COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2016/25 – Réduction de capital pour constituer une reserve destinée à couvrir une perte prévisible

Avis du 16 novembre 2016[1]

I. Introduction
II. Analyse
A. Cadre législatif et réglementaire
B. Principes de comptabilisation
1. Réduction de capital par apurement de la perte reportée : rappel des principes
2. Application en cas de constitution et d'affection d'une réserve pour couvrir la perte prévisible de l'exercice
2.1. Déterminer la perte probable de l'exercice
2.2. Limitation à 10% du capital souscrit après réduction (dans la limite du capital minimum)8
2.3. Suivi de la réserve pour perte prévisible

I. Introduction

1. Le présent avis concerne le traitement à adopter en droit comptable belge lors de la réduction de capital pour constituer une réserve destinée à couvrir une perte prévisible.

Le présent avis se limite à une analyse sous l'angle du droit comptable belge à l'exclusion des considérations spécifiques de droit des sociétés ou de droit fiscal.

II. Analyse

A. Cadre législatif et réglementaire

2. Le Code des sociétés (ci-après C.Soc.) organise la constitution d'une réserve pour couvrir une perte prévisible pour certaines formes de sociétés commerciales.[2]

Il s'agit d'une réserve indisponible,[3] ne pouvant faire l'objet d'une distribution aux actionnaires, son usage étant exclusivement destiné à la compensation de pertes subies ou à l'augmentation du capital par incorporation de réserves.[4]

3. La Commission recommande de reprendre cette réserve dans un sous-compte de réserve indisponible avec le descriptif Réserve pour couvrir une perte prévisible[5], et ce, dans le but de vérifier le respect des conditions légales entourant sa constitution et son suivi.

Cette réserve est doublement limitée quant à son montant. Elle ne peut en effet excéder 10% du capital souscrit après réduction et doit s'effectuer dans la limite du capital minimum applicable selon la forme de société concernée.[6]

B. Principes de comptabilisation

1. Réduction de capital par apurement de la perte reportée : rappel des principes

4. Les grands principes de comptabilisation applicables à une réduction de capital par apurement de la perte reportée ont déjà fait l'objet d'un avis spécifique de la Commission des normes comptables intitulé Mouvements de capitaux propres.[7]

La Commission a, à cette occasion, indiqué favoriser en règle générale la comptabilisation des mouvements internes de capitaux propres n'affectant pas le montant global de ceux-ci au moyen d'une imputation directe aux rubriques concernées, plutôt que d'opérer par les comptes 69 et 79 du plan comptable minimum normalisé qui correspondent aux différentes rubriques du tableau des affectations et prélèvements.

La Commission a cependant précisé, dans son avis précité, que l'utilisation du tableau des affectations et prélèvements s'imposait dans les deux situations suivantes :

- l'affectation du résultat issu du solde de résultat reporté et du résultat de l'exercice ;

- le prélèvement sur les éléments des capitaux propres destinés à être distribués ou à l'apurement (comptable) de tout ou partie des pertes.

2. Application en cas de constitution et d'affection d'une réserve pour couvrir la perte prévisible de l'exercice

2.1. Déterminer la perte probable de l'exercice

5. Comme indiqué en introduction du présent avis il y a lieu de tenir compte des différentes limitations prescrites par le C.Soc. en vue de la constitution de la réserve pour perte prévisible.

Tout d'abord, il s'agit de déterminer la perte prévisible que la société entend couvrir. Ceci devra en principe nécessiter l'établissement de situations comptables intermédiaire et prévisionnelle suffisamment détaillées.

