COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2020/12 – Rectification des comptes annuels

Avis du 3 juin 2020[1]

I. Introduction
II. Dispositions du CSA
A. Établissement, approbation et dépôt des comptes annuels
1. Sociétés
2. ASBL et AISBL15
3. Fondations20
B. Redressement des chiffres de l'exercice précédent24
III. Rectification des comptes annuels
A. Les deux formes de rectification
1. Les rectifications « facultatives » (article 3:19, § 1er, alinéa 1er, CSA (sociétés), 3:49, § 1er, alinéa 1er, CSA (ASBL et AISBL), article 3:53, alinéa 1er, CSA (fondations))
2. Les rectifications « obligatoires » (article 3:19, § 1er, alinéa 2, CSA (sociétés), 3:49, § 1er, alinéa 2, CSA (ASBL et AISBL), article 3:53, alinéa 2, CSA (fondations))
B. Décisions de gestion
C. Les droits acquis de bonne foi
D. Impact d'une rectification des comptes annuels statutaires d'une société appartenant à un groupe sur les comptes consolidés de ce groupe51
IV. Procédure et traitement comptable de la rectification
A. Dans le chef des sociétés, des ASBL et des AISBL
1. Principe : les rectifications soumises à l'approbation des associés réunis en assemblée (sociétés) ou de l'assemblée générale (sociétés, ASBL et AISBL)
2. Exception : les rectifications par l'organe d'administration

I. Introduction

1. La Commission des normes comptables a été saisie et a rendu un avis en 2014[2], entre-temps confirmé par la Cour de Cassation[3], sur la question de savoir dans quels cas et de quelle façon les entreprises peuvent ou doivent rectifier des comptes annuels approuvés par l'assemblée générale. La Commission a décidé d'actualiser cet avis au regard du nouveau Code des sociétés et des associations (ci-après : CSA).

2. Dans l'ancien Code des sociétés, aucune disposition n'était consacrée à la rectification des comptes annuels. En raison des débats que soulevait la rectification des comptes annuels, le législateur a introduit une disposition relative à ce sujet dans le CSA se basant principalement sur les solutions proposées par la Commission[4].

En outre, le CSA prévoit une disposition analogue pour les associations[5] et les fondations[6].

3. Pour la rectification ou la modification de comptes annuels approuvés, deux méthodes peuvent être distinguées. D'une part, l'établissement des comptes annuels peut constituer l'occasion de modifier, dans ces nouveaux comptes annuels, certains postes relatifs à l'exercice précédent. D'autre part, dans certains cas, la modification peut ou doit porter sur les comptes annuels précédemment approuvés eux-mêmes, qui se trouvent ainsi modifiés rétroactivement.

II. Dispositions du CSA

A. Établissement, approbation et dépôt des comptes annuels

1. Sociétés

4. L'article 3:1, § 1er, alinéa 1er du CSA prévoit que chaque année l'organe d'administration d'une société dresse un inventaire suivant les critères d'évaluation fixés par le Roi et établit les comptes annuels dont la forme et le contenu sont déterminés par le Roi. Ces comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultats ainsi que l'annexe et forment un tout[7].

5. Dans les six mois de la clôture de l'exercice, les comptes annuels doivent être soumis à l'approbation des associés réunis en assemblée ou de l'assemblée générale[8]. Si les comptes annuels n'ont pas été soumis aux associés réunis en assemblée ou à l'assemblée générale dans ce délai, le dommage subi par les tiers est, sauf preuve contraire, présumé résulter de cette omission[9].

6. En ce qui concerne le dépôt des comptes annuels, l'article 3:10 du CSA prévoit ce qui suit :

> « Les comptes annuels sont déposés par l'organe d'administration à la Banque nationale de Belgique.
>
> Ce dépôt a lieu dans les trente jours de leur approbation et au plus tard sept mois après la date de clôture de l'exercice.
>
> Si les comptes annuels n'ont pas été déposés conformément à l'alinéa 2, le dommage subi par les tiers est, sauf preuve contraire, présumé résulter de cette omission ».

Comme précisé ci-dessus, l'organe d'administration doit soumettre les comptes annuels à l'approbation des associés réunis en assemblée ou de l'assemblée générale dans les six mois de la clôture de l'exercice. L'organe d'administration a toutefois le droit, lors de l'assemblée, de reporter la décision concernant l'approbation des comptes annuels de trois semaines[10] (ou de cinq semaines dans le cas de SA cotées[11]). Il peut dès lors arriver que l'approbation ne soit effectivement accordée que plus de six mois après la clôture de l'exercice, bien que les comptes annuels aient été soumis à l'assemblée générale dans ce délai.

