

Bulletin

64 CNC

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

mars | 2013

Création et mission

La Commission a été créée par l'arrêté royal du 21 octobre 1975 portant création de la Commission des Normes Comptables.

Elle a pour mission :

- de donner tout avis au gouvernement et aux Chambres à la demande de ceux-ci ou d'initiative, dans le domaine de la comptabilité et des comptes annuels;
- de développer la doctrine comptable et de formuler les principes d'une comptabilité régulière par la voie d'avis ou de recommandations.
- donner des avis motivés concernant des demandes individuelles en vue d'obtenir une dérogation à la législation, introduites par des entreprises soit au ministre des Affaires économiques soit au ministre des Classes moyennes.

Composition

Président

M. JAN VERHOEYE

Nommé sur proposition du ministre de l'Économie

Membres

Mme VÉRONIQUE TAI

M. LUC VAN BRANTEGEM

Nommés sur proposition du ministre des Finances

M. RUDI QUINART

Nommé sur proposition du ministre du Budget

M. HUGO VAN PASSEL

Nommé sur proposition de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

Mme MICHELINE CLAES

Nommée sur proposition du Conseil de l'Institut des Expert-comptables et des Conseils Fiscaux

Mme VEERLE SLEEUWAGEN

Nommée sur proposition du Conseil de l'Institut professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés

Mme CHRISTINE COLLET

Nommée sur proposition du ministre des Classes moyennes, choisie sur des listes doubles présentées par les organisations représentatives des Classes moyennes

Mme LAURENCE PINTÉ

M. BRUNO COLMANT

Mme VÉRONIQUE GODDEERIS

M. IVO DIERICKX

Nommé sur proposition du Conseil Central de l'Économie

M. BART AMEYE

Nommés sur proposition du ministre de l'Économie

M. GUY GIROULLE

Nommé sur proposition du ministre de la Justice

Mme CATHERINE DENDAUW

Nommée sur proposition du ministre des Classes moyennes

M. THIERRY LHOEST

Nommé sur proposition de la Commission bancaire, financière et des assurances

Secrétariat technique

Mme SADI PODEVIJN

Secrétaire générale

Mme ELS GOSSÉ

Secrétaire scientifique

M. IGNACE BOGAERT

Secrétaire scientifique

Mme ANNE-LAURE LOSSEAU

Secrétaire scientifique

M. ARTHUR VAN DAMME

Secrétaire scientifique

M. FILIP HENDRICKX

Secrétaire scientifique

Traductrice

Mme FREIJA VAN DRIESSCHE

Secrétariat administratif

M. MARC VAN DER HAEGEN

Secrétaire administratif

Sommaire

BULLETIN 64

avis 2012/11	5
<i>Transfert de fonds propres dans le cadre d'une fusion, scission ou scission partielle réalisée en continuité comptable et en continuité fiscale et article 78, § 8, de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés</i>	
<i>Avis du 5 septembre 2012</i>	
I. INTRODUCTION ET OBJET DE L'AVIS	5
II. ARTICLE 78 DE L'AR C.SOC., TEL QUE MODIFIÉ PAR L'ARRÊTÉ ROYAL DU 7 NOVEMBRE 2011	5
III. EXAMEN – CAS SPÉCIFIQUES DE TRANSFERT DES DIFFÉRENTS ÉLÉMENTS DE FONDS PROPRES DANS LE CADRE D'UNE FUSION, SCISSION OU SCISSION PARTIELLE	7
A. <i>Fusion, scission ou scission partielle dans laquelle la société absorbante ou bénéficiaire détient des actions de la société absorbée ou scindée</i>	7
1. Cas des réserves	7
2. Cas des subsides en capital et des plus-values de réévaluation	9
B. <i>Répartition des fonds propres transférés dans le cadre d'une scission ou scission partielle</i>	11
C. <i>Transfert de fonds propres dans le cadre de réorganisations transfrontalières</i>	14

avis 2012/12	16
<i>Exemption de l'obligation de sous-consolidation</i>	
<i>Avis du 5 septembre 2012</i>	
INTRODUCTION	16
I. ANALYSE DES ARTICLES DU C.SOC. VISÉS	16
II. ANALYSE DE LA SEPTIÈME DIRECTIVE	17
avis 2012/13	18
<i>Le traitement comptable des immobilisations incorporelles</i>	
<i>Avis du 10 octobre 2012</i>	
INTRODUCTION	18
I. ACTIVATION ET ÉVALUATION D'IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	18
A. <i>Valeur d'acquisition: prix d'acquisition et coût de revient et valeur d'apport</i>	18
1. Prix d'acquisition	18
2. Coût de revient	19
3. Valeur d'apport	20
B. <i>Amortissements et réductions de valeur</i>	20
1. Introduction: immobilisations incorporelles à durée de vie déterminée ou indéterminée	20
2. Immobilisations incorporelles à durée de vie déterminée	21
3. Immobilisations incorporelles à durée de vie indéterminée	22
C. <i>Réévaluations</i>	22
II. FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT	23
A. <i>Introduction et définitions</i>	23
B. <i>Traitement comptable</i>	23
1. Inscription à l'actif des frais de recherche et de développement	23
2. Amortissements des frais de recherche et de développement	24
C. <i>Subsides</i>	26
D. <i>Mention des frais de recherche et de développement dans le rapport de gestion</i>	26
III. CONCESSIONS, BREVETS, LICENCES, SAVOIR-FAIRE, MARQUES ET AUTRES DROITS SIMILAIRES	27
IV. GOODWILL	27
A. <i>Introduction et définitions</i>	27
B. <i>Amortissements sur goodwill</i>	27

avis 2012/15	28
<i>Commandes en cours d'exécution</i>	
<i>Avis du 10 octobre 2012</i>	
I. INTRODUCTION	28
II. SOUS L'ANGLE DE LEUR ÉVALUATION	29
A. <i>Définition du coût de revient de commandes en cours d'exécution</i>	29
1. Sous l'angle de leur évaluation en cas d'application du «full costing»	29
2. Sous l'angle de leur évaluation en cas d'application du «direct costing»	30
B. <i>Rattachement de charges et produits d'intérêts au coût de revient</i>	30
C. <i>Analyse de la méthode de l'achèvement des travaux et de la méthode du pourcentage d'avancement des travaux</i>	31
1. Détermination de l'avancement des travaux	32
D. <i>Réductions de valeur sur commandes en cours d'exécution</i>	33
E. <i>Provisions pour risques et charges</i>	34
F. <i>Acomptes sur commandes en cours d'exécution</i>	34
III. EXEMPLES PRATIQUES	34
A. <i>Mesure de l'avancement par application soit de la méthode entrées, soit de la méthode sorties</i>	34
B. <i>Application, à titre d'exemple, de la méthode du pourcentage d'avancement et de la méthode d'achèvement des travaux</i>	35
C. <i>Reconnaissance d'une réduction de valeur sur commandes en cours d'exécution</i>	37
D. <i>Acomptes sur commandes en cours d'exécution</i>	38
E. <i>Provisions pour autres risques et charges</i>	40
F. <i>La méthode de la marge bénéficiaire nulle</i>	40

» **Transfert de fonds propres dans le cadre d'une fusion, scission ou scission partielle réalisée en continuité comptable et en continuité fiscale et article 78, § 8, de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés (avis 2012/11)**
Avis du 5 septembre 2012

MOTS CLÉS

Continuité – fonds propres – fusion – fusions transfrontalières – plus-values de réévaluation – réserves exonérées – réserves immunisées – scission – scission partielle – scissions partielles transfrontalières – scissions transfrontalières – subsides en capital

I. INTRODUCTION ET OBJET DE L'AVIS

1. Le présent avis traite du transfert d'éléments de fonds propres dans le cadre d'une fusion, scission ou scission partielle réalisée en continuité comptable et en continuité fiscale, dans le contexte de la récente modification de l'article 78 de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés (ci-après AR C.Soc.) par l'arrêté royal du 7 novembre 2011¹. L'avis commente certains cas spécifiques de transfert ou de reconstitution dans le chef de la société absorbante ou bénéficiaire des éléments de fonds propres.

II. ARTICLE 78 DE L'AR C.SOC., TEL QUE MODIFIÉ PAR L'ARRÊTÉ ROYAL DU 7 NOVEMBRE 2011

2. Dans son avis relatif aux fusions de sociétés belges, la Commission avait indiqué qu'elle ferait des propositions au Gouvernement dans l'hypothèse où il apparaîtrait, à l'occasion des modifications apportées par la loi du 11 décembre 2008 au régime fiscal des fusions, tant belges que transfrontalières, que les objectifs poursuivis par le législateur ne pouvaient pas, ou insuffisamment, être atteints par l'article 78, § 6, *in fine*, de l'AR C.Soc.

Les propositions de la Commission ont conduit à modifier l'article 78 de l'AR C.Soc. qui, depuis sa modification par l'arrêté royal du 7 novembre 2011, se lit désormais comme suit:

«Sous-section 11. – Règles particulières relatives aux éléments acquis dans le cadre d'une fusion.

Art. 78.

§ 1. La fusion par absorption, telle que définie à l'article 671 du Code des sociétés, et les opérations assimilées à la fusion par absorption par l'article 676 dudit Code, sont traitées dans les comptes selon les dispositions des §§ 2 à 8.

§ 2. Les différents éléments de l'actif et du passif de la société absorbée, y compris les différents éléments de ses capitaux propres, les amortissements, réductions de valeur et provisions constitués par elle, ses droits et engagements ainsi que ses produits et ses charges de l'exercice sont, sans préjudice aux §§ 3 à 87, transférés dans la comptabilité de la société absorbante à la valeur pour laquelle ils figuraient dans la comptabilité de la société absorbée, à la date visée à l'article 693, 5°, du Code des sociétés.

¹ Arrêté royal du 7 novembre 2011 modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (MB 21 novembre 2011).

§ 3. Sont annulées, lors de la fusion:

1° les actions propres détenues par la société absorbée qui, en vertu de l'article 703, § 2, 2°, du Code des sociétés, ne peuvent donner lieu à attribution d'actions de la société absorbante; 2° à concurrence de la valeur comptable de ces actions propres, la réserve indisponible pour actions propres constituée à cet effet par la société absorbée. L'article 623, alinéa 2, du Code des sociétés s'applique au cas où une réserve pour actions propres n'a pas été constituée.

§ 4. Si compte tenu du rapport d'échange et de la valeur nominale ou du pair comptable des actions attribuées en contrepartie, le montant dont le capital de la société absorbante est augmenté est plus élevé que le capital de la société absorbée, la différence est prélevée, selon les modalités décidées par l'assemblée générale de fusion, sur les autres éléments des capitaux propres de la société absorbée; dans le cas inverse, la différence est portée en prime d'émission.

§ 5. Si les associés de la société absorbée obtiennent une soule en espèces, celle-ci est réputée être prélevée sur les capitaux propres de la société absorbée.

Ce prélèvement est effectué sur les capitaux propres, selon les modalités décidées par l'assemblée générale de fusion, dans le respect des dispositions légales et statutaires.

A défaut de décision de l'assemblée générale de fusion concernant la rubrique des capitaux propres sur laquelle ce prélèvement est effectué, celui-ci est réputé s'opérer, dans l'ordre, sur le bénéfice reporté, sur les réserves disponibles et sur les autres réserves que la loi et les statuts permettent de distribuer.

§ 6. Si la société absorbante ou une autre société absorbée simultanément détenait des actions de la société absorbée, ces actions sont annulées lors de la fusion, et les différents éléments des capitaux propres de la société absorbée ne sont repris dans les comptes de la société absorbante qu'à concurrence de la fraction de ceux-ci correspondant aux actions de la société absorbée ayant donné lieu à attribution d'actions de la société absorbante. ~~Il est toutefois tenu compte, le cas échéant, de la modification, à la suite de la fusion, de la qualification fiscale des réserves de la société absorbée.~~

§ 7. Si la valeur pour laquelle les actions de la société absorbée qui n'ont pas donné lieu à attribution d'actions de la société absorbante en application de l'article 703, § 2, 1°, du Code des sociétés, figuraient dans les comptes de la société qui les détenait, diffère de la quote-part que ces actions représentaient dans les capitaux propres de la société absorbée, la différence est traitée selon sa nature ou son origine:

a) En cas d'excédent de la valeur comptable des actions en cause par rapport à la quote-part qu'elles représentaient dans les capitaux propres de la société absorbée, la différence est imputée, dans la mesure du possible, aux éléments de l'actif, y compris les actifs incorporels, qui ont une valeur supérieure au montant pour lequel ils figuraient dans les comptes de la société absorbée. Dans la mesure où la différence est imputable à une surévaluation de dettes ou à des amortissements, réductions de valeur ou provisions actés au compte de résultats de la société absorbée, devenus sans objet ou excédentaires, ceux-ci font l'objet, au moment de la fusion, de reprises ou de redressements à concurrence de cet excédent, par le compte de résultats.

L'écart qui subsiste après ces imputations est, selon le cas, porté à la rubrique « Goodwill » ou pris en résultat.

b) Dans le cas inverse, la différence est traitée comme suit: dans la mesure où elle est imputable à des surévaluations d'actifs ou à des sous-évaluations de passifs dans le chef de la société absorbée, des amortissements, réductions de valeur, provisions et redressements sont, au moment de la fusion, actés à due concurrence au compte de résultats.

