

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2018/23 - Début de l'exercice comptable

Avis du 12 septembre 2018¹

- I. Introduction
- II. Le principe : l'exercice comptable débute à la date d'acquisition de la personnalité juridique par la société
- III. Incidence de la reprise des engagements pris au nom d'une société en formation
 - A. Dans le chef du promoteur
 - B. Dans le chef de la nouvelle société
- IV. Exception : la rétroactivité comptable de certaines opérations de restructuration de sociétés
 - A. Fusion et scission par constitution de nouvelle(s) société(s)
 - B. Apport d'universalité et apport de branche d'activité lors de la constitution d'une nouvelle société

I. Introduction

1. La Commission des normes comptables a été interrogée à plusieurs reprises sur la date de début de l'exercice comptable d'une nouvelle société constituée à l'occasion ou non d'une fusion ou d'une scission.
2. Le présent avis détermine tout d'abord la date de début de l'exercice comptable en cas de constitution d'une nouvelle société. Il examine ensuite l'incidence de la reprise des engagements pris au nom d'une société en formation sur cette date. Il analyse enfin la date de début de l'exercice comptable des nouvelles sociétés constituées à l'occasion d'une fusion, d'une scission, d'un apport d'universalité ou d'un apport de branche d'activité.

II. Le principe : l'exercice comptable débute à la date d'acquisition de la personnalité juridique par la société

3. De l'avis de la Commission, l'exercice comptable d'une société débute à la date à laquelle elle acquiert sa personnalité juridique.

Les sociétés acquièrent leur personnalité juridique à partir du jour où elles déposent l'extrait de leur acte constitutif au greffe du tribunal de commerce dans le ressort territorial duquel la société a son siège social.^{2,3}

Bien que la société existe dès sa constitution⁴, elle n'acquiert une individualité juridique propre, distincte de celle de ses fondateurs, qu'à partir du dépôt au greffe précité.

4. La Commission relève toutefois qu'une certaine pratique retient comme début de l'exercice comptable, la date de constitution de la société, c'est-à-dire la date de passation de l'acte authentique pour les sociétés à responsabilité limitée et la date de passation de l'acte authentique ou de la signature de l'acte sous seing privé pour les sociétés à responsabilité illimitée.⁵

De l'avis de la Commission, cette pratique n'est pas appropriée. Dans la mesure où l'extrait de l'acte constitutif doit être déposé dans la quinzaine de la date de l'acte définitif de constitution⁶ et est déposé dans ce délai, la Commission admet, par tolérance, que le début de l'exercice comptable puisse être fixé à la date de constitution de la société. La Commission souligne à cet égard que ce délai de quinze jours tend à disparaître en pratique en raison de l'utilisation par les notaires du dépôt électronique de l'extrait de l'acte constitutif.

5. La Commission rappelle que sur la première page des comptes annuels à déposer auprès de la Centrale des bilans, la nouvelle société, qui dépose pour la première fois ses comptes annuels⁷, doit y indiquer la date du dépôt de l'extrait de son acte constitutif au greffe et non la date de la passation ou de la signature de son acte constitutif ni la date de la publication aux Annexes du Moniteur belge.

6. La Commission rappelle également qu'en vertu du principe de périodicité⁸, l'exercice comptable est en règle d'une

durée de douze mois. A titre exceptionnel, un exercice comptable peut être d'une durée inférieure ou supérieure à douze mois, sans toutefois jamais dépasser vingt-quatre mois moins un jour calendrier.⁹

III. Incidence de la reprise des engagements pris au nom d'une société en formation

7. Suivant l'article 60 du C.Soc., à défaut de convention contraire, les promoteurs d'une société qui ont pris des engagements au nom de la société en formation en sont personnellement et solidairement responsables sauf si la société dépose l'extrait de son acte constitutif au greffe dans les deux ans de la naissance de l'engagement et si elle reprend ces engagements dans les deux mois suivant ce dépôt. Si ces deux conditions cumulatives sont satisfaites, « *l'engagement est réputé avoir été contracté par la société dès l'origine* ».