7. Le deuxième délai prévu par l'article 3:10, alinéa 2 du CSA (à savoir sept mois) limite, le cas échéant, le premier délai (à savoir les 30 jours après l'approbation des comptes annuels) de sorte que l'organe d'administration doit finalement veiller au dépôt des comptes annuels dans les sept mois suivant la clôture de l'exercice[12] (la même procédure s'applique au demeurant à certaines sociétés en liquidation[13]).

Si les comptes annuels n'ont pas été approuvés par l'assemblée générale dans ces sept mois, l'organe d'administration doit quand même les publier, dans le respect de l'article 3:3, § 1er, alinéa 2 de l'AR CSA. Le dépôt des comptes annuels qui seront ensuite approuvés de façon définitive par l'assemblée générale constitue alors un dépôt rectificatif[14].

2. ASBL et AISBL[15]

8. L'article 3:47, § 1er du CSA prévoit que chaque année l'organe d'administration d'une ASBL ou AISBL dresse un inventaire suivant les critères d'évaluation fixés par le Roi et établit chaque année les comptes annuels dont la forme et le contenu sont déterminés par le Roi. Ces comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultats ainsi que l'annexe et forment un tout[16].

9. Dans les six mois de la clôture de l'exercice, les comptes annuels doivent être soumis à l'approbation de l'assemblée générale[17].

10. En ce qui concerne le dépôt des comptes annuels, l'article 3:47, § 7, alinéa 1er du CSA prévoit ce qui suit :

> « Dans les trente jours de leur approbation par l'assemblée générale, les comptes annuels des ASBL ou AISBL autres que celles qui à la date du bilan du dernier exercice clôturé ne dépassent pas plus d'un des critères visés au paragraphe 2 sont déposés par les administrateurs à la Banque nationale de Belgique ».

Par conséquent, dans les trente jours qui suivent l'approbation des comptes annuels, les ASBL ou AISBL qui à la date du bilan du dernier exercice clôturé dépassent plus d'un des critères prévus à l'article 3:47, § 2[18] du CSA, déposent leurs comptes annuels à la Banque nationale de Belgique. Par contre, les ASBL ou AISBL qui ne dépassent pas plus d'un des critères de l'article 3:47, § 2 du CSA déposent quant à elles leurs comptes annuels au greffe du tribunal de l'entreprise du siège de l'ASBL ou AISBL[19] dans les trente jours.

3. Fondations[20]

11. L'article 3:51, § 1er du CSA prévoit que chaque année l'organe d'administration des fondations dresse un inventaire suivant les critères d'évaluation fixés par le Roi et établit, dans les six mois de la date de clôture de l'exercice social, les comptes annuels dont la forme et le contenu sont déterminés par le Roi. Ces comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultats ainsi que l'annexe et forment un tout[21].

12. En ce qui concerne le dépôt des comptes annuels, l'article 3:51, § 7, alinéa 1er du CSA prévoit ce qui suit :

> « Dans les trente jours de leur approbation par l'organe d'administration, les comptes annuels des fondations autres que celles qui à la date du bilan du dernier exercice clôturé ne dépassent pas plus d'un des critères visés au paragraphe 2 sont déposés par les administrateurs à la Banque nationale de Belgique ».

Par conséquent, dans les trente jours qui suivent l'approbation des comptes annuels, les fondations qui à la date du bilan du dernier exercice clôturé dépassent plus d'un des critères prévus à l'article 3:51, § 2 du CSA[22] déposent leurs comptes annuels à la Banque nationale de Belgique. Par contre, les fondations qui ne dépassent pas plus d'un des critères de l'article 3:51, § 2 du CSA déposent leurs comptes annuels au greffe du tribunal de l'entreprise du siège de la fondation[23] dans les trente jours.

B. Redressement des chiffres de l'exercice précédent[24]

13. L'article 3:59 de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés et des associations (ci-après : AR CSA) prévoit que le bilan et le compte de résultats indiquent pour chacune des rubriques et sous-rubriques les montants correspondant aux chiffres de l'exercice

précédent. Cet article s'applique tant aux sociétés, qu'aux ASBL, AISBL et fondations.