L'écart qui subsiste après ces redressements est porté au compte de résultats.

§ 8. Il est tenu compte, lors de la reprise des capitaux propres de la société absorbée dans les comptes de la société absorbante, de la composition et qualification fiscales des composantes des capitaux propres dans le chef de la société absorbante.»

3. Les articles 79, 80 et 80bis de l'AR C.Soc. commandent par ailleurs d'appliquer l'article 78 de l'AR C.Soc. respectivement aux fusions par constitution d'une société nouvelle, aux scissions par absorption, par constitution de sociétés nouvelles ou mixtes et aux scissions partielles.

4. L'article 78, § 6, de l'AR C.Soc., ancien, se limitait à prévoir qu'en cas de fusion dans laquelle la société absorbante détenait des actions de la société absorbée, il était tenu compte de l'éventuelle modification de la qualification fiscale des réserves de la société absorbée par suite de la fusion. L'article 78, § 8, de l'AR C.Soc. reprend cette même règle, en élargissant son champ d'application à tous les éléments de fonds propres. La règle est par ailleurs étendue au-delà du cas de la fusion ou scission mère-fille.

III. EXAMEN – CAS SPÉCIFIQUES DE TRANSFERT DES DIFFÉRENTS ÉLÉMENTS DE FONDS PROPRES DANS LE CADRE D'UNE FUSION, SCISSION OU SCISSION PARTIELLE

A. Fusion, scission ou scission partielle dans laquelle la société absorbante ou bénéficiaire détient des actions de la société absorbée ou scindée

5. Dans le cadre d'une fusion mère-fille, les fonds propres de la société absorbée sont réduits, c'est-à-dire qu'ils ne sont pas repris par la société absorbante, dans la mesure où le transfert du patrimoine de la société absorbée n'est pas rémunéré par des actions nouvelles de la société absorbante.

Il en va de même, *mutandis mutandis*, en ce qui concerne une scission dans laquelle la société bénéficiaire est actionnaire de la société scindée. Dans les lignes qui suivent, on envisagera principalement le cas d'une fusion, étant entendu que les mêmes solutions sont applicables, *mutatis mutandis*, aux scissions et scissions partielles.

1. CAS DES RÉSERVES

6. La loi fiscale permet (ou impose²) d'éviter la réduction des réserves exonérées³ transférées dans le cadre d'une fusion mère-fille.

Sur le plan comptable, ceci se traduira par des écritures à enregistrer dans le cadre de la fusion, d'une part, et par des écritures à enregistrer après la fusion, d'autre part.

Dans le cadre de la fusion, l'article 78, § 8, de l'AR C.Soc. commande de tenir compte, lors de la reprise des capitaux propres de la société absorbée dans les comptes de la société absorbante, des composition et qualification fiscales des capitaux propres dans le chef de la société absorbante.

7. A titre d'exemple, considérons une société A absorbée par une société B qui détient 90 % des actions de A.

² Notamment, en ce qui concerne les réserves exonérées correspondant à des plus-values taxées de façon étalée conformément à l'article 47 du CIR 1992, la loi fiscale impose de les reconstituer dans le chef de la société absorbante.

³ On rappelle que les termes «réserves exonérées» désignent les réserves fiscalement exonérées au moment de l'opération, tandis que les termes «réserves immunisées» renvoient au poste comptable du bilan du même nom.

Par hypothèse, les réserves fiscales de A se présentent comme suit:

Réserves exonérées	100
Réserves taxées	100

Comptablement, ces réserves correspondent à:

Réserves immunisées	100
Réserves disponibles	100

Sur le plan fiscal, un montant de réserves exonérées de 100 est transféré fiscalement. Sur le plan comptable, ceci pourra donner lieu aux écritures reprises ci-après, (n° 8 et 9).

a) *Imputation sur les réserves disponibles de A transférées dans le cadre de la fusion et reconstitution du solde des réserves exonérées dans le chef de B*

8. Le libellé de l'article 78, § 8, de l'AR C.Soc permet que les réserves comptables transférées à B dans le cadre de la fusion se présentent comme suit:

Réserves immunisées	20
Réserves disponibles	0

Après la fusion, B pourra reconstituer le solde des réserves exonérées (80) par une écriture au débit du compte de résultat (charge):

689 Transfert aux réserves immunisées	80	
	à 132 Réserves immunisées	80

B pourra également reconstituer le solde des réserves exonérées en créant dans sa comptabilité des sous-comptes du compte *Capital*, l'un constituant une réserve exonérée incorporée au capital et l'autre une réserve taxée négative incorporée au capital⁴.

Dans notre exemple, l'écriture serait la suivante:

10 (-) Réserve taxée négative incorporée au capital	80	
	à 10 Réserve exonérée incorporée au capital	80

⁴ Cette technique est décrite dans les travaux préparatoires de la loi du 22 décembre 1998 portant des dispositions fiscales et autres (Doc. Parl., Chambre, 1997-1998, n° 1608/1, pp. 18 et 20, voir infra). On en propose désormais une application plus généralisée dans les travaux préparatoires de la loi du 11 décembre 2008 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de le mettre en concordance avec la Directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents ainsi qu'au transfert de siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un Etat membre à un autre, modifiée par la Directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005 (Doc. Parl., Chambre, 2007-2008, n° 1398/001, p. 40).

b) *Transfert proportionnel, dans le cadre de la fusion, des réserves immunisées et des réserves disponibles et reconstitution du solde des réserves exonérées dans le chef de B*

9. Le libellé de l'article 78, § 8, de l'AR C.Soc. permet également que les réserves comptables transférées à B dans le cadre de la fusion se présentent comme suit:

Réserves immunisées	10
Réserves disponibles	10

Après la fusion, B pourra reconstituer le solde des réserves exonérées (90) par une écriture au débit du compte de résultat (charge):

689 Transfert aux réserves immunisées	90	
à 132 Réserves immunisées		90

B pourra également reconstituer le solde des réserves exonérées en créant dans sa comptabilité des sous-comptes du compte *Capital*, l'un constituant une réserve exonérée incorporée au capital et l'autre une réserve taxée négative incorporée au capital (voir ci-avant).

Dans notre exemple, l'écriture serait la suivante:

10 (-) Réserve taxée négative incorporée au capital	90	
à 10 Réserve exonérée incorporée au capital		90

2. CAS DES SUBSIDES EN CAPITAL ET DES PLUS-VALUES DE RÉÉVALUATION

10. La loi fiscale ne prévoit pas la réduction des subsides en capital et des plus-values de réévaluation⁵ transférés dans le cadre d'une fusion mère-fille.

Sur le plan comptable, ceci se traduira par des écritures à enregistrer dans le cadre de la fusion, d'une part, et par des écritures à enregistrer après la fusion, d'autre part.

Dans le cadre de la fusion, l'article 78, § 8, de l'AR C.Soc. commande, comme on l'a dit, de tenir compte, lors de la reprise des capitaux propres de la société absorbée dans les comptes de la société absorbante, de la composition et qualification fiscales des composantes des capitaux propres dans le chef de la société absorbante.

11. Reprenons l'exemple d'une société A absorbée par une société B qui détient 90 % des actions de A.

Par hypothèse, les réserves fiscales de A se présentent comme suit:

Plus-value de réévaluation	100
Réserves taxées	100

⁵ Il s'agit des plus-values de réévaluation exonérées conformément à l'article 44, § 1^{er}, 1^o du CIR 1992. Sur le plan fiscal, les plus-values de réévaluation correspondent à des réserves exonérées.

Comptablement, ces éléments correspondent à :

Plus-value de réévaluation	100
Réserves disponibles	100

Sur le plan fiscal, la plus-value de réévaluation ne sera pas réduite dans le cadre de la fusion. Sur le plan comptable, ceci pourra être traduit, dans le chef de l'absorbante B, de différentes façons.

a) *Transfert proportionnel, dans le cadre de la fusion, de la plus-value de réévaluation et des réserves disponibles et reconstitution du solde de la plus-value de réévaluation dans le chef de B*

12. Conformément au libellé de l'article 78, § 8, de l'AR C.Soc., la plus-value de réévaluation et les réserves transférées à B dans le cadre de la fusion se présentent, sur le plan comptable, comme suit :

Plus-value de réévaluation	10
Réserves disponibles	10

Après la fusion, B pourra reconstituer le solde de la plus-value de réévaluation (90) par une mutation au sein de ses fonds propres, d'un compte de réserves disponibles vers le compte de plus-value de réévaluation (voir avis de la CNC 2009/6 relatif au traitement comptable des fusions)⁶.

L'écriture sera la suivante, dans le chef de B (en supposant que B ait un montant de réserves disponibles suffisant pour ce faire) :

133 Réserves disponibles	90	
	à 121 Plus-values de réévaluation	90

Le solde de la plus-value de réévaluation pourra également être reconstitué par le débit du compte de résultats (charge). L'écriture sera la suivante :

68XX Transfert aux plus-values de réévaluation	90	
	à 121 Plus-values de réévaluation	90

B pourra également reconstituer le solde de la plus-value de réévaluation en créant dans sa comptabilité des sous-comptes du compte *Capital*, l'un constituant une réserve exonérée/plus-value de réévaluation incorporée au capital et l'autre une réserve taxée négative incorporée au capital. On traduira cette reconstitution, sur le plan comptable, de la façon suivante :

10 (-) Réserve taxée négative incorporée au capital	90	
	à 10 Réserve exonérée/plus-value de réévaluation incorporée au capital	90

⁶ Bull. CNC, n° 53, septembre 2010, p. 29.

b) *Imputation sur les réserves disponibles de A transférées dans le cadre de la fusion et reconstitution du solde de la plus-value de réévaluation dans le chef de B*

13. Il peut être admis que, comptablement, la plus-value de réévaluation et les réserves transférées dans le cadre de la fusion se présentent comme suit:

Plus-value de réévaluation	20
Réserves disponibles	0

Après la fusion, B pourra reconstituer le solde de la plus-value de réévaluation (80) par une mutation au sein de ses fonds propres, d'un compte de *Réserves disponibles* vers le compte *Plus-value de réévaluation*.

L'écriture sera la suivante, dans le chef de B (en supposant que B ait un montant de réserves disponibles suffisant pour ce faire):

133 Réserves disponibles	80	
à 121 Plus-values de réévaluation		80

Le solde de la plus-value de réévaluation pourra également être reconstitué par le débit du compte de résultats (charge). L'écriture sera la suivante:

68XX Transfert aux plus-values de réévaluation	80	
à 121 Plus-values de réévaluation		80

B pourra également reconstituer le solde de la plus-value de réévaluation en créant des sous-comptes du compte capital (voir ci-avant), par l'écriture suivante:

10 (-) Réserve taxée négative incorporée au capital	80	
à 10 Réserve exonérée/plus-value de réévaluation incorporée au capital		80

14. Les écritures qui précèdent seront les mêmes, *mutatis mutandis*, dans le cas d'un subside en capital à transférer dans le cadre d'une fusion mère-fille.

B. Répartition des fonds propres transférés dans le cadre d'une scission ou scission partielle

15. L'article 78, § 8, de l'AR C.Soc. confirme aussi, en combinaison avec les articles 80 et 80bis de l'AR C.Soc., que, dans le cas des scissions et scissions partielles, on suit au niveau comptable la répartition des fonds propres opérée au niveau fiscal (conformément à l'article 213 du Code des impôts sur les revenus 1992, CIR 1992) lorsque l'opération est réalisée en neutralité fiscale. C'est ce que la CNC avait précisé dans son avis 2009/8 relatif au traitement comptable des opérations de scission⁷:

⁷ Bull. CNC, n° 53, septembre 2010, p. 46. Voir également l'avis de la CNC 2009/11 relatif au traitement comptable des scissions partielles, Bull. CNC, n° 53, septembre 2010, p. 61, l'avis de la CNC 2011/10 relatif au traitement comptable des scissions transfrontalières et l'avis de la CNC 2011/11 relatif au traitement comptable des scissions partielles transfrontalières, Bull. CNC, n° 59, septembre 2011, respectivement pp. 6 et 21 et 22.

«L'article 80, al. 2 de l'AR C.Soc. prévoit, dans le chef de chaque société bénéficiaire, que le principe de continuité comptable tel qu'énoncé à l'article 78 de l'AR C.Soc. s'applique également à la fraction des fonds propres de la société scindée transférée à la société bénéficiaire. Etant donné que le droit comptable ne fixe pas de critère pour le transfert, aux sociétés bénéficiaires, des différents éléments des fonds propres de la société scindée, le principe de continuité comptable aura, en règle générale et en ce qui concerne ces éléments, uniquement pour conséquence que la somme des éléments individuels des patrimoines transférés à chacune des sociétés bénéficiaires, sera égale à l'élément correspondant du patrimoine de la société scindée.

Le droit fiscal, par contre, précise comment, en cas de scission réalisée sous le régime de la neutralité fiscale – l'hypothèse retenue en l'espèce –, le transfert des différents éléments du patrimoine fiscal de la société scindée (capital fiscalement libéré, réserves taxées et réserves immunisées) aux sociétés bénéficiaires s'opère, à savoir au prorata des valeurs fiscales nettes des patrimoines transférés aux sociétés bénéficiaires (article 213 du Code des impôts sur les revenus 1992 – ci-après CIR 1992).