A cet égard, la Cour de cassation a dit pour droit qu'« *à l'égard du promoteur, la reprise a l'effet d'une condition résolutoire qui le libère des engagements contractés et fait qu'il est considéré n'avoir jamais été propriétaire des biens acquis au nom de la société en formation* »¹⁰.

8. De l'avis de la Commission, l'effet rétroactif inhérent à la condition résolutoire prévue par l'article 60 du C.Soc. n'a pas d'incidence sur le début de l'exercice comptable qui reste fixé à la date d'acquisition de la personnalité juridique. En revanche, elle implique que les différents éléments de l'actif et du passif repris, y compris les amortissements, réductions de valeurs et provisions constitués par le promoteur, ses droits et engagements ainsi que ses produits et charges y afférents, soient transférés dans la comptabilité de la société à la valeur pour laquelle ils figuraient dans la comptabilité du promoteur à la date de la reprise de l'engagement. Les comptes annuels relatifs au premier exercice de la société reprendront donc l'ensemble des actifs, passifs, charges, produits, droits et engagements relatifs aux engagements repris.

La prise d'engagements au nom d'une société en formation étant sous condition résolutoire, la Commission estime que le promoteur doit les comptabiliser comme s'il les avait pris en son nom et pour compte propre. L'usage des comptes 074 *Biens et valeurs détenus pour compte ou aux risques et profits de tiers* et 075 *Créanciers de biens et valeurs détenus pour compte de tiers ou à leurs risques et profits* est inapproprié car ces engagements ne qualifient pas de « *biens et valeurs détenus par la société [...]* pour le compte ou aux risques et profits de tiers [ni d'] *engagements corrélatifs* »¹¹.

De l'avis de la Commission, cette manière de procéder permet de respecter les principes d'une comptabilité régulière et en particulier, de garantir que les écritures comptables correspondent à la réalité des opérations qu'elles traduisent, de suivre les opérations de leur origine à leur dénouement et d'assurer l'irréversibilité des écritures^{12,13}.

9. Dans le chef du promoteur, la reprise des actifs et des passifs afférents à l'engagement repris ainsi que la reprise des charges et des produits y afférents de l'exercice en cours du promoteur ou d'un exercice antérieur non encore définitivement clôturé, se traduisent comptablement par leur extourne.

En revanche, en raison du caractère définitif des comptes annuels approuvés, la reprise des produits et des charges, afférents à l'engagement repris, des exercices définitivement clôturés du promoteur s'opère par un transfert dans les résultats de l'exercice non définitivement clôturé du promoteur. Un exercice est définitivement clôturé par l'approbation des comptes annuels relatifs à cet exercice par l'assemblée générale du promoteur.¹⁴

Ce transfert en résultats s'opère via les comptes 743 *Produits d'exploitation divers* ou 764 *Autres produits d'exploitation non récurrents* et 643 *Charges d'exploitation diverses* ou 664 *Autres charges d'exploitation non récurrentes*. Si les produits et les charges repris s'inscrivent dans le cadre de l'exploitation normale du promoteur, l'organe de gestion devra retenir la qualification de résultats d'exploitation divers ; dans le cas contraire, l'organe de gestion retiendra la qualification de résultats d'exploitation non récurrents.¹⁵

Si l'organe de gestion le juge pertinent, il peut subdiviser les comptes 743/764 et 643/664 suivant la nature des produits et des charges repris. De l'avis de la Commission, l'utilisation du compte 760 *Reprises d'amortissements [non récurrents]* n'est pas appropriée car le transfert en résultat consécutif à la reprise de l'engagement ne qualifie pas de « *reprise d'amortissements actés à charge d'exercices antérieurs, opérée dans les conditions visées à l'article 64, § 1^{er}, al. 3* [et à l'article 61, § 1^{er}, al. 3, de l'AR C.Soc.] »¹⁶.