14. 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.[25] Ce redressement des chiffres de l'exercice précédent ne nécessite pas d'écritures additionnelles et constitue une exception au principe selon lequel le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent[26]. L'absence de comparabilité et le redressement des chiffres doivent être signalés et dûment commentés dans l'annexe, parmi les règles d'évaluation, si ces redressements opérés ne sont pas sans signification[27]. Si les chiffres de l'exercice précédent ne sont pas redressés, l'annexe doit comporter les indications nécessaires pour permettre la comparaison[28]. Néanmoins, de l'avis de la Commission, il s'indique tout particulièrement, en vue d'assurer au lecteur une information plus pertinente, de redresser les chiffres correspondants de l'exercice précédent, eu égard au principe selon lequel les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, ASBL, AISBL ou fondation[29].

Exemple

Une société est établie dans un état tiers de l'UE et décide de transférer son siège en Belgique. Dans son état de départ, elle applique des règles d'évaluation qui ne correspondent pas aux règles d'évaluation belges. Les éventuelles difficultés de comparabilité entre la situation au début de l'exercice et celle à la clôture de l'exercice au cours duquel le transfert du siège a eu lieu qui en résulteraient, devront dans ce cas être explicitées dans l'annexe des comptes annuels[30].

En outre, certaines différences d'évaluation entre le référentiel comptable étranger et le référentiel comptable belge peuvent requérir l'ajustement du bilan d'ouverture pour les mettre en conformité avec ce qu'elles auraient été si les règles comptables belges avaient été appliquées dès l'origine[31].

III. Rectification des comptes annuels

15. Les comptes annuels des sociétés, ASBL, AISBL ou fondations même approuvés respectivement par les associés réunis en assemblée ou par l'assemblée générale (pour les sociétés), par l'assemblée générale (pour les ASBL et AISBL), par l'organe d'administration (pour les fondations), peuvent ou doivent faire l'objet d'une rectification.

16. Le Code des sociétés et des associations introduit deux formes de rectification :

- les rectifications « facultatives » (articles 3:19, § 1er, alinéa 1er, CSA (sociétés), 3:49, § 1er, alinéa 1er, CSA (ASBL et AISBL), article 3:53, alinéa 1er, CSA (fondations)) ;
- les rectifications « obligatoires » (articles 3:19, § 1er, alinéa 2, CSA (sociétés), 3:49, § 1er, alinéa 2, CSA (ASBL et AISBL), article 3:53, alinéa 2, CSA (fondations)).

17. Des règles spécifiques sont prévues pour les décisions de gestion et les droits acquis de bonne foi[32]. La Commission analyse également l'impact d'une rectification des comptes annuels statutaires d'une société appartenant à un groupe sur les comptes annuels consolidés de ce groupe[33].

A. Les deux formes de rectification

1. Les rectifications « facultatives » (article 3:19, § 1er, alinéa 1er, CSA (sociétés), 3:49, § 1er, alinéa 1er, CSA (ASBL et AISBL), article 3:53, alinéa 1er, CSA (fondations))

18. Les rectifications facultatives comprennent les erreurs matérielles, les faux ou doubles emplois au sens de l'article 1368 du Code judiciaire, mais encore les erreurs de fait ou de droit ainsi que les erreurs commises dans l'évaluation d'un poste ou d'infraction au droit comptable[34]. Ces erreurs ne sont toutefois pas d'une nature telle que les comptes annuels ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de la société. Dans le cas contraire, la correction de ces erreurs ne peut être considérée comme facultative, mais comme étant obligatoire.

19. Par erreurs matérielles, on vise à titre d'exemple les erreurs suivantes : montant incorrect à la suite d'une erreur de plume, comptabilisation par inadvertance d'un certain actif sur un compte incorrect, erreurs de calcul et autres erreurs de fait grossières non fondées sur une quelconque appréciation juridique, qui n'altèrent toutefois pas l'image fidèle. Par contre, si l'évaluation du stock a été fondée par distraction sur les prix de vente au lieu des prix d'achat, moins élevés, et que cette erreur influence sensiblement le résultat du ou des exercices correspondants, celle-ci doit obligatoirement être corrigée.

