COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2018/08 – Evénements postérieurs à la date de clôture de l'exercice

Avis du 9 mai 2018[1]

I. Introduction
II. Evénements postérieurs à la date de clôture de l'exercice apportant une information complémentaire relative à l'évaluation d'un ou plusieurs éléments de l'actif ou du passif tels qu'ils existaient à la date de clôture de l'exercice
III. Evénements postérieurs à la date de clôture de l'exercice apportant une information relative à l'évaluation d'un ou plusieurs éléments de l'actif ou du passif tels qu'ils existent après la date de clôture de l'exercice
IV. Evénements apportant une information relative à l'évaluation d'un ou plusieurs éléments de l'actif ou du passif se produisant entre la date d'arrêté des comptes annuels par l'organe de gestion et la date de l'assemblée générale appelée à les approuver

I. Introduction

1. Par le présent avis, la Commission des normes comptables vise à clarifier les incidences comptables des événements survenus après la date de clôture de l'exercice.[2]

La Commission y analyse notamment le nouveau point E. de la rubrique XVII de la section A de l'article 91 de l'AR C.Soc., introduit lors de la transposition de la directive 2013/34/UE[3] par l'arrêté royal du 18 décembre 2015[4]. Ce nouveau point prévoit que l'annexe du schéma complet doit comporter « la nature et l'impact financier des événements significatifs postérieurs à la date de clôture du bilan qui ne sont pas pris en compte dans le compte de résultats ou le bilan », sous la rubrique des droits et engagements hors bilan[5].

2. Selon le principe de prudence, « seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture du bilan peuvent y être inscrits »[6] et l'organe de gestion doit tenir compte « de tous les risques prévisibles, des pertes éventuelles et des dépréciations qui ont pris naissance au cours de l'exercice auquel les comptes annuels se rapportent ou au cours d'exercices antérieurs, même si ces risques, pertes ou dépréciations ne sont connus qu'entre la date de clôture des comptes annuels et la date à laquelle ils sont arrêtés par l'organe [de gestion] de la société »[7].

3. Aucun texte légal ou réglementaire ne définit la notion d'événements postérieurs à la date de clôture de l'exercice. Selon la Commission, cette notion recouvre, pour les besoins des articles 33, al. 1er, et 91 de l'AR C.Soc., tout événement, favorable ou défavorable, qui intervient entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes annuels par l'organe de gestion, et qui est susceptible d'influencer le patrimoine, la situation économique ou financière et/ou le résultat de la société.

La date d'arrêté des comptes annuels correspond à la date de la réunion de l'organe de gestion au cours de laquelle il a formellement procédé à l'arrêté des comptes annuels.

Le présent avis examine également l'incidence des événements intervenus entre la date d'arrêté des comptes annuels par l'organe de gestion et la date de l'assemblée générale appelée à les approuver.

4. La Commission rappelle que les événements importants postérieurs à la date de clôture de l'exercice doivent être mentionnés dans le rapport de gestion, qu'ils aient ou non une incidence sur les produits ou sur les charges et qu'ils entraînent ou non une adaptation du bilan et/ou du compte de résultats de l'exercice clôturé.[8]

Une information est « importante » ou « significative » au sens du C.Soc. et de l'AR C.Soc. si :

> « on peut raisonnablement penser que [son] omission ou [son] inexactitude risque d'influencer les décisions que prennent les utilisateurs sur la base des comptes annuels [et des comptes consolidés][9] de l'entreprise. L'importance significative de chaque élément est évaluée dans le contexte d'autres éléments similaires. »[10].

5. La Commission souligne qu'il revient à l'organe de gestion de déterminer, sur base des critères développés ci-après et d'une analyse minutieuse en fait, si l'événement postérieur à la date de clôture de l'exercice est de nature à entraîner une adaptation du bilan et/ou du compte de résultats de l'exercice clôturé et le cas échéant, une mention dans l'annexe.