10. Dans le chef de la nouvelle société, la reprise des produits et des charges afférents à l'engagement repris, qu'ils soient relatifs à des exercices définitivement clôturés ou non du promoteur, s'opère par leur prise en résultats à la date de leur reprise.

La reprise des produits et des charges de l'exercice en cours du promoteur ou d'un exercice antérieur non encore définitivement clôturé s'opère par leur prise en résultats suivant la nature des produits et des charges repris.

En revanche, la reprise des produits et de charges d'exercices définitivement clôturés du promoteur s'opère par un transfert

en résultats via les comptes 743 Produits d'exploitation divers ou 764 Autres produits d'exploitation non récurrents et 643 Charges d'exploitation diverses ou 664. Autres charges d'exploitation non récurrentes. Si les produits et les charges repris s'inscrivent dans le cadre de l'exploitation normale de la nouvelle société, l'organe de gestion devra retenir la qualification de résultats d'exploitation divers ; dans le cas contraire, l'organe de gestion retiendra la qualification de résultats d'exploitation non récurrents.¹⁷

Si l'organe de gestion de la nouvelle société le juge pertinent, il peut subdiviser les comptes 743/764 et 643/664 suivant la nature des charges et des produits repris. De l'avis de la Commission, l'utilisation du compte 660 Amortissements non récurrents n'est pas appropriée car le transfert en résultat consécutif à la reprise de l'engagement ne qualifie pas d'amortissement exceptionnel au sens des articles 61, § 1^{er}, al. 5 et 64, § 1^{er}, al. 2 de l'AR C.Soc.¹⁸

Exemple

Un promoteur clôturant son exercice comptable par année civile acquiert un immeuble au nom d'une société en formation le 1^{er} septembre 20X0 pour 100.000 EUR et l'utilise pour les besoins de la société en formation immédiatement. L'immeuble sera amorti sur une durée de 33 ans. Cette acquisition est financée par un emprunt bancaire, contracté le 31 août 20X0 de 100.000 EUR sur une durée de 15 ans moyennant le paiement d'un intérêt mensuel de 100 EUR. A partir du 1^{er} novembre 20X0, le promoteur loue une partie de l'immeuble à un tiers pour un loyer mensuel de 300 EUR. Le 1^{er} décembre 20X0, le promoteur prend en charge des dépenses d'entretien relatives à l'immeuble pour 500 EUR.

L'ensemble des charges de l'exercice 20X0 afférentes à l'immeuble¹⁹ est d'un montant supérieur aux loyers perçus relatifs à ce même exercice²⁰. L'excédent de charges par rapport aux produits de l'exercice 20X0 s'élève à 1.310,10 EUR²¹.

Les comptes annuels relatifs à l'exercice 20X0 sont approuvés par l'assemblée générale du promoteur le 15 mai 20X1.

Le 1^{er} septembre 20X1, la société est constituée et le même jour, l'extrait de son acte constitutif est déposé au greffe du tribunal de commerce. Le même jour, la société reprend l'immeuble et les engagements corrélatifs.

Dans le chef du promoteur, la reprise se traduit :

- d'une part, par l'extourne de l'immeuble, des amortissements actés, de l'emprunt, des charges (dotations aux amortissements et intérêts de l'emprunt) et des produits (loyers) y afférents de l'exercice 20X1 ;
- d'autre part, par la comptabilisation d'un produit d'exploitation divers/non récurrent sous le compte 743/764 à concurrence de l'excédent de charges de l'exercice 20X0 afférentes à l'immeuble et à ses engagements corrélatifs par rapport aux produits y afférents de ce même exercice.

