COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2016/24 - Résultats exceptionnels : modifications introduites par l'arrêté royal du 18 décembre 2015

Avis du 26 octobre 2016[1]

I. Introduction
II. Schéma du compte de résultats
III. Mention dans l'annexe

I. Introduction

1. L'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[2] a modifié le schéma du compte de résultats, notamment au niveau de la présentation des résultats exceptionnels. Ces résultats ne sont plus inscrits sous une rubrique distincte du compte de résultats, mais regroupés dans une sous-rubrique soit des résultats d'exploitation, soit des résultats financiers. Dorénavant, ils seront dénommés résultats non récurrents, sans pour autant impliquer une différence de fond, c'est-à-dire, sous l'angle de leur qualification.[3]

2. La Commission entend clarifier dans le présent avis les modifications relatives aux résultats exceptionnels afférents aux exercices débutant après le 31 décembre 2015.

II. Schéma du compte de résultats

3. A la suite de l'introduction du nouveau schéma du compte de résultats tel que repris dans l'annexe à la directive précitée, la présentation du compte de résultats[4] a été modifiée à l'occasion de la transposition de cette directive. Les nouveaux modèles du compte de résultats figurant dans la directive ne prévoient plus de rubriques pour les produits exceptionnels et les charges exceptionnelles. Ces résultats doivent dorénavant être qualifiés, selon leur nature, de résultats d'exploitation ou de résultats financiers.[5]

4. Tant le schéma complet[6] que le schéma abrégé[7] du compte de résultats doivent dès lors être adaptés sur plusieurs points, étant donné que la directive ne permet plus la prise en résultat distincte du résultat exceptionnel. Le schéma est complété par de nouvelles rubriques qui mettent en exergue le caractère non récurrent de certains produits et charges. En effet, celles-ci permettent de distinguer les produits et charges présentant un caractère exceptionnel des produits et charges d'exploitation ou produits financiers et charges financières qui découlent de l'activité courante de la société, ainsi que d'assurer la visibilité permanente des résultats exceptionnels dans le compte de résultats. Afin de rendre intelligible la différence par rapport au système antérieur, il a également été décidé lors de la transposition de la directive d'utiliser dorénavant le terme non récurrent à la place de exceptionnel.[8] Ceci s'applique par analogie au microschéma du compte de résultats.[9] Le schéma du compte de résultats des comptes consolidés est également modifié de manière correspondante.[10]

5. Se référant aux motifs évoqués dans le rapport au Roi, la Commission fait remarquer que cette modification ne concerne que la seule présentation du compte de résultats, dans laquelle les résultats exceptionnels doivent dorénavant être qualifiés soit de résultat d'exploitation, soit de résultat financier.[11] La Commission estime donc que, dans ce contexte, aucune distinction ne doit être opérée dans la pratique entre les termes exceptionnel et non récurrent.

Exemple

6. Les frais de restructuration peuvent être de nature différente : des amortissements exceptionnels, des frais d'étude, des frais de déménagement, des indemnités de préavis, des frais de recyclage du personnel, l'acquisition de matériels nouveaux, des provisions pour charges, etc. En raison de la suppression de la rubrique du compte de résultats relative aux charges exceptionnelles, ces frais doivent être comptabilisés, selon leur nature, au titre de charges d'exploitation ou de charges financières. Leur inscription à l'actif en vue de leur répartition sur les exercices ultérieurs s'opérera par déduction globale explicite, respectivement des charges d'exploitation ou des charges financières.[12]

Aperçu des comptes du PCMN « Résultats non récurrents »

Produits d'exploitation non récurrents	
7600	Reprises d'amortissements sur immobilisations incorporelles
7601	Reprises d'amortissements sur immobilisations corporelles
7620	Reprises de provisions pour risques et charges non récurrents
7630	Plus-value sur réalisation d'immobilisations incorporelles et corporelles
764 à 768	Autres produits d'exploitation non récurrents
Charges d'exploitation non récurrentes	
6600	Amortissements et réductions de valeur non récurrents sur frais d'établissement
6601	Amortissements et réductions de valeur non récurrents sur immobilisations incorporelles
6602	Amortissements et réductions de valeur non récurrents sur immobilisations corporelles
6620	Provisions pour risques et charges non récurrentes
	66200 Dotation
	66201 Prélèvement (-)
6630	Moins-value sur réalisation d'immobilisations incorporelles et corporelles
664 à 667	Autres charges d'exploitation non récurrentes
6690	Charges d'exploitation non récurrentes transférées à l'actif en frais de restructuration (-)
Produits financiers non récurrents	
761	Reprises de réductions de valeur sur immobilisations financières
7621	Reprises de provisions pour risques et charges non récurrentes
7631	Plus-value sur réalisation d'immobilisations financières
769	Autres produits financiers non récurrents
Charges financières non récurrentes	
661	Réductions de valeur sur immobilisations financières (dotation)
6621	Provisions pour risques et charges non récurrents
	66210 Dotation
	66211 Prélèvement (-)
6631	Moins-value sur réalisation d'immobilisations financières
668	Autres charges financières non récurrentes
6691	Charges financières non récurrentes transférées à l'actif en frais de restructuration (-)

