COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2013/10 - Succursales belges d'entreprises étrangères: tenue de la comptabilité et établissement des comptes annuels dans une monnaie autre que l'euro

Avis du 8 mai 2013

I. Introduction
II. Principe: comptabilité et comptes annuels en euro
III. Autorisation à la tenue de la comptabilité et l'établissement des comptes annuels dans une monnaie autre que l'euro
A. Détermination de la monnaie fonctionnelle de la succursale d'une entreprise étrangère
B. Implications pratiques et procédure

I. Introduction

1. La Commission a été interrogée sur la question de savoir si les succursales implantées en Belgique d'entreprises étrangères, par analogie avec les sociétés, peuvent tenir une comptabilité et établir leurs comptes statutaires dans une monnaie autre que l'euro.

II. Principe: comptabilité et comptes annuels en euro

2. L'article 22 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du code des sociétés (ci-après: AR C.Soc.) prévoit que les comptes annuels sont libellés en euro. Cette obligation est non seulement applicable aux entreprises de droit belge, mais également aux succursales belges d'entreprises étrangères.[1]

En effet, la loi comptable rend certaines dispositions du droit des sociétés applicables aux succursales belges. Ainsi l'article 10, § 2, alinéa 1er de la loi comptable prévoit que les entreprises qui ne sont pas soumises au Code des sociétés et à ses arrêtés d'exécution (parmi lesquelles, les succursales belges d'entreprises étrangères, à l'exception des succursales visées à l'article 10, § 2, 5° de la loi comptable[2]) sont néanmoins tenues de s'y conformer en ce qui concerne la forme, le contenu, le contrôle et le dépôt des comptes annuels et du rapport de gestion.

Conformément à l'article 92, § 2 du Code des sociétés, les succursales implantées en Belgique d'entreprises étrangères en particulier, seront tenues de dresser un inventaire conformément aux règles d'évaluation prévues par l'AR C.Soc. et d'établir des comptes annuels conformément à la forme et au contenu tels que fixés par l'AR C.Soc. Ce dernier implique que les comptes annuels de ces succursales sont en principe libellés en euro.[3] Cette obligation ne s'applique toutefois pas aux succursales qui n'ont pas de produits propres liés à la vente de biens ou à la prestation de services à des tiers ou à des biens livrés ou à des services prestés à la société étrangère dont elles relèvent, et dont les charges de fonctionnement sont supportées entièrement par cette dernière.[4]

3. La Commission remarque toutefois que les comptes annuels établis par la succursale en ce qui concerne ses activités en Belgique ne doivent pas être publiés par dépôt de façon distincte.[5]

III. Autorisation à la tenue de la comptabilité et l'établissement des comptes annuels dans une monnaie autre que l'euro

A. Détermination de la monnaie fonctionnelle de la succursale d'une entreprise étrangère

4. Dans certains cas exceptionnels, l'établissement des comptes annuels en euro peut s'avérer inadéquat car il implique, par le biais de différences de change ou de conversion, des distorsions importantes par rapport à la réalité économique.[6] En effet, il se peut que les personnes chargées de l'administration de la succursale d'une entreprise étrangère, soient d'avis, sur base des facteurs précisés dans l'avis CNC 117/3 déterminant la monnaie fonctionnelle, que sa succursale belge a une autre monnaie fonctionnelle que l'euro.

En effet, la Commission est d'avis que la règle imposant l'établissement des comptes annuels en euros, n'exclut pas l'éventuel octroi d'une dérogation dans l'hypothèse où les activités de la succursale seraient exercées principalement en dehors de la zone euro et que l'essentiel de ses avoirs et engagements et de ses résultats se situeraient dans la zone monétaire en question. Dans ces cas, les préoccupations de cohérence avec le contexte euro ne jouent pas ou guère.[7]

La Commission est également consciente de ce que la demande d'une dérogation peut dans ces cas être fondée sur des motifs de gestion interne, sur la base desquels certains risques de change sont réunis dans une seule succursale et que l'on veut, pour cette succursale, établir les comptes dans une monnaie autre que celle du groupe.

5. Étant donné que l'article 1er, alinéa 2 de la loi comptable considère les succursales belges d'entreprises étrangères comme des entreprises soumises à la loi comptable belge et que l'article 10, § 2 de cette même loi comptable prévoit que les entreprises sont tenues de se conformer aux dispositions du Code des sociétés en ce qui concerne la forme, le contenu, le contrôle et le dépôt des comptes annuels et du rapport de gestion, la Commission est d'avis que tant l'article 14 de la loi comptable que l'article 125, § 1 du Code des sociétés sont applicables aux succursales belges d'entreprises étrangères. L'article 14 de la loi comptable du 17 juillet 1975 et l'article 125, § 1 du Code des sociétés stipulent la procédure pour la demande d'une dérogation aux obligations comptables belges.