Dans le chef de la nouvelle société, la reprise se traduit :

- d'une part, par l'enregistrement, à la date de la reprise, de l'immeuble, des amortissements actés, de l'emprunt, des charges et des produits y afférents de l'exercice 20X1, à la valeur pour laquelle ils figuraient dans la comptabilité du promoteur à la date de la reprise, soit au 1^{er} septembre 20X1 ;
- d'autre part, par la comptabilisation d'une charge d'exploitation diverse/non récurrente sous le compte 643/664 à concurrence de l'excédent de charges de l'exercice 20X0 afférentes à l'immeuble et à ses engagements corrélatifs par rapport aux produits y afférents de ce même exercice.

Les écritures comptables sont les suivantes²².

A. Dans le chef du promoteur

20X0

Conclusion de l'emprunt bancaire

| | | | |
|------|--|---------|---------|
| 5500 | Banque – Compte courant | 100.000 | |
| | à 1730 Etablissements de crédit – Dettes en compte | | 100.000 |

Achat de l'immeuble

| | | | |
|----------|----------------------------------|---------|---------|
| 2220/260 | Terrains bâtis/Autres imm. corp. | 100.000 | |
| | à 5500 Banque – Compte courant | | 100.000 |

| | | |
|---|--|-----------|
| Mensualités de l'emprunt payées pendant quatre mois | | |
| 1730 | Etablissements de crédit – Dettes en compte | 2.222,22 |
| 6500/668 | Intérêts afférents aux dettes /non récurrents | 400 |
| | à 5500 Banque – Compte courant | 2.622,22 |
| Loyers perçus pendant deux mois | | |
| 5500 | Banque – Compte courant | 600 |
| | à 744/765 Produits d'exploitation divers/non récurrents : loyers | 600 |
| Dépenses d'entretien | | |
| 644/665 | Charges d'exploitation diverses/non récurrentes : entretien | 500 |
| | à 5500 Banque – Compte courant | 500 |
| Amortissement de l'immeuble pendant quatre mois | | |
| 6302/666 | Dotation aux amortissements/non récurrente | 1.010,10 |
| | à 2229/269 Amortissements actés sur terrains bâtis/autres imm. corp. | 1.010,10 |
| 20X1 | | |
| Mensualités de l'emprunt payées pendant huit mois | | |
| 1730 | Etablissements de crédit – Dettes en compte | 4.444,44 |
| 6500/668 | Intérêts afférents aux dettes/non récurrents | 800 |
| | à 5500 Banque – Compte courant | 5.244,44 |
| Loyers perçus pendant huit mois | | |
| 5500 | Banque – Compte courant | 2.400 |
| | à 744/765 Produits d'exploitation divers/non récurrents : loyers | 2.400 |
| Amortissement de l'immeuble pendant huit mois | | |
| 6302/666 | Dotation aux amortissements/non récurrente | 2.020,20 |
| | à 2229/269 Amortissements actés sur terrains bâtis/autres imm. corp. | 2.020,20 |
| Reprise | | |
| 1730 | Etablissements de crédit – Dettes en compte | 93.333,33 |
| 229/269 | Amortissements actés sur terrains bâtis/autres imm. corp. | 3.030,30 |
| 2810 | Créance sur la nouvelle société | 5.366,67 |
| 744/765 | Produits d'exploitation divers/non récurrents : loyers | 2.400 |
| | à 220/260 Terrains bâtis/Autres imm. corp. | 100.000 |
| | 6500/668 Intérêts afférents aux dettes/non récurrents | 800 |
| | 6302/666 Dotation aux amortissements/non récurrente | 2.020,20 |
| | 743/764 Produits d'exploitation divers/non récurrents ²³ | 1.310,10 |