II. Evénements postérieurs à la date de clôture de l'exercice apportant une information complémentaire relative à l'évaluation d'un ou plusieurs éléments de l'actif ou du passif tels qu'ils existaient à la date de clôture de l'exercice

6. Les événements postérieurs à la date de clôture de l'exercice (mais antérieurs à l'arrêté des comptes annuels par l'organe de gestion) qui

apportent une information complémentaire quant à l'évaluation d'un ou plusieurs éléments de l'actif ou du passif tels qu'ils existaient à la date de clôture de l'exercice, sont relatifs à une information qui a pris naissance dans l'exercice clôturé mais qui n'est connue qu'après la date de clôture de l'exercice concerné (mais avant l'arrêté des comptes annuels par l'organe de gestion).

L'organe de gestion doit prendre en compte ces événements qu'ils soient significatifs ou non[11] et adapter, le cas échéant, le bilan et/ou le compte de résultats de l'exercice clôturé.

Selon la section de législation du Conseil d'Etat, cette obligation :

> « [a] pour conséquence de permettre la rectification des inventaires arrêtés au jour de la date de clôture des comptes annuels. Il s'en déduit que si ces inventaires ont été matériellement transcrits dans le livre prévu à cette fin, ils pourront être corrigés aussi longtemps que les comptes annuels n'auront pas été définitivement arrêtés par l'organe [de gestion] de l'entreprise. »[12].

7. En revanche, le rapport de gestion ne comporte que les seuls événements importants postérieurs à la date de clôture de l'exercice.[13]

8. A titre d'illustration d'événements postérieurs à la date de clôture de l'exercice qui entraînent une adaptation du bilan et/ou du compte de résultats de l'exercice clôturé, on peut citer :

a. La détermination, à la suite d'un événement postérieur à la date de clôture de l'exercice, du montant d'un produit de l'exercice clôturé qui est certain à la date de clôture de l'exercice concerné.

   En revanche, si le produit n'est que probable à la date de clôture de l'exercice mais devient certain à la suite d'un événement postérieur à cette date, il ne peut être enregistré dans les comptes de l'exercice clôturé car ce produit n'est pas certain dans son principe à la date de clôture de l'exercice concerné.[14] Dans ce cas, si l'événement est significatif, sa nature et son impact financier doivent être mentionnés dans l'annexe du modèle complet sous la section « Nature et impact financier des événements significatifs postérieurs à la date de clôture, non pris en compte dans le bilan ou le compte de résultats ».[15] Si l'impact financier ne peut être évalué, l'organe de gestion doit, de l'avis de la Commission, le justifier dans l'annexe. Selon la Commission, le principe de l'image fidèle recommande, le cas échéant, que ces événements significatifs soient également mentionnés dans l'annexe des modèles abrégé et micro sous la section « Autres informations à communiquer dans l'annexe ».[16]

   Il est toutefois fait exception à ce principe si une condition suspensive relative à un contrat signé pendant l'exercice clôturé se réalise après la clôture (mais avant l'arrêté des comptes annuels par l'organe de gestion) en raison de l'effet rétroactif de la réalisation de la condition[17]. Dans ce cas, l'organe de gestion doit comptabiliser le produit y afférent dans les comptes de l'exercice cloture.[18]

   Exemple

   En 2017, une société signe un contrat de licence en contrepartie duquel elle recevra courant 2018 des redevances périodiques déterminées sur le chiffre d'affaires que le bénéficiaire de la licence réalisera en 2017. Ce chiffre d'affaires n'est, par hypothèse, connu que début 2018 et avant l'arrêté des comptes de l'exercice 2017 par l'organe de gestion de la société. Cette dernière doit comptabiliser le produit afférent aux redevances perçues en 2018 dans le compte de résultats de l'exercice 2017 car le produit est certain dans son principe à la clôture de l'exercice.

b. Le règlement transactionnel d'un litige né au cours de l'exercice clôturé ou d'un exercice antérieur, intervenu après la clôture de l'exercice concerné confirme que la société avait une obligation existante à la date de clôture de l'exercice concerné.