20. Par ailleurs, des erreurs de droit et d'erreurs de fait, ou même une erreur (non par inadvertance) dans l'évaluation d'un poste des comptes annuels, peuvent avoir été commises. Contrairement aux erreurs matérielles, ces erreurs contiennent un élément d'appréciation.

2. Les rectifications « obligatoires » (article 3:19, § 1er, alinéa 2, CSA (sociétés), 3:49, § 1er, alinéa 2, CSA (ASBL et AISBL), article 3:53, alinéa 2, CSA (fondations))

21. Quant aux rectifications obligatoires, elles comprennent les infractions au droit comptable d'une nature telle que les comptes annuels ne donnent pas une image fidèle[35] du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de la société[36].

B. Décisions de gestion

22. Le droit comptable prévoit certaines dispositions, telles que les règles d'évaluation, qui dans leur application, laissent aux sociétés, aux ASBL, AISBL et fondations une certaine liberté de gestion. Dans ce cas, il s'agit de décisions que les sociétés, les ASBL, AISBL et fondations ont pu prendre légalement, étant donné que les règles de droit comptable leur laissent une marge d'appréciation. Par conséquent, la rectification des comptes annuels ne peut être détournée de sa fin[37]. En principe, les décisions de gestion, exprimées dans les comptes annuels, ne peuvent pas être rectifiées en raison d'irrévocabilité et du caractère définitif de ces décisions[38].

23. Toutefois, ces décisions de gestion seront rectifiées lorsqu'une infraction au droit comptable est constatée[39].

C. Les droits acquis de bonne foi

24. Ce point ne concerne que les sociétés. En effet, les ASBL, AISBL et fondations ne peuvent pas distribuer leurs bénéfices à leurs membres ou à leurs dirigeants[40].

25. Les droits acquis de bonne foi par des actionnaires d'une SA ne peuvent être remis en cause par une rectification des comptes annuels, à la différence des SRL[41] et des SC[42]. Dans les SA, l'article 7:214 du CSA prévoit en effet que toute distribution en lien avec les droits acquis, faite en contravention des articles 7:212[43] et 7:213[44] du CSA, doit être restituée par les bénéficiaires de cette distribution si la société prouve qu'ils connaissaient l'irrégularité des distributions faites en leur faveur ou ne pouvaient l'ignorer compte tenu des circonstances. Les actionnaires de bonne foi ne peuvent alors plus être obligés à restitution[45].

26. Dans les SRL et les SC, les droits acquis par les actionnaires, qu'ils aient été de bonne ou de mauvaise foi, pourront toujours être remis en cause par une rectification des comptes annuels. En effet, si une SRL ou une SC demande le remboursement de toute distribution effectuée en violation des articles 5:142[46] et 5:143[47] du CSA (pour les SRL) ou en violation des articles 6:115[48] et 6:116[49] du CSA (pour les SC), les actionnaires doivent restituer la distribution reçue en lien avec leurs droits acquis[50].

D. Impact d'une rectification des comptes annuels statutaires d'une société appartenant à un groupe sur les comptes consolidés de ce groupe[51]

27. Toute société mère est tenue d'établir des comptes consolidés si, seule ou conjointement, elle contrôle une ou plusieurs entreprises filiales[52]. Si les comptes annuels statutaires d'une société dont les chiffres sont repris dans la consolidation sont rectifiés, les comptes consolidés du groupe établis par la société mère ne refléteront plus l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble consolidé.

28. Dès lors, selon la Commission, si une société du groupe rectifie ses comptes annuels statutaires, elle doit en informer la société mère qui établit les comptes consolidés.

Afin d'éviter toute incohérence entre les comptes consolidés et les comptes statutaires rectifiés d'une société du groupe, les comptes annuels consolidés seront rectifiés s'ils ne donnent plus une image fidèle.

IV. Procédure et traitement comptable de la rectification

A. Dans le chef des sociétés, des ASBL et des AISBL

1. Principe : les rectifications soumises à l'approbation des associés réunis en assemblée (sociétés) ou de l'assemblée générale (sociétés, ASBL et AISBL)

29. Toutes les rectifications des comptes annuels doivent être approuvées par les associés réunis en assemblée (sociétés) ou par l'assemblée générale (sociétés, ASBL et AISBL), à moins qu'elles ne résultent d'une rectification par l'organe d'administration de simples erreurs matérielles (voir IV. A. 2).