2.2. Limitation à 10% du capital souscrit après réduction (dans la limite du capital minimum)[8]

6. La réserve devra également être, le cas échéant, limitée à 10% du capital souscrit après réduction.

Les formules suivantes permettent de déterminer le montant maximal que l'on peut constituer pour couvrir une perte prévisible (il faudra, en outre, rester dans la limite du capital minimum à l'issue de l'opération).[9]

formule

x = montant maximum de réserve indisponible en vue de couvrir une perte prévisible
C = capital souscrit après réduction de capital tel qu'il résulte de l'acte authentique modifiant les statuts

Exemple

7. Une société (SA) dont le capital s'élève à 500.000 EUR et dont les pertes reportées s'élèvent à 250.000 EUR décide de réduire son capital de 250.000 EUR en vue d'apurer les pertes reportées. Elle décide également de constituer une réserve pour perte prévisible de 20.000 EUR (cette réserve est donc inférieure au maximum de 10% du capital après réduction qui s'élève dans ce cas à 22.727 EUR).[10]

Transfert de la perte reportée au tableau d'affectations et prélèvements

690		Perte reportée de l'exercice précédent		250.000	
	à	141	Perte reportée		250.000

Réduction de capital et constitution d'une réserve pour perte prévisible

100		Capital souscrit		270.000	
	à	791	Prélèvement sur le capital et les primes d'émission		250.000
		1311X	Réserve indisponible pour perte prévisible		20.000

2.3. Suivi de la réserve pour perte prévisible

8. La réserve pour pertes prévisibles ne peut être utilisée que pour compenser des pertes subies ou pour augmenter le capital par incorporation de réserves lorsqu'il apparaît que les pertes ne sont pas réalisées ou pour un montant inférieur à ce qui avait été prévu.[11]

L'imputation de la perte effective à charge de la réserve indisponible précédemment constituée aura lieu via les affectations et prélèvements.

1311X		Réserve indisponible pour perte prévisible		20.000	
	à	792	Prélèvement sur réserves		20.000

9. En revanche, si la perte en vue de laquelle cette réserve a été constituée s'avère moins importante que prévue ou inexistante, le solde de cette réserve pourra être réincorporé au capital.

La réserve peut, le cas échéant, être maintenue au bilan de la société durant plusieurs exercices si le caractère prévisible des pertes reste inchangé.

Une telle situation peut, par exemple, se présenter dans l'hypothèse d'une restructuration se déroulant pendant plusieurs exercices comptables.

---

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 5 septembre 2016 sur le site de la CNC.

2 Art. 318, al. 2 C.Soc. (SPRL), art. 426, § 2 C.Soc. (SCRL) et art. 614, al. 2 C.Soc. (SA).

3 Si la réserve est elle-même constituée au moyen d'une réduction de capital et non au moyen de bénéfices.

4 L'art. 95, § 2, IV.B, b) de l'arrêté d'exécution du Code des sociétés définit les réserves indisponibles comme suit : « les réserves qui sont soustraites à la libre disposition de l'assemblée statuant aux majorités ordinaires ou sur lesquelles les associés n'ont pas le droit en cas de démission ou d'exclusion ».

5 H. BRAECKMANS, R. HOUBEN, Handboek Vennootschapsrecht, Intersentia 2012, n° 1208 : « [...] moet de reserve uitdrukkelijk worden afgestemd om "voorzienbare verliezen" op te vangen. »

6 Plus précisément, et pour reprendre les termes de l'art. 614, al. 3 C.Soc. (SA) : « [...] le capital peut être réduit en dessous du montant fixé à l'article 439. Cependant, la réduction en dessous de ce montant ne sort ses effets qu'à partir du moment où intervient une augmentation portant le montant du capital à un niveau au moins égal au montant fixé à l'article 439. » Les formulations des articles 318, al. 3 C.Soc. (SPRL) et 426, § 2, al. 3 C.Soc. (SCRL) sont équivalentes.

7 Avis CNC 121/3, Bull. CNC, n° 34, mars 1995, 3-10.

8 L'article 318 C.Soc. prévoit en son dernier alinéa que : « [...] le capital peut être réduit en-dessous du montant fixé à l'article 214. Cependant, la réduction en-dessous de ce montant ne sort ses effets qu'à partir du moment où intervient une augmentation portant le montant du capital à un niveau au moins égal au montant fixé à l'article 214. »

9 E. DE LEMBRE, ouvrage collectif, Principes de comptabilisation, Wolters Kluwer, 2016, 394.

10 22.727 = {((500.000-250.000)0.1)/1.1} ≥ 20.000

11 R.TAS, Winstuitkering, kapitaalvermindering en -verlies, 2003, n° 686.