   L'organe de gestion doit, le cas échéant, comptabiliser une provision relative au litige en cours ou augmenter la provision existante. Son évaluation doit tenir compte de « toute indication complémentaire fournie par des événements postérieurs à la date de clôture du bilan ».[19]

c. La détermination après la clôture de l'exercice du montant relatif à la participation des travailleurs aux bénéfices de la société, aux bonus et/ou aux primes bénéficiaires afférents à l'exercice clôturé.

d. La découverte après la clôture de l'exercice de fautes ou d'erreurs entachant le bilan et/ou le compte de résultats de l'exercice clôturé.

   Un tel cas de figure se présentera notamment lorsque l'organe de gestion estime que la comptabilisation d'une opération réalisée pendant l'exercice clôturé n'est pas correcte suite à une décision du Service des Décisions Anticipées en matières fiscales, relative à cette opération, rendue après la clôture de l'exercice concerné mais avant l'arrêté des comptes annuels par l'organe de gestion.

e. L'enrôlement après la clôture de l'exercice d'impôts relatifs à des revenus d'exercices antérieurs. Si la société conteste ces impositions, l'organe de gestion doit, le cas échéant, provisionner à charge de l'exercice clôturé un montant représentant la meilleure estimation de la charge fiscale probable.[20]

f. La connaissance après la clôture de l'exercice que la société a pollué accidentellement, pendant l'exercice clôturé, le sous-sol de son usine. L'organe de gestion doit acter une provision pour obligations environnementales couvrant les frais probables d'assainissement dans les comptes de l'exercice clôturé.[21]

g. La réalisation après la clôture de l'exercice d'une condition suspensive relative à une obligation contractée pendant l'exercice clôturé.

L'organe de gestion doit comptabiliser dans les comptes de l'exercice clôturé la charge y afférente.[22]

h. Le jugement déclaratif de faillite d'un client, prononcé après la clôture de l'exercice, qui confirme que le client était en ébranlement de crédit à la date de clôture de l'exercice concerné. L'organe de gestion doit, le cas échéant, comptabiliser, dans les comptes de l'exercice clôturé, une réduction de valeur (complémentaire) sur cette créance.

III. Evénements postérieurs à la date de clôture de l'exercice apportant une information relative à l'évaluation d'un ou plusieurs éléments de l'actif ou du passif tels qu'ils existent après la date de clôture de l'exercice

9. Les événements postérieurs à la date de clôture de l'exercice qui apportent une information quant à l'évaluation d'un ou plusieurs éléments de l'actif ou du passif tels qu'ils existent après la date de clôture de l'exercice, sont relatifs à une information qui est née après la date de clôture de l'exercice concerné et qui n'est connue qu'après cette date (mais avant l'arrêté des comptes annuels par l'organe de gestion).

Ces événements n'entraînent pas une adaptation du bilan ou du compte de résultats de l'exercice clôturé mais, s'ils sont significatifs, une mention de leur nature et de leur impact financier dans l'annexe du modèle complet sous la section « Nature et impact financier des événements significatifs postérieurs à la date de clôture, non pris en compte dans le bilan ou le compte de résultats ».[23] Si l'impact financier ne peut être évalué, l'organe de gestion doit, de l'avis de la Commission, le justifier dans l'annexe.

Si ces événements sont importants, l'organe de gestion doit également les mentionner dans son rapport de gestion.[24]

10. Selon la Commission, le principe de l'image fidèle recommande, le cas échéant, que ces événements significatifs soient mentionnés dans l'annexe des modèles abrégé et micro sous la section « Autres informations à communiquer dans l'annexe ».[25]

11. La Commission rappelle que l'obligation de tenir compte des événements postérieurs à la date de clôture de l'exercice ne permet pas à l'organe de gestion de provisionner des risques inexistants à la date de clôture de l'exercice en se fondant sur un fait générateur survenu entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes annuels.

Ainsi, une société ne peut pas provisionner des charges futures inhérentes à une réorganisation de la société décidée après la clôture de l'exercice. Il en est de même pour les frais futurs inhérents à un litige important résultant uniquement d'événements intervenus postérieurement à la date de clôture de l'exercice et relatifs à une situation qui n'existe qu'après la date de clôture de l'exercice.