Il s'indique, par conséquent, de tenir compte de ce transfert fiscal au moment où les éléments comptables des fonds propres de la société scindée sont transférés aux sociétés bénéficiaires, afin d'écarter dans la mesure du possible toute discordance entre le transfert comptable et fiscal. Ce sera également cette méthodologie qui sera suivie dans les exemples présentés».

16. On peut relever, à titre d'application particulière de ce principe, le cas où un actif acquis en emploi dans le cadre de la taxation étalée d'une plus-value conformément à l'article 47 du CIR 1992 est transféré dans le cadre de la scission. Sur le plan fiscal, la quotité exonérée des plus-values imposables suivant le régime de taxation étalée est, lorsque la société scindée a déjà effectué le emploi nécessaire, «affectée par priorité» à la société bénéficiaire à laquelle le bien acquis en emploi est apporté. Le cas échéant, le montant des plus-values imposables suivant le régime de la taxation étalée «affecté par priorité» doit être limité au montant obtenu en appliquant au montant total de ces réserves exonérées le prorata prévu par l'article 213 du CIR 1992, basé sur les valeurs fiscales nettes des patrimoines transférés aux sociétés bénéficiaires de la scission. Il en sera de même lorsque le emploi n'a pas encore été réalisé mais qu'une société bénéficiaire assume l'obligation de emploi.

Les fonds propres comptables de la société bénéficiaire seront alimentés de façon à réaliser une correspondance avec leur composition fiscale.

Citons à cet égard l'exemple, repris dans l'avis CNC 2009/8 relatif au traitement comptable des scissions⁸: la société A, scindée, a opté pour la taxation étalée d'une plus-value de 2.000 et a acquis en emploi l'actif 1. Dans le cadre de la scission de la société A, c'est la société C, à constituer à l'occasion de la scission, qui reçoit l'actif 1.

Conformément à la répartition fiscale des fonds propres, C doit recevoir un montant de 1.200 de réserves exonérées. Etant donné que, sous l'angle fiscal, la taxation étalée de la plus-value antérieurement réalisée par A aura lieu dans le chef de C, c'est C qui se voit transférer le montant de 680 d'impôts différés.

Les fonds propres comptables de C peuvent être «alimentés» de façon à réaliser une correspondance parfaite avec leur composition fiscale. C recevant déjà un montant de 680 de réserves exonérées sous le poste *Impôts différés*⁹, seul le solde de réserves exonérées (520) est repris comptablement dans ses réserves immunisées.

⁸ Bull. CNC, n° 53, septembre 2010, pp. 50 et 51. Voir également, pour un exemple similaire, l'avis de la CNC 2009/11 relatif au traitement comptable des scissions partielles, Bull. CNC, n° 53, septembre 2010, pp. 65 et 66.

⁹ Sur le plan comptable, les «Impôts différés» sont en revanche considérés comme une dette.

A l'issue de l'opération de scission, le bilan de C se présente comme suit:

Bilan de C (après la scission)

Actifs	6.500	Capital	1.800
Actif 1	2.000	Réserves immunisées	520
		Réserves disponibles	3.000
		Impôts différés	680
		Dettes	2.500

17. Les mêmes principes s'appliquent *mutatis mutandis* à l'égard de la quotité exonérée des subsides en capital, qui est, sur le plan fiscal, attribuée par priorité (dans la mesure du possible) à la société bénéficiaire à laquelle les actifs subsidiés sont apportés. Sur le plan comptable, on tient compte de cette attribution fiscale.

18. Les plus-values de réévaluation exonérées conformément à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, du CIR 1992 sont fiscalement attribuées à la société bénéficiaire dans laquelle se retrouve l'élément auquel se rapporte la plus-value. La répartition comptable des fonds propres s'aligne sur cette répartition fiscale.

Citons à cet égard l'exemple repris dans l'avis de la CNC 2009/8 relatif au traitement comptable des scissions¹⁰. La société A, scindée, a acté sur son actif 1 une plus-value de réévaluation de 1.000. Dans le cadre de la scission, c'est la société C, à constituer à l'occasion de la scission, qui reçoit l'actif 1.

Dans le cadre de la répartition fiscale des fonds propres comptables de A, la plus-value de réévaluation, dont la valeur fiscale est nulle, est intégralement transférée à C.

Les fonds propres fiscaux de A transférés à C dans le cadre de la scission se composent comme suit:

Capital fiscalement libéré	1.800
Réserves exonérées comprises dans la valeur fiscale nette	1.200
Réserves taxées	3.000
Plus-value de réévaluation	1.000

Les fonds propres comptables de C sont « alimentés » de façon à réaliser une correspondance parfaite avec leur composition fiscale.

¹⁰ Bull. CNC, n° 53, septembre 2010, pp. 51 à 53. Voir également, pour un exemple similaire, l'avis de la CNC 2009/11 relatif au traitement comptable des scissions partielles, pp. 67 et 68.

A l'issue de l'opération de scission, le bilan de C se présente comme suit:

Bilan de C (après la scission)

Actifs	8.500	Capital	1.800
Actif 1	1.000	Plus-value de réévaluation	1.000
		Réserves immunisées	1.200
		Réserves disponibles	3.000
		Dettes	2.500

C. Transfert de fonds propres dans le cadre de réorganisations transfrontalières

19. L'article 78, § 8, de l'AR C.Soc. trouve également à s'appliquer dans le cadre des réorganisations transfrontalières, telles que régies, sur le plan fiscal, par les dispositions introduites dans le CIR 1992 par la loi du 11 décembre 2008.

On tiendra compte des composition et qualification fiscales des composantes des capitaux propres dans le chef de la société belge absorbante ou bénéficiaire.

Lorsque qu'une société belge absorbe, par fusion ou scission, une société établie dans un autre Etat de l'Union européenne, les réserves exonérées transférées de la société absorbée ou scindée deviennent fiscalement des réserves taxées de la société belge (sauf si ces réserves sont allouées à un établissement stable belge de la société étrangère, absorbé dans le cadre de la fusion ou de la scission, auquel cas ces réserves conservent, dans le chef de la société absorbante ou bénéficiaire belge, leur nature de réserves exonérées).

La composition des réserves au niveau comptable suit leur composition fiscale.

Citons à cet égard l'exemple repris dans l'avis de la CNC 2009/7 relatif au traitement comptable des fusions transfrontalières¹¹.

Soit une société belge A qui absorbe une société B établie dans un autre Etat membre de l'Union européenne; la société belge absorbante A ne détient pas d'actions de la société absorbée B et la société absorbée B ne dispose pas d'un établissement belge.

Avant l'opération, les bilans de A et B se présentent comme suit:

Bilan de A (société belge absorbante)

Actifs immobilisés	3.200	Capital	2.000
Actifs circulants	6.800	Réserves immunisées	1.500
		Réserves disponibles	4.500
		Provisions	900
		Dettes	1.100

¹¹ Bull. CNC, n° 53, septembre 2010, pp. 39 et 40 (voir aussi les exemples cités en pp. 40 à 44). Voir également l'avis 2011/10 relatif au traitement comptable des scissions transfrontalières, Bull. CNC, n° 59, septembre 2011, pp. 14 à 20 et l'avis de la CNC 2011/11 relatif au traitement comptable des scissions partielles transfrontalières, Bull. CNC, n° 59, septembre 2011, pp. 30 à 35.

Bilan de B (société absorbée)

Actifs immobilisés	5.500	Capital	3.000
Actifs circulants	9.500	Réserves	7.000
		Provisions	1.000
		Dettes	4.000

En ce qui concerne les réserves de B, l'avis 2009/7 précise que les éventuelles réserves immunisées (c'est-à-dire des réserves bénéficiant d'une immunisation fiscale si elles sont maintenues dans le patrimoine de la société – voir *mutatis mutandis* l'article 95, § 2, IV.C de l'AR C.Soc.) comprises dans ce poste *Réserves* acquièrent en principe fiscalement, dans le chef de la société absorbante A, le caractère de réserves taxées.

Sur le plan comptable, on tient compte de la composition/qualification fiscale de ces réserves: dans le chef de A, les réserves transférées de B dans le cadre de la fusion sont comptabilisées intégralement au titre de réserves disponibles.

Le bilan de A, après la fusion, se présente comme suit:

Bilan de A (après la fusion)

Actifs immobilisés (3.200 + 5.500)	8.700	Capital (2.000 + 3.000)	5.000
Actifs circulants (6.800 + 9.500)	16.300	Réserves immunisées (1.500 + 0)	1.500
		Réserves disponibles (4.500 + 7.000)	11.500
		Provisions (900 + 1.000)	1.900
		Dettes (1.100 + 4.000)	5.100

Annexe:

- Arrêté royal du 7 novembre 2011 modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

» *Exemption de l'obligation de sous-consolidation (avis 2012/12)*
Avis du 5 septembre 2012

MOTS CLÉS

comptes consolidés – exemption – sous-consolidation

INTRODUCTION

1. Sur la base de l'article 113, § 1er du code des sociétés (ci-après: C.Soc.) une société est, à certaines conditions¹, exemptée d'établir des comptes consolidés et un rapport de gestion sur les comptes consolidés si elle est elle-même filiale d'une société mère qui établit, fait contrôler et publie des comptes consolidés et un rapport de gestion sur les comptes consolidés.

L'article 114 C.Soc. précise toutefois que cette exemption ne s'applique pas si les actions ou parts émises par une des sociétés à consolider sont, en tout ou en partie, cotées au sens de l'article 4 C.Soc.²

2. La Commission des Normes Comptables a été saisie de la question de savoir ce qu'il faut entendre par la notion «une des sociétés à consolider» reprise à l'article 114 C.Soc.

3. Voici un exemple en guise d'illustration. Supposons qu'une société mère X contrôle un nombre d'entreprises filiales au sens de l'article 5 C.Soc. Sur la base de l'obligation de consolidation imposée par l'article 110, § 1er C.Soc., elle sera dès lors tenue d'établir des comptes consolidés et un rapport de gestion sur les comptes consolidés³.

A son tour, cette société mère X est une entreprise filiale de la société cotée Y. Se pose alors la question de savoir si, dans le cas d'espèce, la société mère X peut se prévaloir de l'exemption de sous-consolidation. En d'autres termes, est-ce que la société Y répond à la notion «une des sociétés à consolider»?

I. ANALYSE DES ARTICLES DU C.SOC. VISÉS

4. Sur base de la lecture conjointe des articles 113, § 1^{er} et 114 C.Soc., la Commission est d'avis que par la notion «une des sociétés à consolider», il y a lieu d'entendre tant la société souhaitant se prévaloir de l'exemption que ses entreprises filiales. En d'autres termes, il n'est pas renvoyé à la société mère qui établit les comptes et le rapport de gestion consolidés libérateurs. Il s'ensuit que dans l'exemple cité la société mère X est exemptée de l'obligation de sous-consolidation, à moins qu'elle-même ou une de ses entreprises filiales ne soit cotée. Le fait que la société Y soit cotée n'aura aucun effet.

¹ Ces conditions sont énumérées à l'article 113, § 2, alinéa 2, C.Soc.

² Article 4 C.Soc.: «Les sociétés cotées sont les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé au sens de l'article 2, 3^o de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers.»

³ La société et ses filiales, ou les sociétés qui ensemble constituent un consortium, ne sont dans ce cas pas à considérer comme un petit groupe au sens de l'article 16, § 1 C.Soc. L'exemption de l'article 112 C.Soc. n'est dès lors pas applicable.

II. ANALYSE DE LA SEPTIÈME DIRECTIVE

5. Par ailleurs, la Commission fait observer qu'en l'espèce, le C.Soc. déroge aux dispositions de la septième directive⁴. Le paragraphe 1^{er} de l'article 7 relatif à l'exemption de sous-consolidation dispose que: «Les États membres exemptent [...] de l'obligation prévue à l'article 1^{er} paragraphe 1, toute entreprise mère qui relève de leur droit national et est en même temps une entreprise filiale lorsque [...]». Le paragraphe 3 ajoute: «Le présent article ne s'applique pas aux sociétés dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé d'un État membre au sens de l'article 1^{er}, point 13, de la directive 93/22/CEE.»

Ces dispositions de la septième directive permettent de conclure que la faculté de se prévaloir de l'exemption de sous-consolidation n'est ouverte qu'à la seule société mère non cotée, et non à ses entreprises filiales.

⁴ Directive 83/349/CEE du Conseil du 13 juin 1983 fondée sur l'article 54 paragraphe 3 point g) du traité, concernant les comptes consolidés; *Journal Officiel n° L 193 du 18.07.1983*, p. 0001-0017.

» ***Le traitement comptable des immobilisations incorporelles (avis 2012/13)***
Avis du 10 octobre 2012

MOTS CLÉS

Acomptes versés – amortissements réductions de valeur rapport de gestion – concessions brevets – coût de revient – frais de recherche et de développement – goodwill – immobilisations incorporelles – licences – marques – prix d’acquisition – savoir-faire – valeur d’acquisition – valeur d’apport

INTRODUCTION

1. Tant le schéma complet que le schéma abrégé des comptes annuels prévoient à l’actif du bilan une rubrique II. Immobilisations incorporelles.