B. Dans le chef de la nouvelle société

20X1 – Reprise

| | | |
|----------|---|-----------|
| 2220/260 | Terrains bâtis/Autres imm. corp. | 100.000 |
| 6302/666 | Dotations aux amortissements/non récurrente | 2.020,20 |
| 643/664 | Charges d'exploitation diverses/non récurrentes ²⁴ | 1.310,10 |
| 6500/668 | Intérêts afférents aux dettes/non récurrents | 800 |
| à | 1730 Etablissement de crédit- Dettes en compte | 93.333,33 |
| | 2229/269 Amortissements actés sur terrains bâtis | 3.030,30 |
| | 489 Dette vis-à-vis du promoteur | 5.366,67 |
| | 744/765 | 2.400 |

IV. Exception : la rétroactivité comptable de certaines opérations de restructuration de sociétés

A. Fusion et scission par constitution de nouvelle(s) société(s)²⁵

11. La fusion par constitution d'une nouvelle société et la scission par constitution de nouvelles sociétés sont réalisées respectivement lorsque la nouvelle société est constituée²⁶ et lorsque toutes les nouvelles sociétés sont constituées²⁷.

12. Toutefois, d'un point de vue comptable, la fusion et la scission prennent effet à la date indiquée, respectivement, dans le projet de fusion « à partir de laquelle les opérations des sociétés appelées à être dissoutes sont considérées du point de vue comptable comme accomplies pour le compte de la nouvelle société »²⁸ et dans le projet de scission « à partir de laquelle les opérations de la société à scinder sont considérées du point de vue comptable comme accomplies pour le compte de l'une ou l'autre des nouvelles sociétés »²⁹. Comme l'a rappelé la Cour de cassation, dans son arrêt du 12 juin 2014, « la date qui doit être mentionnée en vertu de ces dispositions légales vise uniquement une rétroactivité comptable de la fusion ou de la scission et non une rétroactivité du point de vue du droit des obligations »³⁰.

13. De l'avis de la Commission, cette rétroactivité comptable entraîne que l'exercice comptable de la (ou des) société(s) constituée(s) à l'occasion d'une fusion/scission débute à la date de prise d'effet comptable de la fusion/scission et non, par dérogation au principe vu *supra*, point 3, à la date de l'acquisition de sa personnalité juridique.

Selon la Commission, une telle rétroactivité ne peut jamais remonter au-delà de la date de la dernière clôture des comptes annuels des sociétés absorbées ou de la société scindée, que ces comptes aient été déposés ou non.³¹ Par ailleurs, en vertu du principe de périodicité, la durée de l'exercice comptable ne peut jamais dépasser vingt-quatre mois moins un jour calendrier.³²

La Commission estime que cette rétroactivité comptable permet d'assurer une meilleure lisibilité de la fusion/scission sur le plan des comptes annuels. En effet, les comptes annuels de la (ou des) nouvelle(s) société(s) débutent à la date de prise d'effet comptable de la fusion/scission et les comptes annuels des sociétés absorbées ou de la société scindée sont clôturés la veille de cette date. De plus, le début rétroactif de l'exercice comptable permet de respecter au mieux la neutralité comptable de la fusion/scission.³³ La Commission renvoie à cet égard à ses avis 2009/6³⁴ et 2009/8³⁵ relatifs au traitement comptable, respectivement, des fusions et des scissions.

B. Apport d'universalité et apport de branche d'activité lors de la constitution d'une nouvelle société³⁶

14. A l'instar des fusions et des scissions, le projet d'apport d'une universalité ou d'une branche d'activité mentionne « la date à partir de laquelle les opérations de la société apporteuse sont considérées du point de vue comptable comme accomplies pour le compte de l'une ou l'autre des sociétés bénéficiaires »³⁷.