IV. Evénements apportant une information relative à l'évaluation d'un ou plusieurs éléments de l'actif ou du passif se produisant entre la date d'arrêté des comptes annuels par l'organe de gestion et la date de l'assemblée générale appelée à les approuver

12. En cas d'événements significatifs survenant entre la date d'arrêté des comptes annuels par l'organe de gestion et la date de l'assemblée générale appelée à les approuver, l'organe de gestion procède, le cas échéant, à un nouvel arrêté des comptes.[26]

Si toutefois un nouvel arrêté des comptes n'est pas possible, car notamment les comptes annuels ont déjà été communiqués aux associés/actionnaires, l'organe de gestion commente ces événements verbalement lors de l'assemblée générale et mention en est faite au procès-verbal de l'assemblée générale. Si une adaptation des comptes annuels est nécessaire, l'organe de gestion peut proroger à trois semaines la décision de l'assemblée générale relative à l'approbation des comptes annuels afin qu'une seconde assemblée générale les approuve définitivement.[27]

Exemple

Une société tient sa comptabilité par année civile. L'organe de gestion arrête les comptes annuels de l'année 20X0 le 31 mars 20X1. L'assemblée générale appelée à les approuver est fixée le 15 mai 20X1. Les comptes annuels sont communiqués aux associés le 30 avril 20X1.

Si l'organe de gestion prend connaissance le 15 avril 20X1 que la société a causé un dommage sérieux à un tiers le 31 décembre 20X0, il doit procéder à un nouvel arrêté des comptes annuels afin de tenir compte de cet événement.

En revanche, si l'organe de gestion apprend le 14 mai 20X1 que la société a causé un tel dommage, il est dans l'impossibilité de procéder à un nouvel arrêté des comptes ; il doit alors commenter cet événement verbalement lors de l'assemblée générale et il peut, le cas échéant, proroger à trois semaines la décision de l'assemblée générale relative à l'approbation des comptes annuels afin qu'une seconde assemblée générale les approuve définitivement.

---

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 23 février 2018 sur le site de la CNC.

2 A cet égard, voir aussi IAS 10 « Événements postérieurs à la date de clôture ».

3 Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, J.O.U.E., L 182, 29 juin 2013.

4 Arrêté royal du 18 décembre 2015 transposant la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états

financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, M.B., 30 décembre 2015 (ci-après : « AR du 18 décembre 2015 »).

5 Concernant les droits et engagements hors bilan, voir l'avis CNC 2017/07 - Droits et engagements hors bilan.

6 Directive 2013/34/UE, art. 6, § 1er, c), i). Concernant le principe de réalisation, voir l'article 33, al. 2, de l'AR C.Soc. qui précise qu' « il doit être tenu compte des charges et produits afférents à l'exercice ou à des exercices antérieurs, sans considération de la date de paiement ou d'encaissement de ces charges et produits, sauf si l'encaissement effectif de ces produits est incertain » et l'avis CNC 2012/17 - Reconnaissance des produits et des charges.

7 AR C.Soc., art. 33, al. 1er. Voir également directive 2013/34/UE, art. 6, § 1er, c), ii).

8 C.Soc., art. 96, § 1er, 2° : « le rapport annuel [...] comporte [...] des données sur les événements importants survenus après la clôture de l'exercice ».

9 Contrairement au texte de l'article 82, § 3/1, de l'AR C.Soc. qui semble limiter le principe de l'importance relative aux comptes annuels, il ressort de la directive 2013/34/UE (art. 24, § 1er, et 28, § 1er) et de l'AR du 18 décembre 2015 (art. 44, 1° modifiant la première phrase de l'article 165 de l'AR C.Soc.) que le principe de l'importance relative s'applique également aux comptes consolidés. C'est d'ailleurs ce que prévoit expressément le Rapport au Roi précédant l'AR du 18 décembre 2015 : « L'adaptation du préambule de l'article 165 de l'AR C.Soc. [relatif à l'annexe aux comptes consolidés] permet d'introduire le principe de la matérialité [lire : de l'importance relative] pour la mention des informations dans l'annexe ».