Par immobilisations incorporelles il y a lieu d’entendre les ressources de nature incorporelle destinées à être affectées durablement à l’activité de l’entreprise susceptibles de générer des futurs avantages économiques pour l’entreprise.

Conformément à l’article 95 de l’arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du code des sociétés¹ (ci-après: AR C.Soc.), la rubrique relative aux immobilisations incorporelles est ventilée comme suit:

- frais de recherche et de développement;
- concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et autres droits similaires;
- goodwill;
- acomptes versés.

2. L’objet du présent avis est de préciser le traitement comptable des immobilisations incorporelles². La première section sera consacrée aux conditions pour l’activation sous la rubrique des immobilisations incorporelles de certaines charges supportées par la société. Ensuite, l’attention nécessaire sera portée à l’évaluation de ces actifs dans les comptes annuels et les éventuelles corrections de valeur qu’ils appelleraient. La dernière section s’exprimera plus clairement sur chacune des sous-rubriques de la rubrique des immobilisations incorporelles.

I. ACTIVATION ET ÉVALUATION D’IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

A. Valeur d’acquisition: prix d’acquisition et coût de revient et valeur d’apport³

1. PRIX D’ACQUISITION

3. Conformément à l’article 36, al. 1^{er} AR C.Soc., les immobilisations incorporelles acquises par l’entreprise auprès de tiers sont évaluées dans les comptes annuels à leur prix

¹ MB du 6 février 2001.

² Le présent avis se limite à commenter les principes généraux en matière de traitement comptable. Le traitement comptable des immobilisations incorporelles particulières est traité dans des avis individuels (p. ex. le traitement comptable de logiciel, le traitement comptable de quotas d’émission de gaz à effet de serre, le traitement comptable de indemnités de transfert payées en cas de mutation de footballeurs, etc.).

³ Pour une description détaillée de ces notions, voir les avis CNC 126/1, 126/3, 126/4, 125/5, 126/2, 126/18, 126/17, 126/9, 126/10.

d'acquisition. Celui-ci comprend, outre le prix d'achat, les frais accessoires tels que les impôts non récupérables et les frais de transport.

4. Si l'immobilisation incorporelle est obtenue par voie d'échange, le prix d'acquisition de cet actif sera la valeur de marché du ou des éléments d'actif cédés en échange. Si cette valeur n'est pas aisément déterminable, le prix d'acquisition est la valeur de marché de l'élément d'actif obtenu par voie d'échange. Ces valeurs sont estimées à la date de l'échange (article 36, al. 2 AR C.Soc.).

5. Enfin, l'article 38 de l'AR C.Soc. permet également, lors de l'acquisition d'immobilisations incorporelles de tiers, d'inclure les charges d'intérêt afférentes aux capitaux empruntés pour les financer dans la valeur d'acquisition des immobilisations incorporelles. Cette inclusion n'est cependant autorisée que dans la mesure où ces charges concernent la période qui précède la mise en état d'exploitation effective de ces immobilisations. La décision de l'entreprise d'inclure dans la valeur d'acquisition de l'immobilisation incorporelle, les charges d'intérêt afférentes aux capitaux empruntés sera mentionnée dans l'annexe, parmi les règles d'évaluation⁴.

2. COÛT DE REVIENT

6. Dans le cas où l'entreprise a créé l'immobilisation incorporelle elle-même, l'article 37 de l'AR C.Soc. prévoit que cette immobilisation doit être évaluée au coût de revient qui s'obtient en ajoutant au prix d'acquisition des matières premières, des matières consommables et des fournitures, les coûts de fabrication directement imputables au produit ou au groupe de produits considéré ainsi que la quote-part des coûts de production qui ne sont qu'indirectement imputables au produit ou au groupe de produits considéré, pour autant que ces frais concernent la période normale de fabrication. Les sociétés ont toutefois la faculté de ne pas inclure dans le coût de revient tout ou partie de ces frais indirects de production; en cas d'utilisation de cette faculté, mention en est faite dans l'annexe.

7. L'article 60 de l'AR C.Soc. prévoit que les immobilisations incorporelles autres que celles acquises de tiers (p. ex. un prototype développé au sein de l'entreprise) ne sont portées à l'actif pour leur coût de revient que dans la mesure où celui-ci ne dépasse pas une estimation prudemment établie de la valeur d'utilisation de ces immobilisations ou de leur rendement futur pour la société.

8. Les immobilisations corporelles doivent être identifiables et elles doivent générer des avantages économiques futurs. Elles doivent en outre être soumises au contrôle de l'entité concernée.

Sont dès lors seuls susceptibles d'être portés à l'actif, les frais dont le caractère d'investissement est clairement établi.

Il s'ensuit que, de l'avis de la Commission, les organes d'administration doivent, avant l'activation des frais, examiner s'il est satisfait simultanément aux critères suivants:

- en premier lieu, l'utilité du produit ou du processus pour l'entreprise doit être démontrée. En d'autres termes, il doit contribuer à la réalisation de l'objet social de l'entreprise ou à l'amélioration de la position concurrentielle de celle-ci;
- le produit ou le processus doit être défini avec précision et être individualisé;

⁴ Pour une analyse approfondie du traitement comptable de l'inclusion de charges d'intérêt dans la valeur d'acquisition d'immobilisations incorporelles et corporelles, voir l'avis CNC 126/11, *Bulletin CNC*, n° 30, février 1993, 20-21.

- les charges engagées doivent être mises en relation avec le projet et doivent pouvoir être déterminées séparément;
- la praticabilité technique du produit ou du processus doit être démontrée;
- la faisabilité financière doit en être démontrée; elle implique que la direction de l'entreprise dégage à cette fin les moyens suffisants ou que ceux-ci soient disponibles dans un délai raisonnable pour l'achèvement du projet.

9. S'il est satisfait à ces critères, le caractère d'investissement est établi et l'immobilisation incorporelle est portée à l'actif. Ce sont alors les frais afférents à la production proprement dite qui constituent les éléments du coût de revient et sont portés à l'actif. Conformément aux articles 37 et 38 de l'AR C.Soc., ce coût de revient comprend les coûts directs et, au choix de l'entreprise, tout ou partie des frais indirects de production ainsi que les charges d'intérêt afférentes aux capitaux empruntés pour financer les immobilisations en cause pour autant que ces charges concernent la période qui précède la mise en état d'exploitation effective de ces immobilisations⁵.

En outre, l'article 60 de l'AR C.Soc. précise que le coût de revient porté à l'actif ne peut pas dépasser une estimation prudemment établie de la valeur d'utilisation ou du rendement futur de cet actif pour l'entreprise. De l'avis de la Commission, il faut entendre par ceci que le coût de revient ne peut pas dépasser la valeur attribuée par une entreprise à l'actif, sur base de l'estimation faite dans le plan d'entreprise des futurs flux de trésorerie à générer par cet actif (*flux actualisés*).

10. Après la finition de l'immobilisation incorporelle produite au sein de l'entreprise et son inscription à l'actif, les frais exposés postérieurement à la finition de l'actif ne sont encore portés sous les immobilisations incorporelles que dans la mesure où ils conduisent à une modification ou une amélioration substantielle de l'immobilisation incorporelle concernée (par exemple, les frais exposés pour l'amélioration substantielle d'un prototype développé). Les frais exposés aux seuls fins de l'entretien ou de l'adaptation de l'immobilisation incorporelle sans en modifier la nature, ne peuvent pas être activés et doivent être comptabilisés comme une charge de l'exercice (par exemple, les frais d'entretien d'un prototype développé). Ces derniers frais n'ont en effet pas le caractère d'un investissement.

3. VALEUR D'APPORT

11. Lors de l'acquisition d'une immobilisation incorporelle par voie d'apport, l'actif doit être évalué à la valeur d'apport qui conformément à l'article 39 AR C.Soc. correspond à la valeur conventionnelle des apports.

B. Amortissements et réductions de valeur

1. INTRODUCTION: IMMOBILISATIONS INCORPORELLES À DURÉE DE VIE DÉTERMINÉE OU INDÉTERMINÉE

12. Le droit comptable n'établit aucunement quelles immobilisations incorporelles ont une durée de vie déterminée et lesquelles ont une durée de vie indéterminée. Il appartient dès lors à l'organe d'administration de décider si une immobilisation incorporelle a une durée de vie déterminée ou indéterminée.

⁵ Voir point 5.

2. IMMOBILISATIONS INCORPORELLES À DURÉE DE VIE DÉTERMINÉE

2.1. Généralités

13. L'article 61, § 1, al. 1^{er} AR C.Soc. prévoit que les immobilisations incorporelles dont l'utilisation est déterminée dans le temps font l'objet d'amortissements calculés selon un plan d'amortissement établi conformément à l'article 28 § 1 AR C.Soc. Ni la loi, ni l'AR C.Soc. n'impose des délais d'amortissement obligatoires pour les immobilisations incorporelles. Conformément à l'article 45, § 1 AR C.Soc., le plan d'amortissement est par conséquent établi de sorte que le coût d'acquisition de ces immobilisations incorporelles est reparti sur leur durée d'utilité ou d'utilisation probable. Lorsque ces actifs ont toutefois une base juridique déterminée dans le temps (p. ex. brevets, concessions), leur durée de vie économique ne peut en aucun cas dépasser leur durée de vie juridique pour le calcul des amortissements.

14. Si dans des cas exceptionnels l'entreprise veut répartir les amortissements de frais de recherche et développement ou les amortissements de goodwill sur une durée supérieure à cinq ans, il doit en être justifié dans l'annexe aux comptes annuels (art. 61, § 1^{er}, al.4 AR C.Soc.)⁶.

15. Si les dispositions fiscales en la matière autorisent des amortissements accélérés, les immobilisations incorporelles peuvent notamment faire l'objet d'un plan d'amortissement accéléré (art.61, § 1, 1^{er} al. AR C.Soc.). Si toutefois l'application d'un tel plan accéléré conduit à anticiper de manière significative, la prise en charge des amortissements par rapport à ce qui est économiquement justifié, l'annexe fera mention de la différence entre le montant cumulé des amortissements actés et celui des amortissements économiquement justifiés. Elle doit également mentionner l'influence sur le montant des amortissements grevant le compte de résultats de l'exercice, d'amortissements accélérés excédant les amortissements économiquement justifiés, pris en charge au cours de l'exercice ou au cours d'exercices antérieurs (art. 61, § 1^{er}, al. 1^{er} *in fine* AR C.Soc.).

16. Si, à la date d'inventaire, la valeur comptable de l'immobilisation incorporelle dépasse la valeur d'utilisation pour la société, ces immobilisations font l'objet d'amortissements complémentaires ou exceptionnels (article 61, § 1^{er}, al. 2 AR C.Soc.). Ces amortissements sont comptabilisés sous les charges exceptionnelles.

Cependant, si on constate que ces amortissements complémentaires s'imposent systématiquement, il faut considérer de modifier le plan d'amortissement afin de réaliser une meilleure concordance entre les amortissements comptabilisés et la durée de vie économique du bien.

En cas de rupture de la continuité des activités de la société, les immobilisations incorporelles font, le cas échéant, l'objet d'un amortissement exceptionnel pour en aligner l'évaluation sur leur valeur probable de réalisation (article 28, § 2, al. 2, b) AR C.Soc.).

Les amortissements complémentaires ou exceptionnels qui s'avèrent ne plus être justifiés devront faire l'objet d'une reprise à concurrence d'un montant égal aux amortissements complémentaires comptabilisés antérieurement (article 61, § 1, al. 3 AR C.Soc.). Cette reprise doit être prise en résultat par la voie des produits exceptionnels.

17. Pour un commentaire détaillé des différentes méthodes d'amortissement, il peut être référé à l'avis CNC 2010/15⁷.

⁶ Pour un commentaire des rubriques «Frais de recherche et de développement» et «Goodwill», voir les chapitres II et IV du présent avis.

⁷ Avis du 6 octobre 2010, *Bulletin CNC*, n° 56, décembre 2010, 3-15.

2.2. Cas particulier d'application: amortissements sur immobilisations incorporelles acquises à un prix partiellement variable en fonction du bénéfice futur réalisé par l'acquéreur

18. Les immobilisations incorporelles sont fréquemment acquises à un prix qui comprend une partie variable déterminée par un évènement futur et incertain (p. ex. un certain pourcentage du bénéfice d'exploitation de l'exercice réalisé par l'acquéreur). En l'occurrence, se pose la question de savoir comment comptabiliser le paiement de cette partie variable du prix et si ces parties variables doivent être inscrites à l'actif ou non.

La Commission a consacré, dans son avis CNC 2012/9⁸, un commentaire circonstancié à la problématique susvisée. En résumé, la Commission est d'avis que les parties variables du prix, payés lors de l'acquisition d'une immobilisation incorporelle et présentant le caractère d'un investissement, doivent être portées à l'actif et amorties sur la période d'amortissement restant à courir de l'immobilisation incorporelle acquise.