15. De l'avis de la Commission, il s'ensuit que l'exercice comptable de la (ou des) société(s) constituée(s) à l'occasion de l'apport d'une universalité ou d'une branche d'activité débute à la date de prise d'effet comptable de l'apport et non, par dérogation au principe vu *supra*, point 3, à la date de l'acquisition de sa personnalité juridique. Par ailleurs, en vertu du principe de périodicité, la durée de l'exercice comptable ne peut jamais dépasser vingt-quatre mois moins un jour calendrier.³⁸

Le début rétroactif de l'exercice comptable permet de respecter au mieux la neutralité comptable de l'apport d'une universalité ou d'une branche d'activité.³⁹ La Commission renvoie à cet égard à son avis 2009/15 relatif au traitement comptable des apports d'universalité et de branche d'activité.⁴⁰

1. Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 19 avril 2018 sur le site de la CNC.
2. A l'exception des sociétés européennes et des sociétés coopératives européennes qui ne sont pas visées par le présent avis.
3. C.Soc., art. 2, § 4, 67, § 1^{er} et 68. L'extrait de l'acte constitutif contient « *le début et la fin de chaque exercice social* » (C.Soc., art. 69, al. 1^{er}, 7°).
4. C.Soc., art. 20.
5. C.Soc. art. 66.
6. C.Soc., art. 68.
7. Sans que cette société n'ait procédé à une quelconque modification de ses statuts depuis sa constitution.
8. C.Soc., art. 15, § 4, 15/1, § 4, et 92 § 1^{er} ; CDE, art. III.89.
9. Voyez également avis CNC 2010/10 - *Durée de l'exercice*.
10. Cass., 8 mai 2015, TRV-RPS, 2016, n° 16/8, p. 1116. Voir également Cass., 14 septembre 2000, RG C.98.0311.F, www.cass.be.
11. AR C.Soc., art. 97.
12. A cet égard, la Commission rappelle que, depuis l'arrêté royal du 25 janvier 2005 modifiant l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, l'arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé et l'arrêté royal du 16 juin 1994 fixant la contribution des entreprises aux frais de fonctionnement de la Commission des Normes comptables, les mouvements totaux enregistrés dans le journal auxiliaire unique ou les journaux auxiliaires spécialisés ne doivent plus faire l'objet d'une écriture récapitulative dans un livre central lorsque, notamment, ce journal ou ces journaux auxiliaires sont tenus au moyen de systèmes informatisés qui permettent à l'entreprise de tenir sa comptabilité conformément aux dispositions légales et réglementaires.
13. Voyez à cet égard, Avis CNC 174/1 - *Les principes d'une comptabilité régulière*
14. Pour les promoteurs qui sont des entreprises qui tiennent une comptabilité simplifiée au sens de l'article III.85 du Code de droit économique, à défaut d'établissement de comptes annuels, la date pivot sera celle de l'inventaire que doit effectuer l'entreprise.
15. Sur la notion des résultats non récurrents, voyez Avis CNC 2016/24 - *Résultats exceptionnels : modifications introduites par l'arrêté royal du 18 décembre 2015*.
16. AR C.Soc., art. 96, I.E., 1°, a).
17. Sur la notion des résultats non récurrents, voyez Avis CNC 2016/24 - *Résultats exceptionnels : modifications introduites par l'arrêté royal du 18 décembre 2015*.
18. AR C.Soc., art. 96, II.1, 1°.
19. L'ensemble des charges de l'exercice 20X0 afférentes à l'immeuble est d'un montant total de 1.910,10 EUR : amortissements de l'immeuble pendant quatre mois (1.010,10 EUR) + les charges d'intérêts de l'emprunt pendant quatre mois (400 EUR) + les dépenses d'entretien (500 EUR).
20. Le montant total des loyers perçus pendant deux mois lors de l'exercice 20X0 est de 600 EUR.
21. Soit 1.910,10 EUR – 600 EUR.
22. Pour la facilité de l'exposé, il est fait abstraction des aspects fiscaux, des frais accessoires et du reclassement annuel de l'emprunt.
23. Ce produit est d'un montant égal à l'excédent de charges de l'exercice 20X0 afférentes à l'immeuble et à ses engagements corrélatifs par rapport aux produits y afférents de ce même exercice.
Si l'organe de gestion du promoteur le juge pertinent, il peut subdiviser les comptes 743/764 suivant la nature des produits et des charges repris :
7431/7641 Rétrocession des loyers 20X0 600
à 7432/7642 Reprise d'amortissements 20X0 1.010,10
7433/7643 Reprise des charges d'entretien 20X0 500
7434/7644 Reprise des charges d'intérêts 20X0 400
24. Cette charge est d'un montant égal à l'excédent de charges de l'exercice 20X0 afférentes à l'immeuble et à ses engagements corrélatifs par rapport aux produits y afférents de ce même exercice.
Si l'organe de gestion de la nouvelle société le juge pertinent, il peut subdiviser les comptes 643/664 suivant la nature des produits et des charges repris :
6432/6642 Reprise d'amortissements 20X0 1.010,10
6433/6643 Reprise des charges d'entretien 20X0 500
6434/6644 Reprise des charges d'intérêts 20X0 400
à 6431/6641 Rétrocession des loyers 20X0 600
25. Cette section vaut également pour les sociétés constituées à l'occasion d'une scission mixte au sens de l'article 675 du C.Soc. ou d'une scission partielle au sens de l'article 677 du C.Soc.