Si l'organe d'administration constate par exemple une erreur (une erreur autre qu'une simple erreur matérielle) violant le droit comptable, l'organe d'administration est tenu de convoquer, sans attendre la date de la prochaine assemblée générale statutaire, une assemblée générale spéciale afin d'apporter les modifications nécessaires pour que les comptes annuels soient conformes à la loi. La Commission fait remarquer qu'une rectification des comptes annuels s'impose dans ce cas et elle se fonde pour ceci sur le fait que le droit comptable est de nature impérative, voire d'ordre public, et que sa violation peut engager la responsabilité des administrateurs.[53] Dans ce cas, une modification rétroactive des comptes annuels originels incorrects, par laquelle les comptes annuels originels sont redressés de sorte qu'ils soient conformes à la loi, n'est, quant à leur forme, possible que si l'organe d'administration présente en projet une nouvelle version adaptée des comptes annuels à l'assemblée générale qui l'approuvera.[54]

30. La rectification via le résultat[55] de l'exercice au cours duquel la violation a été constatée, ne suffirait pas, de l'avis de la Commission, dans ce cas puisqu'en cas de constat d'une infraction au droit comptable, les administrateurs doivent prendre les initiatives en vue de rectifier la situation aussi vite que possible (c.-à-d. par la convocation d'une assemblée générale spéciale et la soumission d'un nouveau projet des comptes annuels adaptés) et en raison de l'obligation découlant de l'article 3:59, alinéa 2 de l'AR CSA imposant la modification des chiffres correspondants (voir point 14).

31. Sous l'angle du droit des sociétés et des associations, la rectification de comptes annuels approuvés par l'assemblée générale ne sera en

principe nécessaire (cf. la responsabilité d'administrateurs mentionnée ci-dessus) qu'aussi longtemps que ces comptes annuels n'ont pas encore constitué la situation d'ouverture des comptes annuels suivants. On vise donc ici la période comprise entre le dépôt des comptes annuels et le dépôt des comptes annuels relatifs à l'exercice suivant[56,57]. La rectification de comptes annuels antérieurs aux derniers comptes annuels déposés s'effectuera alors uniquement par la rectification de la situation d'ouverture des derniers comptes annuels déposés.

32. Concrètement, la rectification des derniers comptes annuels déposés s'effectuera de la façon suivante :

- rectification éventuelle des chiffres correspondants (dans le cas où l'infraction au droit comptable est survenue au cours de la période précédant le dernier exercice clôturé) ;
- écritures de correction dans le dernier exercice clôturé (modification du bilan d'ouverture - dans le cas où l'erreur s'est produite avant le dernier exercice clôturé - et autres écritures de correction, dans le dernier exercice clôturé) ;
- mention dans l'annexe : dans l'annexe des comptes annuels rectifiés, la nature et la méthode de rectification de l'erreur doivent être mentionnées. Dans le cas où l'erreur s'est produite au cours d'une des années précédentes, l'annexe des comptes annuels rectifiés doit mentionner l'information nécessaire sur la survenance et la nature de l'erreur et son effet sur les comptes annuels en question.

33. La société, les ASBL ou AISBL peuvent toutefois, si elle juge que cette solution présente une utilité et qu'elle est praticable, procéder à la rectification (rétablir et approuver à nouveau) de tous les comptes annuels publiés par le passé qui sont entachés de l'erreur. Il y a lieu de préciser dans l'annexe, la nature et, le cas échéant, l'importance et le mode de rectification de la faute ou de l'erreur. La révision d'une série de comptes annuels antérieurs est la méthode par excellence pour signaler aux intéressés la gravité de l'infraction et son impact sur les comptes annuels. Les comptes annuels[58] sont à nouveau comparables après la rectification.

34. Les comptes annuels redressés doivent être déposés auprès de la Banque nationale de Belgique[59] ou au greffe du tribunal de l'entreprise pour les ASBL ou AISBL qui à la date du bilan du dernier exercice clôturé ne dépassent pas plus d'un des critères de l'article 3:47, § 2 du CSA. La Commission tient à souligner la responsabilité de l'organe d'administration dans ce contexte.

2. Exception : les rectifications par l'organe d'administration

35. Bien qu'il appartienne, en principe, aux associés réunis en assemblée (sociétés) ou à l'assemblée générale (sociétés, ASBL et AISBL) d'approuver les comptes annuels redressés[60], l'organe d'administration peut procéder d'initiative à la rectification de simples erreurs matérielles, sans convoquer une assemblée générale.