Par contre, lorsque les parties variables du prix sont directement fonction de produits relatifs à un seul exercice, ces parties variables seront comptabilisées à charge du compte de résultats de cet exercice.

3. IMMOBILISATIONS INCORPORELLES À DURÉE DE VIE INDÉTERMINÉE

19. Les immobilisations incorporelles à durée de vie indéterminée sont des actifs dont la durée de vie juridique comme économique est indéterminée. De l'avis de la Commission, les immobilisations incorporelles ne pourront être qualifiées d'immobilisations à durée de vie indéterminée que dans des cas exceptionnels (p. ex. lors de l'acquisition d'une marque universellement connue).

Toujours de l'avis de la Commission, la qualification d'actif à durée de vie indéterminée donnée à une immobilisation incorporelle, n'est pas définitive. Si une entreprise constate que l'immobilisation incorporelle concernée n'a plus une durée de vie indéterminée, elle sera toujours tenue d'amortir encore l'actif sur la partie estimée restant à courir de sa durée de vie.

20. Les immobilisations incorporelles à durée de vie indéterminée ne font l'objet de réductions de valeur qu'en cas de moins-value ou de dépréciation durable (art. 61, § 2, AR C.Soc.). Les réductions de valeur ne peuvent être maintenues dans la mesure où elles excèdent en fin d'exercice une appréciation actuelle des dépréciations en considération desquelles elles ont été constituées (art. 49 AR C.Soc.).

21. Les frais annuels de publicité et de marketing récurrents exposés pour soutenir et renforcer les immobilisations incorporelles à durée de vie indéterminée (p. ex. une marque) sont toujours comptabilisés à charge de l'exercice auquel ils se rapportent et ne peuvent par conséquent pas être portés à l'actif.

C. Réévaluations

22. Les immobilisations incorporelles ne sont pas susceptibles de réévaluation.

23. Avant l'entrée en vigueur de l'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 12 septembre 1983 modifiant l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises⁹, il

⁸ Pour un commentaire détaillé, la Commission réfère également à l'avis 2012/9 – Le traitement comptable de l'acquisition d'une immobilisation à un prix variable en fonction d'un évènement futur et incertain ayant un lien direct avec l'avantage que présente l'actif acquis pour la société.

⁹ MB du 29 septembre 1983.

était possible pour une entreprise de réévaluer les immobilisations incorporelles. Cependant, cette possibilité de réévaluation a été abrogée par l'arrêté royal du 12 septembre 1983 susmentionné. L'article 42 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 autorise cependant les entreprises à maintenir sous la rubrique *III Plus-values de réévaluation*, les plus-values actées antérieurement au début de l'exercice prenant cours après le 31 décembre 1983¹⁰.

24. Enfin, il y a lieu de relever que les reprises de réductions de valeur actées sur des immobilisations incorporelles dont l'utilisation n'est pas limitée dans le temps peuvent être portées à la rubrique III du passif «Plus-values de réévaluation» (art. 100 AR C.Soc.).

II. FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT

A. Introduction et définitions

25. L'article 95, § 1, II, al. 2 AR C.Soc. prévoit qu'il faut entendre par frais de recherche et de développement, les frais engagés pour la recherche, la fabrication et la mise au point de prototypes, de produits, d'inventions et de savoir-faire, utiles aux activités futures de la société.

Au sens de l'AR C.Soc., il faut entendre par «recherche» tout travail original systématiquement conduit dans l'espoir d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles.

La notion de «développement» est définie comme la mise en œuvre concrète de conceptions ou d'études pour la production de matériaux, d'appareils, de produits, de procédés, de systèmes ou de services nouveaux ou considérablement améliorés, en application de découvertes réalisées ou de connaissances acquises, avant le commencement d'une production commercialisable.

Quant au traitement comptable de cette catégorie d'immobilisations incorporelles, le droit comptable belge ne distingue pas entre les frais de recherche d'une part, et les frais de développement d'autre part. C'est dès lors dans le but de clairement délimiter le champ d'application de la rubrique des frais de recherche et de développement que le présent avis arrête une définition distincte pour chacune de ces deux notions.

B. Traitement comptable

1. INSCRIPTION À L'ACTIF DES FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT

26. Sous le point 8 ci-dessus, la Commission a exposé en détail les conditions cumulatives à remplir pour l'inscription à l'actif des immobilisations incorporelles produites au sein de l'entreprise. Les frais de recherche et de développement sont également portés à l'actif lorsque les conditions à cet effet sont remplies.

27. Les frais de recherche et de développement ne sont toutefois portés à l'actif du bilan que dans la mesure où leur coût ne dépasse pas une estimation prudemment établie de la valeur d'utilisation de ces immobilisations ou de leur rendement futur pour la société (article 60, al. 1^{er} AR C.Soc.)¹¹.

28. Les frais exposés par une entreprise dans le cadre d'une recherche réalisée par celle-ci (rémunérations et salaires - utilisation d'équipements - services et biens divers, etc.) sont, en

¹⁰ Voir plus amplement l'avis CNC – Réévaluations d'actifs immobilisés opérées antérieurement au début de l'exercice prenant cours après le 31 décembre 1983, *Bulletin CNC*, n° 13, janvier 1984, 4-6.

¹¹ Voir *supra*, point 6.

principe, comptabilisés selon leur nature au compte de résultats de l'exercice au cours duquel ces frais ont été exposés. À la clôture de l'exercice, les frais de recherche et de développement exposés par l'entreprise qui répondent aux conditions fixées par l'AR C.Soc. pour leur activation, sont portés à l'actif par le débit du poste 210 *Frais de recherche et de développement* et par le crédit du poste 72 *Production immobilisée*.

29. Par ailleurs, les immobilisations corporelles acquises dans le cadre de ladite recherche (bâtiments, laboratoires, matériaux, etc.), dont la durée d'utilisation est généralement limitée, sont, conformément aux règles habituelles, portées directement au poste d'actif des immobilisations incorporelles approprié, et leur coût est pris en charge par la voie d'amortissements.

2. AMORTISSEMENTS DES FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT

30. Les frais de recherche et de développement activés font l'objet d'amortissements conformément aux règles habituelles (article 61, § 1, alinéas 1^{er} et 2 AR C.Soc.).

Exemple¹²

Au cours de l'exercice 20X0, une entreprise engage des frais de recherche et de développement à concurrence de 91.200 euros (12.000 euros de services et bien divers et 79.200 euros de frais de personnel). Ces frais de recherche et de développement sont activés et amortis sur une période de 5 ans conformément au plan d'amortissement établi par l'entreprise à cet effet.

Au moment de la recherche et du développement année 20X0

61 Services et bien divers	12.000	
6202 Employés	60.000	
621 Cotisations patronales d'assurances sociales	19.200 ¹³	
à 440 Fournisseurs		12.000
455 Rémunérations		31.200 ¹⁴
453 Précomptes retenus		21.000 ¹⁵
454 Office national de Sécurité sociale		27.000 ¹⁶

¹² Le présent exemple fait abstraction de l'application de la taxe sur la valeur ajoutée.

¹³ Dans le présent exemple, on suppose que la cotisation patronale à l'Office national de Sécurité sociale s'élève à 32 % du salaire brut: $60.000 \times 0,32 = 19.200$.

¹⁴ Le salaire net est égal au salaire brut après déduction de la cotisation du travailleur et du précompte professionnel retenu: $60.000 - 21.000$ (voir note de bas de page 16) $- 7.800$ (voir note de bas de page 17) $= 31.200$.

¹⁵ Dans le présent exemple, on suppose que le précompte professionnel à retenir par l'employeur s'élève à 35 % du salaire brut: $60.000 \times 0,35 = 21.000$.

¹⁶ Pour ce qui est de la cotisation du travailleur à l'ONSS, le présent exemple se base sur un pourcentage équivalent à 13 % du salaire brut: $60.000 \times 0,13 = 7.800$. Ajoutant la cotisation de l'employeur à l'ONSS de 19.200 euros (voir note de bas de page 15), cela fait une dette ONSS de l'employeur de 27.200 euros.

Fin de l'exercice 20X1

210 Frais de R&D	91.200	
à 72 Production immobilisée		91.200

6301 Dot. aux amortissements sur imm. incorp. 20X0	18.240	
à 210X9 Amortissements actés sur R&D		18.240

En 20X1, l'entreprise poursuit ses recherches et développements et elle engage des frais y afférents pour un montant de 160.000 euros: 30.000 euros de livraisons à l'entreprise, 105.000 euros de frais de personnel et 25.000 euros de services et bien divers. L'entreprise décide de nouveau d'amortir ces frais de recherche et de développement sur une période de 5 ans¹⁷.

Au moment de la recherche et du développement année 20X1

61X Fournitures à l'entreprise	30.000	
6202 Employés	71.400	
621 Cotisations patronales d'assurances sociales	33.600	
61 Services et biens divers	25.000	
à 440 Fournisseurs		55.000
455 Rémunérations		37.128
453 Précomptes retenus		24.990
454 Office national de Sécurité sociale		42.882

Fin de l'exercice 20X1

210 Frais de R&D 20X1	160.000	
à 72 Production immobilisée		160.000

6301 Dot. aux amortissements sur imm.incorp.20X0	18.240	
6301 Dot. aux amortissements sur imm. incorp. 20X1	32.000	
à 210X9 Amortissements actés sur R&D		18.240
210X9 Amortissements actés sur R&D		32.000

L'amortissement des frais de recherche et de développement engagés au cours des années 20X0 et 20X1 continuera au cours des années 20X2, 20X3 et 20X4. En 20X4, les frais de recherche et de développement engagés en 20X0 seront complètement amortis. Enfin, les

¹⁷ Pour les calculs des cotisations sociales, voir les calculs relatifs à l'exercice 20X0.

frais de recherche et de développement de l'année 20X1 feront l'objet d'un dernier amortissement en 20X5.

31. Un amortissement réparti sur une durée supérieure à cinq ans doit être justifié dans l'annexe (article 61, § 1^{er}, al. 4 AR C.Soc.).

C. Subsidés

32. Pour ce qui est du traitement comptable des subsides pour des frais de recherche et de développement accordées par le gouvernement, la Commission réfère à l'avis CNC 2011/13 concernant les subsides des pouvoirs publics, et en particulier au chapitre V dudit avis.

D. Mention des frais de recherche et de développement dans le rapport de gestion

33. En vertu de l'article 95 du Code des sociétés, les administrateurs sont tenus d'établir un rapport annuel dans lequel ils rendent compte de leur gestion. L'article 96 de ce Code prévoit que ce rapport consolidé de gestion comprend un exposé fidèle sur l'évolution des affaires, les résultats et la situation de la société, ainsi qu'une description des principaux risques et incertitudes auxquels elle est confrontée. À ce sujet, la loi mentionne explicitement sous l'article 96, § 1, 4^e de ce Code que le rapport annuel doit comporter des informations relatives aux activités de l'entreprise en matière de recherche et de développement.

Dans ce contexte s'est posée la question de savoir quelles données en matière de recherche et de développement devaient figurer dans ce rapport. Ni les travaux préparatoires de la loi du 5 décembre 1984, qui a introduit cette disposition dans les lois coordonnées sur les sociétés commerciales (l'actuel article 95 du Code des sociétés), ni la 4^e directive du Conseil relative aux comptes annuels, dont elle s'inspire directement, ne contiennent de précisions à ce sujet.

L'information à donner, en vertu de l'article 95 du Code des sociétés, sur la gestion de l'entreprise en matière de recherche et de développement, s'inscrit dans le cadre de la reddition de compte par les dirigeants de leur gestion. On en déduit qu'elle porte sur les activités en matière de recherche et de développement exercées au cours de l'exercice écoulé. La loi n'exige dès lors pas que des informations soient données sur des projets de recherche planifiés au futur.

Par ailleurs, comme l'information en matière de recherche et de développement s'inscrit dans le cadre du rapport de gestion et non dans le cadre des comptes annuels, la Commission en déduit qu'au vœu du législateur l'information n'est pas exclusivement chiffrée et ne se résume dès lors pas à l'indication du montant des charges en matière de recherche et de développement exposées durant l'exercice. Le législateur a visé manifestement une information de nature qualitative portant sur l'objet et la nature des recherches en cause.

En revanche, s'inscrivant dans le cadre d'une reddition de compte, il paraît évident que le législateur a eu en vue une information qui ne serait pas exclusivement qualitative, mais qu'elle comporte des indications quant aux coûts engagés.

Les informations à fournir dans le rapport de gestion ne se limitent pas à un commentaire des montants repris au bilan, sous les immobilisations incorporelles au titre de frais de recherche et de développement et mentionnés de façon distincte à l'annexe (voir les articles 91, A, II, et 60, al. 2 AR C.Soc.). Sous ces rubriques figurent en effet les seuls coûts en matière de recherche et de développement qui ont été portés à l'actif conformément à l'article 60, al. 1^{er} AR C.Soc.

III. CONCESSIONS, BREVETS, LICENCES, SAVOIR-FAIRE, MARQUES ET AUTRES DROITS SIMILAIRES

34. L'article 95, § 1, II, al. 3 AR C.Soc. prévoit qu'il y a lieu d'entendre par concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et autres droits similaires, d'une part les brevets, licences, marques et autres droits similaires qui sont la propriété de la société, d'autre part, les droits d'exploitation de biens-fonds, de brevets, licences, marques et droits similaires appartenant à des tiers ainsi que la valeur d'acquisition du droit de la société d'obtenir de tiers des prestations de services de savoir-faire lorsque ces droits ont été acquis à titre onéreux par la société.