6. L'organe d'administration est tenu de motiver judicieusement dans la demande de dérogation la monnaie fonctionnelle comme la monnaie qui fournit l'image la plus fidèle des conséquences économiques des opérations sous-jacentes, des événements et des circonstances. L'usage de la monnaie fonctionnelle est en premier lieu motivé sur base des indicateurs primaires, tels que précisés par la Commission dans l'avis 117/3 et en seconde lieu sur base des autres éléments repris dans cet avis.[8]

7. La Commission tient également à rappeler que:

- le fait qu'une succursale implantée en Belgique réalise avec l'étranger l'essentiel de ses achats et la majeure partie de son chiffre d'affaires, n'était pas de nature à justifier l'octroi d'une dérogation portant sur l'établissement des comptes annuels en une monnaie étrangère,[9] sauf si ses opérations devaient se dénouer systématiquement dans une autre monnaie que l'euro;
- la succursale demanderesse d'une dérogation doit exercer la plupart de ses activités dans une zone monétaire autre que la zone euro et que l'essentiel de ses avoirs, engagements et résultats se situeraient dans la zone monétaire en question. En effet, la Commission est d'avis, lorsqu'une succursale demande une dérogation, que celle-ci doit pouvoir établir que l'essentiel de ses activités est effectivement exercé dans cette zone monétaire autre que la zone euro.[10]

B. Implications pratiques et procédure

8. La demande de dérogation doit être soumise avant la date de clôture de l'exercice de la succursale pour lequel la dérogation est demandée. La demande de dérogation doit être accompagnée d'une copie des comptes annuels internes de la succursale du dernier exercice clôturé.

9. En ce qui concerne la conversion des éléments de l'actif et du passif du bilan et des éléments du compte de résultats, la Commission est d'avis qu'en principe, les effets d'un changement de monnaie fonctionnelle doivent être comptabilisés de façon prospective. Les succursales qui se voient octroyer une dérogation au cours de l'exercice, doivent dès lors convertir tous les postes existants du bilan et du compte de résultats en une nouvelle monnaie fonctionnelle sur la base du taux de change applicable à la date à laquelle le changement de la monnaie fonctionnelle a eu lieu.[11] La Commission autorise que la conversion ait lieu à la date du bilan d'ouverture et au taux en vigueur à ce moment (le cours de clôture), à condition qu'à cette date les conditions soient remplies pour l'obtention de la dérogation et compte tenu du principe de l'irréversibilité repris dans l'article 7, § 2 de la loi comptable.[12]

10. La Commission souligne en outre que toute dérogation autorisant la tenue d'une comptabilité et l'établissement de comptes annuels dans une monnaie autre que l'euro, ne sera valable que pour trois exercices successifs. Lorsque la succursale n'a pas encore établi de comptes annuels (parce que le premier exercice n'est pas encore clôturé) au moment où la demande est introduite, la Commission conseillera au gouvernement de n'accorder la dérogation que pour un seul exercice si les conditions sont remplies. Lorsque la succursale vise à obtenir une prolongation de la dérogation octroyée, celle-ci doit soumettre sa demande à temps (avant la date de clôture de l'exercice pour lequel la dérogation est demandée), accompagnée d'une copie des comptes annuels internes du dernier exercice clôturé.

11. Au cas où l'organe d'administration entend modifier la monnaie fonctionnelle, après que celle-ci a été arrêtée, cette modification est subordonnée à l'introduction d'une nouvelle demande. Cette condition ne s'applique pas en cas de décision de l'organe d'administration de passer à l'euro au cours de la période pendant laquelle la dérogation est applicable.[13]

---

1 L'article 1, alinéa 2 de la loi comptable du 17 juillet 1975 (ci-après : la loi comptable) considère les succursales belges d'entreprises étrangères comme des entreprises soumises à la loi comptable belge; voir également l'avis CNC 117/2 - Monnaie en laquelle la comptabilité doit être tenue et les comptes annuels doivent être dressés, Bull. CNC, n° 7, juin 1980, 2-4.

2 Les succursales visées à l'article 10, § 2, 5° de la loi comptable sont les succursales et sièges d'opération implantées en Belgique par des entreprises étrangères qui ne sont pas soumises au Code des sociétés, lorsque ces succursales et sièges d'opération n'ont pas de produits propres liés à la vente de biens ou à la prestation de services à des tiers ou à des biens livrés ou à des services prestés à l'entreprise étrangère dont ils relèvent, et dont les charges de fonctionnement sont supportées entièrement par cette dernière.

3 Article 22 C.Soc.

4 Article 92, § 2 C.Soc.

5 Depuis 1991, l'obligation de publication des comptes annuels distinctes de la succursale a été supprimée; article 107, § 3, C.Soc.

6 Avis CNC 117/3 - Tenue de la comptabilité et établissement des comptes annuels dans une monnaie autre que l'euro.

7 Voir la loi du 12 juillet 1991 modifiant l'article 3 de la loi du 30 décembre 1885 et les articles 1018 et 1650 du Code judiciaire et permettant d'exprimer dans les actes publics et administratifs les sommes en écus ou en monnaies autres que le franc belge (MB 9 août 1991), Bull. CNC, n° 27, 15-17.

8 Avis CNC 117/3 - Tenue de la comptabilité et établissement des comptes annuels dans une monnaie autre que l'euro.

9 Avis CNC 117/2 - Monnaie en laquelle la comptabilité doit être tenue et les comptes annuels doivent être dressés, Bull. CNC, n° 7, juin 1980, 2-4.

10 Bull. CNC, n° 47, 56.

11 Avis CNC 2011/12 - Dérogation relative à la monnaie fonctionnelle: implications pratiques et procédure.

12 Voir également les avis CNC 174/1 - Les principes d'une comptabilité régulière, Bull. CNC, n° 38, février 1997, 2-32 et 2011/12 - Dérogation relative à la monnaie fonctionnelle: implications pratiques et procédure.

13 Voir également l'avis CNC 117/3 - Tenue de la comptabilité et établissement des comptes annuels dans une monnaie autre que l'euro.