36. Une simple erreur matérielle ressortant clairement des comptes annuels approuvés eux-mêmes est par exemple une faute dans l'adresse de l'administrateur ou l'oubli de mentionner dans l'annexe l'obtention par la société, l'ASBL ou l'AISBL d'une dérogation relative à la monnaie fonctionnelle. La rectification d'erreurs d'arrondi dans les montants mentionnés dans les comptes annuels ne nécessite pas davantage la convocation d'une assemblée générale. De plus, il peut arriver que l'organe d'administration, au moment de remplir les formulaires à déposer auprès de la Banque nationale de Belgique[61], commette une faute ou une erreur qualifiée de substantielle par la Centrale des bilans,[62] mais qui ne figurait pas dans les comptes annuels approuvés par l'assemblée générale. En l'occurrence, il n'y a pas lieu de convoquer une nouvelle assemblée générale, l'organe d'administration pouvant adapter les formulaires et procéder à un nouveau dépôt. Un autre exemple est le cas où les administrateurs proposent une affectation du résultat, mais l'assemblée générale n'est pas d'accord et modifie l'affectation du résultat proposée. L'organe d'administration dépose toutefois par inadvertance les comptes annuels établis sur la base de la première proposition (cette erreur ne sera pas qualifiée d'erreur substantielle par la Centrale des bilans). Cette erreur ne doit pas être rectifiée par l'assemblée générale puisque celle-ci a approuvé les comptes annuels corrects.

37. Dans ce cas, les comptes annuels entachés de cette erreur matérielle sont rectifiés et de nouveau déposés auprès de la Banque nationale de Belgique ou au greffe du tribunal de l'entreprise pour les ASBL et AISBL qui ne dépassent pas plus d'un des critères de l'article 3 :47, § 2 du CSA. Il y a lieu de préciser chaque fois dans l'annexe aux comptes annuels rectifiés, la nature et le mode de rectification de l'erreur.

B. Dans le chef des fondations

38. La procédure de rectification des comptes annuels des fondations diffère de celle des sociétés, ASBL et AISBL. Etant donné que les fondations n'ont pas d'assemblée générale, la rectification des comptes annuels sera toujours initiée (qu'il s'agisse d'une simple erreur ou d'une infraction au droit comptable) par l'organe d'administration.

39. Si l'organe d'administration constate par exemple une erreur (une erreur autre qu'une simple erreur matérielle) violant le droit comptable, l'organe d'administration établira des nouveaux comptes annuels afin d'apporter les modifications nécessaires pour que les comptes annuels soient conformes à la loi et approuvera ces comptes annuels rectifiés. Dans ce cas, une modification rétroactive des comptes annuels originels, par laquelle les comptes annuels originels sont rectifiés de sorte qu'ils soient conformes à la loi, n'est, quant à leur forme, possible que si l'organe d'administration établit et approuve une nouvelle version adaptée des comptes annuels

40. La rectification via le résultat[63] de l'exercice au cours duquel la violation a été constatée, ne suffirait pas, de l'avis de la Commission, dans ce cas puisqu'en cas de constat d'une infraction au droit comptable, les administrateurs doivent prendre les initiatives en vue de rectifier la situation aussi vite que possible et en raison de l'obligation découlant de l'article 3:59, alinéa 2 de l'AR CSA imposant la modification des chiffres correspondants (voir point 14).

41. Sous l'angle du droit des sociétés et des associations, la rectification de comptes annuels déjà approuvés par l'organe d'administration ne sera en principe nécessaire (cf. la responsabilité d'administrateurs mentionnée ci-dessus) qu'aussi longtemps que ces comptes annuels n'ont pas encore constitué la situation d'ouverture des comptes annuels suivants. On vise donc ici la période comprise entre le dépôt des

comptes annuels et le dépôt des comptes annuels relatifs à l'exercice suivant.[64,65] La rectification de comptes annuels antérieurs aux derniers comptes annuels déposés s'effectuera alors uniquement par la rectification de la situation d'ouverture des derniers comptes annuels déposés.