35. Lorsque les concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et le autres droits similaires sont développés et produits au sein de l'entreprise, ils sont portés à l'actif sous les immobilisations incorporelles selon la même procédure qui s'applique aux frais de recherche et de développement.

36. Lorsque les concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et autres droits similaires sont en revanche directement acquis de tiers, leur acquisition sera comptabilisée comme une simple acquisition à titre onéreux d'immobilisations incorporelles.

37. Enfin, lorsque les immobilisations précitées sont portées à l'actif de l'entreprise au titre d'apport, l'acquisition de l'actif sera extournée par le crédit du poste *Capital*.

IV. GOODWILL

A. Introduction et définitions

38. L'article 95, § 1^{er}, II, al. 4 AR C.Soc. stipule qu'il y a lieu d'entendre par goodwill, le coût d'acquisition d'une entreprise ou d'une branche d'activité dans la mesure où il excède la somme des valeurs des éléments actifs et passifs qui la composent.

B. Amortissements sur goodwill

39. Le goodwill fait l'objet d'amortissements calculés selon un plan établi conformément à l'article 28, § 1^{er} AR C.Soc. (art. 61, § 1^{er}, al. 1^{er} AR C.Soc.). Si dans des cas exceptionnels le goodwill fait l'objet d'un amortissement sur une durée supérieure à cinq ans, il doit en être justifié dans l'annexe aux comptes annuels (art. 61, § 1^{er}, al. 4 AR C.Soc.).

40. Lorsque le prix lors de l'acquisition d'une entreprise ou d'une branche d'activité est fonction du futur chiffre d'affaires de cette branche d'activité, chaque tranche du prix fera l'objet d'un amortissement sur le délai d'amortissement restant du goodwill acquis (voir *supra*, chapitre I.B.2.2).

Cet avis remplace l'avis 138/4.

» **Commandes en cours d'exécution (avis 2012/15)**
Avis du 10 octobre 2012

MOTS CLÉS

Commandes en cours d'exécution – coût de revient – full costing – méthode de l'achèvement des travaux – méthode de la marge bénéficiaire nulle – méthode du pourcentage d'avancement des travaux

I. INTRODUCTION

1. Si les stocks répondent généralement au principe «make then sell» (fabriquer et vendre par la suite), les commandes en cours d'exécution (compte 37) s'inscrivent en revanche davantage dans une optique de «sell then make», ce qui signifie généralement que la commande est d'abord formalisée par la signature d'un contrat avant de commencer les travaux ou les prestations de services.

2. On entend par commandes en cours d'exécution toute prestation de services ou production de biens réalisée par une entreprise, en dehors de sa production en série éventuelle, suivant les instructions spécifiques d'un client. Contrairement aux stocks, sont qualifiés de commandes en cours d'exécution, les services, prestations et biens dont quasiment toutes les caractéristiques sont déterminées par l'acquéreur et qui ne font pas partie de la gamme courante de produits réalisés par l'entreprise et dont les aspects commerciaux ont déjà été négociés au moment de la production. De ce fait, les commandes en cours d'exécution, à l'exception de contrats «cost plus», sont exposées à ce qu'on appelle un risque de coût de revient, alors que le risque auquel sont exposés les en-cours de fabrication, est plutôt de nature commerciale.

Sont portés sous cette rubrique, aux termes de l'arrêté royal relatif aux comptes annuels¹:

- a) les travaux en cours d'exécution, effectués pour compte de tiers en vertu d'une commande, mais non encore réceptionnés. À titre d'exemple, on peut citer les projets de construction, des travaux à forfait, etc.;
- b) les produits en cours de fabrication exécutés pour compte de tiers en vertu d'une commande, mais non encore livrés. Ces produits ne peuvent pas faire partie de la fabrication courante, en d'autres termes, ils ne sont pas fabriqués en série de façon standardisée. À titre d'exemple, on peut citer les éléments de façade en béton, des rames automotrices, etc.;
- c) les services en cours de prestation exécutés pour compte de tiers en vertu d'une commande, mais non encore livrés, sauf s'il s'agit de services qui sont prestés en série de façon standardisée. À titre d'exemple, on peut citer les projets de recherche spécifiques, logiciel développé sur mesure, etc.;

¹ Article 95, § 1, VI., B, AR C.Soc.

II. SOUS L'ANGLE DE LEUR ÉVALUATION

3. En principe, les commandes en cours d'exécution sont évaluées à leur coût de revient².

Ce coût de revient est majoré, compte tenu du degré d'avancement des travaux de fabrication ou des prestations, de l'excédent (en %) du prix (total) stipulé au contrat par rapport au coût de revient (total) lorsque cet excédent est devenu raisonnablement certain. Cette méthode est définie comme la méthode du pourcentage d'avancement des travaux («percentage of completion»).

Une société peut également opter de maintenir les commandes en cours d'exécution ou certaines catégories d'entre elles, au bilan, à leur coût de revient. Cette méthode est définie comme la méthode de l'achèvement des travaux («completed contract»).

La société doit faire mention de la méthode appliquée pour l'évaluation des commandes en cours d'exécution dans l'annexe à ses comptes annuels sous les règles d'évaluation.

A. Définition du coût de revient de commandes en cours d'exécution

4. Comme il est stipulé ci-dessus, l'évaluation des commandes en cours d'exécution est fondée sur le coût de revient. Celui-ci comprend les éléments suivants³:

- le prix d'acquisition des matières premières, des matières consommables et des fournitures;
- les coûts de fabrication directement imputables à l'exécution de la commande;
- la quote-part des coûts qui ne sont qu'indirectement imputables à l'exécution de la commande, pour autant que ces coûts concernent la période normale de fabrication.

5. Si l'arrêté royal relatif aux comptes annuels pose comme principe le «full costing», il prévoit toutefois la faculté pour les entreprises de ne pas inclure dans le coût de revient tout ou partie des frais indirects, à la condition d'en faire mention dans l'annexe («direct costing»).

Dans la mesure où les frais indirects représenteraient toutefois une partie non négligeable du coût total et où l'usage de la faculté précitée porterait sur l'ensemble ou sur une partie substantielle de ces frais indirects, il en résultera une sous-évaluation systématique du coût de revient de la commande en cours d'exécution concernée de sorte que les résultats actés seraient surévalués.

1. SOUS L'ANGLE DE LEUR ÉVALUATION EN CAS D'APPLICATION DU «FULL COSTING»

6. L'évaluation des commandes en cours d'exécution est basée sur le coût de revient total, à l'inclusion donc de tous les frais exposés pour l'exécution de la commande jusqu'à sa finalisation. Ce coût de revient s'obtient par l'addition des éléments suivants:

- a) les «charges directes», c'est-à-dire les charges qui peuvent être affectées directement, sans calcul intermédiaire, au coût, telles que:
- les matières premières et consommables utilisés, valorisés à leur prix d'acquisition selon une des méthodes d'imputation des sorties de magasin;
 - les services, travaux et études directement rattachés aux produits finis;
 - les sous-traitances générales;

² Article 71, AR C.Soc.

³ Article 37, AR C.Soc.

- les rémunérations de la main-d'œuvre directe et les charges sociales y relatives;
 - les amortissements directement imputables;
 - certaines charges qui, même si elles transitent par des centres de frais ou si elles sont imputées sur base d'une clé de répartition appropriée, peuvent être rattachées à ce coût sans ambiguïté.
- b) les «charges indirectes», c'est-à-dire les charges qui ne se produisent pas par commande, mais pour toutes les prestations fournies pendant une période (location de bureaux, services, ateliers et magasins, etc.) et qui, après transferts éventuels entre centres, sont imputées au coût de revient recherché sur la base d'une clé de répartition appropriée.

Tant les charges directes qu'indirectes contiennent des éléments «variables» et des éléments «fixes» (qui restent plus ou moins fixes entre deux seuils d'activité) constitués par les frais industriels généraux, les frais des services auxiliaires et les frais des services de fabrication.

L'imputation à la valeur comptable des charges fixes indirectes doit être opérée sur la base de conditions normales d'exploitation et d'une utilisation normale de la capacité. Cette capacité normale correspond aux prestations attendues en moyenne et dans des conditions normales, de l'entreprise au cours d'un certain nombre de périodes.

En cas de correspondance approximative entre les différentes prestations effectives, cette capacité normale peut être retenue comme base. Si les prestations effectives sont restées en deçà de la capacité normale, l'excès de coût qui en résulte ne peut pas être rattaché aux commandes en cours d'exécution. Ce coût doit rester à charge de la période considérée.

Il importe, en effet, d'éviter d'inclure dans la valeur des stocks, et dès lors de reporter à une période ultérieure, des coûts effectivement supportés au cours de la période mais qui, en raison de conditions exceptionnelles ou anormales dans lesquelles l'exploitation s'est exercée, ne peuvent, en économie d'entreprise, rationnellement être rattachés aux commandes en cours d'exécution.

7. En revanche, le coût de revient ne comprend pas les éléments suivants⁴:

- les dépenses de recherche et de développement, les frais d'administration générale et les frais de commercialisation et de vente;
- les coûts afférents aux malfaçons, erreurs et autres pertes lorsque ces coûts ne relèvent pas des conditions normales d'exploitation;

2. SOUS L'ANGLE DE LEUR ÉVALUATION EN CAS D'APPLICATION DU «DIRECT COSTING»

8. Une entreprise peut également appliquer le principe du «direct costing» pour l'évaluation des commandes en cours d'exécution. Ceci implique que seules les charges directes sont rattachées au coût. Pour un aperçu des charges directes, voir le point 6.

B. Rattachement de charges et produits d'intérêts au coût de revient

9. Les charges financières afférentes aux capitaux empruntés pour financer les commandes en cours d'exécution peuvent être comprises dans le coût de revient dans la mesure où la durée de fabrication ou d'exécution est supérieure à un an. L'inclusion des charges d'intérêt afférentes aux capitaux empruntés dans le coût de revient des commandes en cours d'exécution doit être mentionnée dans l'annexe sous les règles d'évaluation.

⁴ Avis CNC 132/7 - Comptabilisation et valorisation des stocks, *Bulletin CNC*, n° 9, décembre 1981, 18-20, révisé au 6 octobre 2010.

La Commission confirme également dans son avis 126/5 *Coût de revient*⁵ que les charges financières afférentes aux capitaux empruntés pour financer les commandes en cours d'exécution dont la durée de fabrication ou d'exécution est supérieure à un an peuvent être comprises dans le coût de revient des actifs concernés, quelle que soit la durée de l'emprunt concerné. Le critère déterminant est le lien entre les charges financières des capitaux empruntés et les actifs à financer.

10. Si une entreprise reçoit des acomptes sur commandes qu'elle place de manière provisoire, les intérêts créditeurs de ces placements à titre provisoire ne peuvent pas être imputés au coût de revient des commandes concernées. La Commission prévoit toutefois une exception dans son avis 126/3 *Coût de revient - Imputation d'intérêts créditeurs*⁶, dans la mesure où, pour déterminer le prix de son offre, l'entreprise a effectivement tenu compte du produit de ce placement.

C. Analyse de la méthode de l'achèvement des travaux et de la méthode du pourcentage d'avancement des travaux

11. Dans le cas d'activités liées à des projets déterminés, la règle d'évaluation la plus élémentaire est l'application de la méthode d'imputation des bénéfices. Le législateur permet deux méthodes, à savoir la prise en résultat sur la base de l'avancement des travaux («méthode du pourcentage d'avancement des travaux») ou la prise en compte du résultat à l'achèvement du projet («méthode de l'achèvement des travaux»). La méthode d'imputation des bénéfices est toujours appliquée sur la base du contrat individuel.

La différence entre les deux méthodes se présente comme suit⁷:

	<i>Méthode du pourcentage d'avancement des travaux</i>	<i>Méthode de l'achèvement des travaux</i>
Certitude du résultat reconnu	L'anticipation des bénéfices dans les exercices précédant la réception se fait sur base d'estimations. D'où la naissance d'un risque de comptabiliser prématurément des bénéfices sur des produits bruts, qui plus tard pourront s'avérer fictifs ⁸ .	Le résultat est certain et correct, étant donné que l'état final est pris en considération. Il n'est pas nécessaire de faire des estimations importantes.
Évolution du résultat	Flux continu de bénéfices.	Flux discontinu de bénéfices, en fonction, du moment de la réalisation.

⁵ *Bulletin CNC*, n° 19, juillet 1986, 8.

⁶ *Bulletin CNC*, n° 18, janvier 1986, 15-16.

⁷ CHRISTIAENS, J., «*Toegerekende winst bij bestellingen in uitvoering*», *Accountancy & Bedrijfskunde*, trimestriel, n° 2, 1986, 72-76.

