaine d'obtenir l'approbation, l'opération doit être considérée comme définitive et être traitée dans les comptes annuels de l'exercice en question.

Lorsque la condition, dont la réalisation était incertaine, s'accomplit après que les comptes annuels de l'exercice au cours duquel l'opération a été conclue, ont été arrêtés, l'effet rétroactif de la réalisation de la condition ne peut, en raison du caractère définitif des comptes annuels approuvés, remonter, sous l'angle comptable, au jour auquel la convention a été conclue. L'opération doit dès lors être imputée au dernier exercice non définitivement clôturé. Dans ce cas, une disposition impérative du droit comptable (principe dit de «périodicité» ou de «séparation des exercices») supplante la règle supplétive contenue à l'article 1179 du Code civil.