10 AR C.Soc., art. 82, § 3/1, tel qu'introduit par l'article 18, 6°, de l'AR du 18 décembre 2015. Voir également l'article 2, 16), de la directive 2013/34/UE.

11 AR C.Soc., art. 33, al. 1er. La Belgique a, conformément à la directive 2013/34/UE, limité le principe de l'importance relative à la présentation des comptes annuels (et consolidés) et à la mention des informations ; le législateur belge l'a donc exclu, notamment, de l'évaluation (voir le Rapport au Roi précédant l'AR du 18 décembre 2015 ; le considérant n° 17 et l'article 6, § 1er, i) et § 4 de la directive 2013/34/UE).

12 Avis du Conseil d'Etat précédant l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, M.B., 19 octobre 1976, p. 13465, spéc. p. 13466.

13 C.Soc., art. 96, § 1er, 2° : « le rapport annuel [...] comporte [...] des données sur les événements importants survenus après la clôture de l'exercice ».

14 Voir l'avis CNC 2012/17 - Reconnaissance des produits et des charges.

15 AR C.Soc., art. 91, A, XVII, E.

16 AR C.Soc., art. 24, al. 2.

17 C. civ., art. 1179. Pour autant, bien entendu, que les parties n'y aient pas dérogé.

18 Voir l'avis CNC 148/6 - Traitement comptable d'opérations assorties d'une condition suspensive. Concernant l'incidence d'une condition résolutoire, voir l'avis CNC 106/4 - Clause de réserve de propriété - Pacte commissoire exprès - Traitement comptable.

19 Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 18 décembre 2015 renvoyant au considérant n° 22 de la directive 2013/34/UE.

20 Voir l'avis CNC 128/3 - Enrôlement complémentaire après la date de clôture et le projet d'avis CNC 2017/XX – Provisions publié sur le site de la CNC pour consultation publique le 4 janvier 2018.

21 Voir le projet d'avis CNC 2017/XX – Provisions publié sur le site de la CNC pour consultation publique le 4 janvier 2018.

22 Voir l'avis CNC 148/6 - Traitement comptable d'opérations assorties d'une condition suspensive. Concernant l'incidence d'une condition résolutoire, voir l'avis CNC 106/4 - Clause de réserve de propriété - Pacte commissoire exprès - Traitement comptable.

23 AR C.Soc., art. 91, A, XVII, E.

24 C.Soc., art. 96, § 1er, 2° : « le rapport annuel [...] comporte [...] des données sur les événements importants survenus après la clôture de l'exercice ».

25 AR C.Soc., art. 24, al. 2.

26 C.Soc., art. 92, § 1er, 257, 284 a contrario, 378, 411 a contrario, 522, § 1er, et 554 a contrario.

27 C.Soc., art. 285, 414 et 555. Dans les sociétés cotées au sens de l'article 4 du C.Soc., ce délai est toutefois porté à cinq semaines (C.Soc., art. 555). La version francophone des articles 285, 414 et 555 du C.Soc. prévoit que « la seconde assemblée a le droit d'arrêter définitivement les comptes annuels » (nous soulignons) et la version néerlandaise prévoit que « de volgende vergadering heeft het recht de jaarrekening definitief vast te stellen » (nous soulignons). Il s'agit toutefois d'une erreur terminologique. Certains articles du C.Soc. utilisent en effet erronément « l'arrêt » des comptes annuels pour viser « l'approbation » de ceux-ci. Voyez à cet égard, l'article 411 du C.Soc. qui vise « l'arrêt des comptes annuels » par l'assemblée générale alors que les articles 284 et 554 du C.Soc. visent, à juste titre, « l'approbation des comptes annuels » par l'assemblée générale. Ceci est également confirmé par la version néerlandophone de ces trois articles, qui vise « de goedkeuring van de jaarrekening ».