⁸ Le risque peut être limité par:

- un enregistrement adéquat et ponctuel, dans l'intérêt d'une comptabilité appropriée et analytique, ou d'un calcul judicieux du coût de revient (par exemple «job order costing»);
- si possible, décomposer le projet, en sous-projets individuellement identifiables. Ceci est également appelé la segmentation d'un contrat;
- un système de contrôle interne approprié;
- un contrôle annuel et systématique.

Comptes annuels	<p>Reflet de la réalité économique de l'entreprise.</p> <p>Les bénéfices sont générés dans la période de la fabrication effective et de l'exposition des frais.</p>	Génération de réserves occultes qui ne sont traduites dans la comptabilité qu'à la fin de la commande (lors de la réalisation).
Principe comptable de base	Prédominance du principe de rattachement	Prédominance des principes de prudence et de réalisation

12. La méthode de l'achèvement des travaux implique que seules les charges qui étaient supportées lors de l'exécution de la commande sont portées à l'actif. Ceci a pour conséquence que les bénéfices ne sont réalisés qu'à la finition des travaux. En revanche, en cas d'application de la méthode du pourcentage d'avancement des travaux, la marge bénéficiaire est prise en résultat au fur et à mesure que les travaux avancent.

La méthode de l'achèvement des travaux s'appuie sur le principe de prudence selon lequel ne sont actés que les bénéfices effectivement réalisés. Il n'est pas nécessaire de faire des estimations subjectives, à l'exception des contrats déficitaires, à rectifier le cas échéant par après et les impôts ne sont payés qu'au décompte final ou lors de la finalisation de la commande.

Or, l'inconvénient de cette méthode est que la présentation du compte de résultats est, d'un point de vue économique, moins positive qu'elle ne l'est en réalité, parce que la comptabilisation des produits est retardée jusqu'à l'exécution complète de la commande et que celle-ci n'est pas compensée par des charges autres que celles liées à la commande.

13. Ce problème ne se pose pas en cas d'application de la méthode d'avancement des travaux. L'inconvénient de cette méthode est toutefois le suivi administratif nécessaire pour l'estimation des produits. Le recours à des estimations et hypothèses pourrait en outre conduire à la prise en résultat dans certains exercices d'un bénéfice surestimé à extourner par après.

1. DÉTERMINATION DE L'AVANCEMENT DES TRAVAUX

14. De l'avis de la Commission, l'application de la méthode d'avancement des travaux ne se justifie que dans la mesure où l'entreprise peut faire une estimation fiable du degré d'avancement effectif et s'il est satisfait aux conditions suivantes:

- à la prise de cours du contrat, il n'y a pas d'indications susceptibles de faire naître des doutes quant au respect des conditions contractuelles convenues par l'acquéreur ou le vendeur.
- le libellé du contrat assure à suffisance les biens et/ou les services reçus, la redevance à recevoir/à payer et le mode de paiement.

L'avancement sera normalement déterminé au niveau du contrat visé et l'entreprise est censée pouvoir faire une estimation fiable des produits et charges contractuels.

15. L'avancement des travaux déterminé par application de la méthode de pourcentage d'avancement, est basé sur des méthodes dites des entrées ou des sorties.

16. La première méthode consiste à mesurer l'avancement sur la base des efforts spécifiques à fournir et/ou les frais spécifiques à exposer par rapport à l'ensemble des efforts à fournir et/ou des frais à exposer.

17. La deuxième méthode prend comme point de départ le nombre des éléments réceptionnés ou le degré de finition spécifique d'une commande en cours d'exécution. Cette méthode détermine l'avancement, par exemple, sur la base des étapes prévues au contrat, le nombre de m² de surface bâtie, etc.

De l'avis de la Commission, la détermination de l'avancement doit, autant que faire se peut, tenir compte de la méthode choisie puisque cette approche reflète le mieux l'avancement effectif d'une commande en cours d'exécution.

18. Toujours est-il que la Commission est consciente que la méthode des entrées n'est pas applicable à chaque commande en cours d'exécution. En l'occurrence, l'entreprise devra appliquer la méthode des sorties. La Commission constate que dans ce cas une méthode dérivée est souvent appliquée, à savoir la méthode des efforts fournis.

Il s'agit d'une méthode des entrées qui détermine l'avancement d'une commande en cours d'exécution sur base, par exemple, d'une confrontation des heures de travail effectivement prescrites aux heures budgétisées pour la finition de la commande en cours d'exécution.

L'approche suivie par la méthode des efforts fournis présente l'inconvénient majeur qu'il n'est pas certain que la totalité des efforts fournis soit considérée comme des efforts productifs, ce qui influence la détermination de l'avancement effectif par rapport à l'avancement calculé.

19. Une autre interprétation de la méthode des entrées consiste à confronter les charges déjà encourues à l'estimation du coût total de la commande en cours d'exécution. Certaines charges, principalement celles qui interviennent à la mise en œuvre de la commande, ne sont pas prises en compte dans cette méthode puisqu'elles ne sont pas liées à la rentabilité globale du contrat.

20. À défaut d'estimations fiables de l'avancement, la méthode de l'achèvement des travaux emporte la préférence. La Commission estime toutefois que si une entreprise, en raison des dispositions contractuelles spécifiques, est certaine de la rentabilité du contrat, mais ne peut pas faire une estimation fiable de l'avancement, la méthode du pourcentage d'avancement peut quand même être appliquée.

Il est vrai qu'une imputation de bénéfice ne sera pas possible aussi longtemps que l'avancement ne pourra pas être estimé de façon fiable. La Commission estime que, dans un tel cas, la méthode du pourcentage d'avancement peut être appliquée sans marge (soit la méthode de la marge bénéficiaire nulle⁹). L'application de cette méthode donnera lieu à la reconnaissance de montants égaux pour les charges et les produits dans le compte de résultats, et ce jusqu'au moment où l'avancement peut être estimé de façon fiable.

D. Réductions de valeur sur commandes en cours d'exécution

21. Les commandes en cours d'exécution font l'objet de réductions de valeur si leur coût de revient, majoré du montant estimé des frais encore à exposer, dépasse le prix prévu au contrat¹⁰. Des réductions de valeur complémentaires sont actées sur les commandes en cours d'exécution pour tenir compte soit de l'évolution de leur valeur de réalisation ou de marché, soit des risques liés à la nature des produits concernés ou de l'entité.

Ces réductions de valeur peuvent être dues à des hausses inattendues des coûts salariaux, des matières premières ou d'autres éléments compris dans le calcul du prix final. Il est toutefois également possible que les réductions de valeur doivent être comptabilisées en raison d'un événement inattendu comme des retards dans les travaux ou des dégâts nécessitant la réfec-

⁹ KIESO, WEYGANDT & WARFIELD, *Intermediate Accounting*, John Wiley & Sons, 2011, 972.

¹⁰ Article 72, AR C.Soc.

tion des travaux et ceci lors de l'application tant de la méthode du pourcentage d'avancement des travaux que la méthode de l'achèvement des travaux.

E. Provisions pour risques et charges

22. S'il devait ressortir des calculs les plus récents que la commande sera finalisée à perte, l'entreprise doit constituer des provisions pour couvrir les risques et charges liés à la poursuite de l'exécution de cette commande, pour autant que ces risques ne soient pas couverts par des réductions de valeur¹¹.

Comme il est affirmé ci-dessus, les en-cours de fabrication et les commandes en cours d'exécution font l'objet de réductions de valeur lorsque leur coût de revient, majoré du montant estimé des frais encore à exposer, dépasse leur prix de vente net à la date de clôture de l'exercice. Au cas où ces réductions de valeur seraient insuffisantes, une provision complémentaire est comptabilisée à la date de clôture des comptes.

F. Acomptes sur commandes en cours d'exécution

23. Dans le cas de commandes en cours d'exécution de longue durée, le fournisseur peut opter pour une facturation d'acomptes intermédiaires à l'acquéreur. Ces acomptes, facturés en fonction de l'état de l'avancement des travaux, sont traités comme des acomptes reçus sur commandes et ainsi portés au passif du bilan sous les dettes à un an au plus (compte 46 *Acomptes reçus sur commandes*).

24. Les entreprises peuvent compenser ces acomptes reçus par le coût de revient de la commande en cours, ce qui dégagera de la sorte une présentation nette au niveau du bilan. Cette présentation dérogatoire peut être admise après un avis positif de la Commission des Normes Comptables au Ministre de l'Économie (pour des grandes entreprises) ou au Ministre des Classes moyennes¹². En principe, la Commission émettra un avis positif à ce sujet s'il est satisfait aux conditions suivantes:

- la présentation nette est produite sans interférence de la méthode d'imputation des bénéfices appliquée;
- la présentation nette est produite pour chaque projet et non globalement pour l'ensemble des projets ou commandes;
- la mention explicite dans l'annexe du recours à cette mesure dérogatoire (tant l'application que les montants bruts engagés pour la compensation); et
- en vue de l'article 86 AR C.Soc. la première application de la présentation nette doit en outre être mentionnée de manière appropriée et justifiée dans l'annexe qui se rapporte à l'exercice lors duquel la modification a été introduite.

III. EXEMPLES PRATIQUES

A. Mesure de l'avancement par application soit de la méthode entrées, soit de la méthode sorties

25. Un constructeur de navires a conclu avec un client un contrat pour la livraison de 15 navires sur une période de 3 ans. Le client participe activement au projet de conception des navires et l'entreprise n'a encore jamais construit ce type de navires. Le contrat porte donc

¹¹ Article 71, AR C.Soc.

¹² Une dérogation collective a été accordée à l'époque par le Ministre de l'Économie aux entreprises qui étaient membre de la Confédération Construction.

sur la conception et la construction des navires. L'entreprise prévoit en outre pour les premiers navires un délai de construction plus long que pour le dernier navire puisqu'à mesure qu'elle acquiert de l'expérience, elle pourra mettre à profit son expérience pour optimiser la construction de ce type de navire.

Supposons que l'entreprise détermine qu'aussi bien la conception que la construction font partie d'une seule et même obligation de prestation. Dans ces conditions, l'entreprise n'optera probablement pas pour la mesure de l'avancement sur la base de la livraison des navires, parce que cette méthode ne reflèterait pas de façon correcte cet avancement (étant donné qu'ainsi les efforts consentis par l'entreprise au cours de la phase de conception prévue au contrat ne sont pas pris en compte). Dans ce cas, la méthode entrées (par exemple le rapport entre les coûts réels et le coût total estimé) s'avèrera plus indiquée pour l'entreprise concernée.

Supposons maintenant que le client, après la livraison des 15 premiers navires, commande encore 5 autres navires. La construction de ces navires supplémentaires n'exige aucun effort supplémentaire au niveau de la conception. L'entreprise pourrait par conséquent conclure que chaque navire individuel représente une obligation de prestation distincte. Si toutefois l'entreprise estime que le contrat ne comporte qu'une seule obligation de prestation, à savoir la livraison des 5 navires supplémentaires, elle pourrait considérer que la reconnaissance par unité livrée reflète au mieux l'avancement de la construction de sorte qu'elle doit appliquer la méthode sorties.

B. Application, à titre d'exemple, de la méthode du pourcentage d'avancement et de la méthode d'achèvement des travaux

26. La SA ABC conclut avec la SA XYZ un contrat pour la construction d'un nombre de rames dans l'année N. La réception probable aura lieu dans l'année N+2. Le prix de vente s'élève à 8.000.000 EUR. L'augmentation des coûts cumulatifs à la finition au cours des années N et N+1 est liée à la fluctuation du prix de certaines matières premières, mais le contrat ne prévoit pas leur mise à charge du client.

	Année N	Année N+1	Année N+2
Coûts cumulatifs (A)	3.000.000	4.200.000	5.400.000
Coûts cumulatifs estimés à la finition (B)	4.500.000	5.200.000	5.400.000
Degré d'avancement (A/B)	66,67 %	81 %	100 %
Bénéfices (B-A)	3.500.000	2.800.000	2.600.000
Bénéfices à imputer	2.333.333	2.261.538	2.600.000
Imputation	2.333.333		338.462
Reprise		71.795	

Traitement comptable au 31 décembre N

Au cours de l'exercice les charges (de l'ordre de 3.000.000 EUR) ont été portées au compte de résultats, respectivement sous les comptes 60, 61, 62, 63 ou 64.

En cas d'application tant de la méthode du pourcentage d'avancement que de la méthode d'achèvement des travaux, ces charges sont reconnues comme une commande en cours d'exécution par l'écriture suivante:

370 Commandes en cours d'exécution – Valeur d'acquisition	3.000.000	
à 7170 Variations des commandes en cours d'exécution – Valeur d'acquisition		3.000.000

Si l'entreprise ABC opte pour l'application de la méthode du pourcentage d'avancement, l'imputation de bénéfices a lieu par l'écriture suivante:

371 Commandes en cours d'exécution – Bénéfice pris en compte	2.333.333	
à 7170 Variations des commandes en cours d'exécution – Bénéfice pris en compte		2.333.333

Traitement comptable au 31 décembre N+1

Au cours de l'exercice les charges (de l'ordre de 1.200.000 EUR) ont été portées au compte de résultats, respectivement sous les comptes 60, 61, 62, 63 ou 64.