III. Mention dans l'annexe

7. Dans l'annexe, tant du schéma complet[13] que du schéma abrégé[14] des comptes annuels, le montant et la nature des produits et charges de taille ou d'incidence exceptionnelle doivent dorénavant faire l'objet d'une subdivision plus détaillée, tout comme leur enregistrement sous les résultats d'exploitation ou financiers non récurrents du schéma adapté du compte de résultats.[15] La Commission tient à ajouter que, dans l'hypothèse d'un chiffre d'affaires exceptionnellement élevé, par exemple en raison d'une commande unique très importante, ce chiffre d'affaires devra toujours être enregistré sous le compte 70 Chiffre d'affaires.[16] Cependant, comme auparavant, cela n'enlève rien à l'obligation de fournir, le cas échéant et pour assurer le respect de l'exigence de l'image fidèle, des informations complémentaires dans l'annexe (ce qu'il conviendra en principe de faire en cas de chiffre d'affaires exceptionnellement élevé).[17]

8. La Commission tient enfin à rappeler que, lors de l'application pour la première fois, le cas échéant, il faut en outre veiller au respect de l'article 86 de l'AR C.Soc., lequel prévoit qu'une modification du mode de présentation doit être mentionnée et justifiée dans les annexes aux comptes annuels de l'exercice pour lequel la modification a été introduite. Par ailleurs, si les chiffres relatifs à l'exercice ne sont pas

comparables à ceux de l'exercice précédent, les chiffres de l'exercice précédent peuvent être redressés en vue de les rendre comparables. Dans ce cas, l'annexe doit mentionner et commenter, parmi les règles d'évaluation, avec renvoi aux rubriques concernées, les redressements opérés, si ceux-ci ne sont pas sans signification.[18] A cet égard, la Commission envisage d'élaborer un avis expliquant comment adapter la colonne « Exercice précédent » à l'occasion de la première application des nouvelles dispositions légales introduites par l'arrêté royal du 18 décembre 2015 susmentionné.

Exemple

9. Prenons l'exemple d'une entreprise qui tient sa comptabilité par année civile et qui établit et publie un schéma A. Au cours de l'exercice 2015, cette entreprise a comptabilisé une plus-value de 200.000 sous les produits exceptionnels. L'entreprise devra adapter les montants correspondants relatifs à l'exercice précédent (2015) dans les comptes annuels relatifs à l'exercice 2016. En d'autres termes, cette plus-value de 200.000 inscrite dans la colonne contenant des montants de l'exercice précédent doit être portée sous la marge brute et faire l'objet d'une mention appropriée dans l'annexe. L'adaptation des montants correspondants s'impose en raison de la modification du mode de présentation, qui implique que, pour les exercices prenant cours après le 31 décembre 2015, les mêmes résultats dans le compte de résultats sont indiqués à un autre endroit que dans le compte de résultats de l'exercice précédent. Dans l'exemple donné, ceci influence la présentation de la marge brute de l'exercice précédent (2015). Le montant de la marge brute reprise dans les comptes annuels 2016 relatifs à l'exercice précédent (2015) sera dès lors supérieur de 200.000 par rapport au montant présenté en tant que marge brute dans les comptes annuels 2015.

---

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 20 juillet 2016 sur le site de la CNC.

2 Ci-après : l'arrêté royal du 18 décembre 2015, MB 30 décembre 2015.

3 Il s'agit en l'espèce d'une modification au niveau de la présentation impliquant une modification de la dénomination.

4 La présentation du compte de résultats tant du schéma complet que du schéma abrégé.

5 Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 18 décembre 2015, MB 30 décembre 2015, 80386.

6 Voir l'article 89, AR C.Soc.

7 Voir l'article 93, AR C.Soc.

8 Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 18 décembre 2015, MB 30 décembre 2015, 80386.

9 Article 94/2 AR C.Soc.

10 Article 164 et article 165 (état XIV.C) AR C.Soc.

11 Voir également le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 18 décembre 2015, MB 30 décembre 2015, 80383.

12 Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 18 décembre 2015, MB 30 décembre 2015, 80383.

13 Article 91 AR C.Soc.

14 Article 94 AR C.Soc.

15 Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 18 décembre 2015, MB 30 décembre 2015, 80387 et 80390.

16 En vertu de la définition du chiffre d'affaires par l'article 95 AR C.Soc.

17 L'article 24 de l'AR C.Soc. prévoit en effet que les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de la société. Si l'application des dispositions [de ce] titre ne suffit pas pour satisfaire à ce prescrit, des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe.

18 Article 83, alinéa 2 AR C.Soc.