42. Concrètement, la rectification des derniers comptes annuels déposés s'effectuera de la façon suivante :

- rectification éventuelle des chiffres correspondants (dans le cas où l'infraction au droit comptable est survenue au cours de la période précédant le dernier exercice clôturé) ;
- écritures de correction dans le dernier exercice clôturé (modification du bilan d'ouverture - dans le cas où l'erreur s'est produite avant le dernier exercice clôturé - et autres écritures de correction, dans le dernier exercice clôturé) ;
- mention dans l'annexe : dans l'annexe des comptes annuels rectifiés, la nature et la méthode de rectification de l'erreur doivent être mentionnées. Dans le cas où l'erreur s'est produite au cours d'une des années précédentes, l'annexe des comptes annuels rectifiés doit mentionner l'information nécessaire sur la survenance et la nature de l'erreur et son effet sur les comptes annuels en question.

43. La fondation peut, si elle juge que cette solution présente une utilité et qu'elle est praticable, procéder à la rectification (rétablir et approuver à nouveau) de tous les comptes annuels publiés par le passé qui sont entachés de l'erreur. Il y a lieu de préciser dans l'annexe, la nature et, le cas échéant, l'importance et le mode de rectification de la faute ou de l'erreur. La révision d'une série de comptes annuels antérieurs est la méthode par excellence pour signaler aux intéressés la gravité de l'infraction et son impact sur les comptes annuels. Les comptes annuels[66] sont à nouveau comparables après la rectification.

Les comptes annuels rectifiés doivent également être déposés auprès de la Banque nationale de Belgique ou au greffe du tribunal de l'entreprise pour les fondations qui à la date du bilan du dernier exercice clôturé ne dépassent pas plus d'un des critères de l'article 3:51, § 2, CSA. La Commission tient par ailleurs à souligner la responsabilité de l'organe d'administration dans ce contexte (voir supra, point 13).

---

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 6 avril 2020 sur le site de la CNC.

2 Avis CNC 2014/4 – Rectification des comptes annuels, avis du 23 avril 2014.

3 Cass., 10 mars 2016, FJF, 2016.

4 Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, Exposé des motifs, Doc. parl., Ch. repr., sess. ord. 2018-2019, n° 54-3119/001, p. 110 ; article 3:19, CSA.

5 Article 3:49, CSA.

6 Article 3:53, CSA.

7 Article 3:1, § 1er, alinéa 1er, CSA.

8 Article 3:1, § 1er, alinéa 2, CSA.

9 Article 3:1, § 1er, alinéa 3, CSA.

10 Article 5:99, CSA (sociétés à responsabilité limitée) ; article 6:84, CSA (sociétés coopératives) ; article 7:150, CSA (sociétés anonymes).

11 Article 7:150, CSA.

12 Voir K. GEENS, M. WYCKAERT & C. CLOTTENS, , Kluwer, 2011, p. 540-541.

13 Article 2:99, CSA.

14 Avis CNC 2020/01 – Dépôt des comptes statutaires à la Banque nationale de Belgique : nouveaux modèles de comptes annuels, avis du 22 janvier 2020.

15 Article 3:47 et suivants, CSA.

16 Pour les ASBL et AISBL tenant une comptabilité simplifiée, les comptes annuels comprennent le schéma minimum normalisé de l'état des recettes et des dépenses et l'annexe.

17 Article 3:47, § 1er, alinéa 2, CSA.

18 Art. 3:47, § 2, CSA : « Les petites ASBL ou AISBL peuvent établir leurs comptes annuels conformément à un modèle simplifié déterminé par le Roi si, à la date du bilan du dernier exercice clôturé, elles ne dépassent pas plus d'un des critères suivants:
1° un nombre de travailleurs en moyenne annuelle de 5, déterminé conformément l'article 1:28, § 5;
2° 334 500 euros pour le total des recettes, autres que non récurrentes, hors taxe sur la valeur ajoutée;
3° 1 337 000 euros pour le total des avoirs;
4° 1 337 000 euros pour le total des dettes ».

19 Article 2:9, § 1er, alinéa 1er, 8° (ASBL), CSA, article 2:10, § 1er, alinéa 1er, 8° (AISBL), CSA ; voy. également avis CNC 2019/12 – Critères de taille des associations et fondations – schéma des comptes annuels – budget, avis du 16 octobre 2019.

20 Article 3:51 et suivants, CSA.

21 Pour les fondations tenant une comptabilité simplifiée, les comptes annuels comprennent le schéma minimum normalisé de l'état des recettes et des dépenses et l'annexe.