En cas d'application tant de la méthode du pourcentage d'avancement que de la méthode d'achèvement des travaux, ces charges sont reconnues comme une commande en cours d'exécution par l'écriture suivante:

370 Commandes en cours d'exécution – Valeur d'acquisition	1.200.000	
à 7170 Variations des commandes en cours d'exécution – Valeur d'acquisition		1.200.000

Le coût de revient des commandes en cours d'exécution s'élève au 31 décembre N+1 à 4.200.000 EUR, soit le montant des charges activées.

Si l'entreprise ABC opte pour l'application de la méthode du pourcentage d'avancement, l'imputation de bénéfices interviendra à nouveau. On constate toutefois la reconnaissance d'un excédent de bénéfices à contrepasser par la comptabilisation d'une reprise au 31 décembre N+1:

7171 Variations des commandes en cours d'exécution – Bénéfice pris en compte	71.795	
à 371 Commandes en cours d'exécution – Bénéfice pris en compte		71.795

Traitement comptable au 31 décembre N+2

Au cours de l'exercice les charges (de l'ordre de 1.200.000 EUR) ont été portées au compte de résultats, respectivement sous les comptes 60, 61, 62, 63 ou 64.

L'entreprise ABC facture un montant de 9.680.000 EUR à la réception.

400 Clients	9.680.000	
à 451 T.V.A. à payer		1.680.000
700 Chiffre d'affaires		8.000.000

Si l'entreprise a opté pour la méthode d'avancement des travaux, les commandes en cours d'exécution sont actées par l'écriture suivante:

7170 Variations des commandes en cours d'exécution – Valeur d'acquisition	4.200.000	
à 370 Commandes en cours d'exécution – Valeur d'acquisition		4.200.000

Si l'entreprise a opté pour la méthode du pourcentage d'avancement, les commandes en cours d'exécution sont actées par l'écriture suivante:

7171 Variations des commandes en cours d'exécution – Bénéfice pris en compte	2.261.538	
à 371 Commandes en cours d'exécution – Bénéfice pris en compte		2.261.538

Ceci a pour conséquence qu'au 31 décembre N+2, seulement 338.462 EUR sont pris en résultat:

Chiffre d'affaires	8.000.000
Extourne de la valeur d'acquisition	- 4.200.000
Extourne des bénéfices imputés	- 2.261.538
Frais respectifs de l'exercice N+2	- 1.200.000
Résultat	338.462

C. Reconnaissance d'une réduction de valeur sur commandes en cours d'exécution

27. Pour une entreprise chargée d'une commande en cours d'exécution, la situation à la date du bilan se présente comme suit:

Coûts cumulatifs de la construction d'un bâtiment (année N)	90.000
Coûts cumulatifs (réels + estimés) lors de la réception (année N+1)	130.000
Prix par contrat	100.000
Perte	30.000

Traitement comptable au 31 décembre N

Au cours de l'exercice les charges (de l'ordre de 90.000 EUR) ont été portées au compte de résultats, respectivement sous les comptes 60, 61, 62, 63 ou 64.

En cas d'application tant de la méthode du pourcentage d'avancement que de la méthode d'achèvement des travaux, ces charges sont reconnues comme une commande en cours d'exécution par l'écriture suivante:

370 Commandes en cours d'exécution – Valeur d'acquisition	90.000	
à 7170 Variations des commandes en cours d'exécution – Valeur d'acquisition		90.000

Dans la mesure où le prix du contrat s'élève à 100.000 EUR, alors son coût cumulatif se monte à 130.000 EUR, l'entreprise devra exprimer dans sa comptabilité la perte de 30.000 EUR au 31 décembre N:

6320 Réductions de valeur sur commandes en cours d'exécution: dotations	30.000	
à 379 Commandes en cours d'exécution – Réductions de valeur actées [-]		30.000

Cette écriture s'indique en cas d'application tant de la méthode du pourcentage d'avancement que de la méthode d'achèvement des travaux.

Traitement comptable au 31 décembre N+1

Au cours de l'exercice les charges (de l'ordre de 40.000 EUR) ont été portées au compte de résultats, respectivement sous les comptes 60, 61, 62, 63 ou 64.

L'entreprise ABC facture un montant de 121.000 EUR à la réception.

400 Clients	121.000	
à 451 T.V.A. à payer		21.000
700 Chiffre d'affaires		100.000

Ensuite, il y a lieu d'extourner à la réception la valeur d'acquisition des commandes en cours d'exécution:

7170 Variations des commandes en cours d'exécution – Valeur d'acquisition	90.000	
à 370 Commandes en cours d'exécution – Valeur d'acquisition – Reprises (-)		90.000

La réduction de valeur de l'année N sera également reprise:

379 Commandes en cours d'exécution – Réductions de valeur actées	30.000	
à 6321 Réductions de valeur sur commandes en cours d'exécution – Reprises (-)		30.000

Ceci a pour conséquence qu'au 31 décembre N+1, le résultat suivant sera reconnu:

Chiffre d'affaires	100.000
Extourne de la valeur d'acquisition	- 90.000
Reprise valeurs de réduction	30.000
Frais respectifs de l'année N+1	- 40.000
Résultat	0

D.Acomptes sur commandes en cours d'exécution

28. En l'année N, une entreprise reçoit d'un client une commande pour la construction d'une machine d'une valeur de 300.000 EUR (hors TVA). La réception finale n'aura lieu qu'en l'année N+1. Au 31 décembre N, un acompte de 20.000 EUR (hors TVA) a déjà été facturé; en l'année N+1, le solde, soit 280.000 EUR, est facturé.

L'entreprise applique la méthode d'achèvement des travaux. Les coûts cumulatifs pour la construction de la machine s'élèvent en l'année N à 80.000 EUR et à 100.000 EUR en l'année N+1. L'entreprise réalisera par conséquent un bénéfice de 120.000 EUR (300.000 EUR – 180.000 EUR).

Traitement comptable au 31 décembre N

L'acompte reçu est acté par l'écriture suivante:

400 Clients	24.200	
à 46 Acomptes reçus sur commandes		20.000
451 T.V.A. à payer		4.200

Au cours de l'exercice, les charges (pour un montant de 80.000 EUR) ont été portées au compte de résultats, respectivement sous les comptes 60, 61, 62, 63 ou 64.

En cas d'application de la méthode d'achèvement des travaux, ces charges sont reconnues comme une commande en cours d'exécution par l'écriture suivante:

370 Commandes en cours d'exécution – Valeur d'acquisition	80.000	
à 7170 Variations des commandes en cours d'exécution – Valeur d'acquisition		80.000

Traitement comptable au 31 décembre N+1

La facture de clôture est comptabilisée par l'écriture suivante:

400 Clients	338.800	
à 451 T.V.A. à payer		58.800
700 Chiffre d'affaires		280.000

Entre-temps, la facture d'acompte a déjà été payée et l'acompte reçu sur commandes est également reconnu comme produit en l'année N+1:

46 Acomptes reçus sur commandes	20.000	
à 700 Chiffre d'affaires		20.000

Au cours de l'exercice N+1 les charges (pour un montant de 100.000 EUR) ont été portées en compte de résultats, respectivement sous les comptes 60, 61, 62, 63 ou 64. Ensuite, il y a lieu d'extourner à la réception la valeur d'acquisition des commandes en cours d'exécution:

7170 Variations des commandes en cours d'exécution – Valeur d'acquisition	80.000	
à 370 Commandes en cours d'exécution – Valeur d'acquisition		80.000

Enfin, le résultat dégagé par le contrat en l'année N+1 se décompose comme suit:

Chiffre d'affaires (facture d'acompte et de clôture)	300.000
Frais respectifs de l'année N+1	- 100.000
Extourne de la valeur d'acquisition	- 80.000
Résultat	120.000

E. Provisions pour autres risques et charges

29. Une entreprise conclut avec un client un contrat pour la construction d'une rame pour un montant de 800.000 EUR. Au 31 décembre N, les coûts cumulatifs pour la construction s'élèvent à 40.000 EUR; il est vrai qu'au cours de la première année, il s'est avéré que le prix de l'acier a augmenté de manière significative et que cette augmentation ne peut pas être répercutée sur le client.

Le coût additionnel pour la finition de la construction est estimé à 900.000 EUR. Ceci implique qu'au 31 décembre N, le contrat devient déficitaire, étant donné que dans ce cas le coût total s'élèvera à 940.000 EUR, alors que le prix de vente a été fixé à 800.000 EUR.

La perte prévisible au 31 décembre N s'élève donc à 140.000 EUR, montant qui dépasse le coût de revient actuel, soit 40.000 EUR.

Au 31 décembre N, il y aura une réduction de valeur à concurrence du montant des commandes en cours d'exécution portées à l'actif, soit 40.000 EUR. Ensuite, il y aura lieu de constituer une provision pour couvrir la perte additionnelle prévisible de 100.000 EUR.

Traitement comptable au 31 décembre N

Au cours de l'exercice, les charges (de l'ordre de 40.000 EUR) ont été portées au compte de résultats, respectivement sous les comptes 60, 61, 62, 63 ou 64.

En cas d'application de la méthode d'achèvement des travaux, ces charges sont reconnues comme une commande en cours d'exécution par l'écriture suivante:

370 Commandes en cours d'exécution – Valeur d'acquisition	40.000	
à 7170 Variations des commandes en cours d'exécution – Valeur d'acquisition		40.000

6320 Réductions de valeur sur commandes en cours d'exécution	40.000	
à 379 Commandes en cours d'exécution – Réductions de valeur actées (-)		40.000

6370 Provisions pour autres risques et charges	100.000	
à 163 Provisions pour autres risques et charges		100.000

En l'année N+1, les frais encore à exposer jusqu'au moment de la réception feront l'objet d'une nouvelle estimation qui, de ce fait, conduira à une augmentation, du coût de revient des commandes en cours d'exécution. Le montant de la provision sera repris à concurrence de l'augmentation des réductions de valeur sur la commande en cours d'exécution.

F. La méthode de la marge bénéficiaire nulle¹³

30. La SA GYZ a conclu avec la SPRL TTT un contrat pour un projet de construction sur une île artificielle. Étant donné que la SA GYZ n'a jamais réalisé ce type de projet, il a été stipulé au contrat que la marge bénéficiaire découlant du contrat s'élèvera au moins à 400.000 EUR, montant garanti par le client.

¹³ KIESO, WEYGANDT & WARFIELD, «Intermediate Accounting», John Wiley & Sons, 2011, 972.

Eu égard à la nature des activités, le degré d'avancement ne peut pas être estimé de façon fiable puisque la SA GYZ n'a jamais réalisé ce type de projet de construction. Par conséquent, en appliquant la méthode de la marge bénéficiaire nulle, aucun bénéfice n'est imputé en l'année N et N+1, puisque les coûts cumulatifs à la finition sont à ce moment inconnus.

	Année N	Année N+1	Année N+2	Année N+3
Coûts cumulatifs (A)	3.000.000	4.200.000	8.000.000	10.000.000
Coûts cumulatifs à la finition (B)	Inconnu	Inconnu	10.000.000	10.000.000
Degré d'avancement	Inconnu	Inconnu	80 %	100 %
Bénéfices	400.000 minimum	400.000 minimum	2.000.000	2.000.000
Bénéfices à imputer	Inconnu	Inconnu	1.600.000	2.000.000
Imputation			1.600.000	400.000
Reprise				

Traitement comptable au 31 décembre N

Au cours de l'exercice, les charges (pour un montant de 3.000.000 EUR) ont été portées au compte de résultats, respectivement sous les comptes 60, 61, 62, 63 ou 64. Ces charges sont cependant neutralisées au niveau du compte de résultats, ce qui au 31 décembre N a pour effet de ne pas reconnaître de marge relative à ce contrat:

370 Commandes en cours d'exécution – Valeur d'acquisition	3.000.000	
à 7170 Variations des commandes en cours d'exécution – Valeur d'acquisition		3.000.000

Traitement comptable au 31 décembre N+1

Au cours de l'exercice, les charges (de l'ordre de 1.200.000 EUR) ont été portées au compte de résultats, respectivement sous les comptes 60, 61, 62, 63 ou 64.

Au 31 décembre N+1 aucune marge relative à ce contrat n'est reconnue.

370 Commandes en cours d'exécution – Valeur d'acquisition	1.200.000	
à 7170 Variations des stocks – Commandes en cours d'exécution – Valeur d'acquisition		1.200.000

Traitement comptable au 31 décembre N+2

Au cours de l'exercice, les charges (de l'ordre de 3.800.000 EUR) ont été portées au compte de résultats, respectivement sous les comptes 60, 61, 62, 63 ou 64.

370 Commandes en cours d'exécution – Valeur d'acquisition	3.800.000	
à 7170 Variations des commandes en cours d'exécution – Valeur d'acquisition		3.800.000

Le fait que le prix total du projet peut être estimé de façon fiable à partir de l'année N+2, permet également la reconnaissance à ce moment d'un résultat pour les exercices N, N+1 et N+2:

371	Commandes en cours d'exécution – Bénéfice pris en compte	1.600.000	
	à 7171 Variations des commandes en cours d'exécution – Bénéfices portés en compte		1.600.000

Traitement comptable au 31 décembre N+3

Pour le traitement comptable en l'année N+3, il peut être référé à l'exemple au point 26.

Conception et mise en page
KARAKTERS, GENT