26. C.Soc., art. 715.
27. C.Soc., art. 754.
28. C.Soc., art. 706, al. 2, 5°.
29. C.Soc., art. 743, al. 2, 5°.
30. Cass., 12 juin 2014, RG C.13.0356.N, www.cass.be.
31. Voir à cet égard, Avis CNC 2013/1 - *Traitement comptable des (pseudo-)fusions d'associations et de fondations* point 8, dernier alinéa. Voir également l'exposé des motifs du nouveau Code des sociétés et des associations actuellement en projet devant la Chambre des Représentants, « conformément à la suggestion du Conseil d'Etat, [le projet de loi] précise, dans la ligne de la doctrine majoritaire, que la rétroactivité comptable ne peut remonter plus loin [que] le premier jour de l'exercice social en cours. » (*doc. parl.*, Chambre, s.o., 2017-2018, n° 54-3119/001, p. 302). Dans son avis n° 61.988/2 du 9 octobre 2017, la section de législation du Conseil d'Etat indique que « les auteurs de l'avant-projet pourraient mettre à profit la réforme pour préciser la date au-delà de laquelle la rétroactivité comptable n'est pas permise. Actuellement, la doctrine majoritaire estime que l'on ne peut remonter plus loin que le premier jour de l'exercice social en cours (la clôture de l'exercice figeant la situation) mais une controverse demeure. » (*doc. parl.*, Chambre, s.o., 2017-2018, n° 54-3119/002, p. 103).
32. C.Soc., art. 15, § 4, 15/1, § 4, et 92 § 1er ; CDE, art. III.89. Voyez également Avis CNC 2010/10 - *Durée de l'exercice*.
33. AR C.Soc., art. 78, § 2, 79, 80 et 80 bis.
34. Avis CNC 2009/6 - *Traitement comptable des fusions*
35. Avis CNC 2009/8 - *Traitement comptable des opérations de scission*
36. Conformément aux articles 678 et 679 du C.Soc., l'apport d'universalité peut être réalisé à une ou plusieurs sociétés alors que l'apport d'une branche d'activité ne peut s'effectuer qu'à une seule société.
37. C.Soc., art. 760, § 2, al. 1^{er}, 3°. Lorsque l'apport est réalisé à l'occasion de la constitution de la (ou des) société(s) bénéficiaire(s), le projet d'apport est établi par les organes chargés de la gestion de la société apporteuse (C.Soc., art. 760, § 1^{er}, al. 2).
38. C.Soc., art. 15, § 4, 15/1, § 4, et 92 § 1^{er} ; CDE, art. III.89. Voyez également Avis CNC 2010/10 - *Durée de l'exercice*.
39. AR C.Soc., art. 81.
40. Avis CNC 2009/15 - *Le traitement comptable de l'apport de branche d'activités ou d'universalité de biens*