22 Art. 3:51, § 2, CSA : « Les petites fondations peuvent établir leurs comptes annuels conformément à un modèle simplifié déterminé par le Roi si, à la date du bilan du dernier exercice clôturé, elles ne dépassent pas plus d'un des critères suivants:
1° un nombre de travailleurs en moyenne annuelle de 5, déterminé conformément l'article 1:28, § 5;
2° 334 500 euros pour le total des recettes, autres que non récurrentes, hors taxe sur la valeur ajoutée;

3° 1 337 000 euros pour le total des avoirs;
4° 1 337 000 euros pour le total des dettes ».

23 Article 2:11, § 1er, alinéa 1er, 8°, CSA ; Voy. également avis CNC 2019/12 – Critères de taille des associations et fondations – schéma des comptes annuels – budget, avis du 16 octobre 2019.

24 Le redressement ne doit pas être confondu avec la rectification des comptes annuels prévue aux articles 3:19, 3:49 et 3:53, CSA. Le redressement (article 3:59, alinéa 2, AR CSA) a pour objectif de rendre les chiffres de l'exercice précédent comparables aux chiffres du bilan d'ouverture. Le redressement ne résulte pas d'une erreur matérielle ou d'une infraction au droit comptable.

25 Article 3:59, alinéa 2, AR CSA.

26 Voir article 3:3, § 2, AR CSA, qui prévoit que le bilan d'ouverture d'un exercice doit, sans préjudice à l'application de l'article 3:59, alinéa 2, AR CSA, correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent ; K. VAN HULLE, N. LYBAERT, J.-P. MAES, Handboek boekhoud- en jaarrekeningrecht, Brugge, Die Keure, 2010, p. 346-347.

27 Article 3:59, alinéa 2, AR CSA.

28 Article 3:59, alinéa 2, in fine, AR CSA.

29 Article 3:1, alinéa 1er, AR CSA.

30 Avis CNC 2018/03 – Transfert de siège à destination de la Belgique (inbound) – Différences d'évaluation avec le référentiel comptable de l'Etat de départ, avis du 18 avril 2018, point 8.

31 Avis CNC 2018/03 – Transfert de siège à destination de la Belgique (inbound) – Différences d'évaluation avec le référentiel comptable de l'Etat de départ, avis du 18 avril 2018 ; avis CNC 2011/2 – Transfert en Belgique du siège d'une société constituée sous l'empire d'un droit étranger : répercussions sur la tenue de la comptabilité et l'établissement des comptes annuels, avis du 8 décembre 2010.

32 Comme expliqué ci-dessous dans le présent avis, les droits acquis de bonne foi ne concernent que les sociétés. En vertu de la définition de l'association (article 1:2, CSA) et de la fondation (article 1:3, CSA), les ASBL, AISBL et fondations ne peuvent pas distribuer leurs bénéfices à leurs membres ou à leurs dirigeants.

33 Ce point ne vise que les sociétés. En effet, les ASBL ne sont jamais tenues d'établir des comptes consolidés ; Voy. avis CNC 2019/12 – Critères de taille des associations et fondations – schéma des comptes annuels – budget, avis du 16 octobre 2019.

34 Article 3:19, § 1er, alinéa 1er, CSA.

35 Ceci est d'ailleurs confirmé par l'article 3:58, § 5, alinéa 2, AR CSA traitant de l'importance significative. « On entend par l'importance significative, le statut d'une information dont on peut raisonnablement penser que l'omission ou l'inexactitude risque d'influencer les décisions que prennent les utilisateurs sur la base des comptes annuels ou des comptes consolidés de la société, ou sur la base des comptes annuels de l'ASBL, de l'AISBL ou de la fondation ».

36 Article 3:19, § 1er, alinéa 2, CSA.

37 Doc. parl., Ch. repr., sess. ord. 2018-2019, n° 54-3119/001, p. 111.

38 Doc. parl., Ch. repr., sess. ord. 2018-2019, n° 54-3119/001, p. 111.

39 Doc. parl., Ch. repr., sess. ord. 2018-2019, n° 54-3119/001, p. 111 : « Tel serait notamment le cas si l'organe d'administration avait manifestement dépassé la marge d'appréciation que lui offre le droit comptable en adoptant une décision qui conduit à ce que les comptes ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de la personne morale concernée ». L'arrêt du 10 mars 2016 de la Cour de Cassation confirme que les décisions de gestion contraires au droit comptable doivent être rectifiées, voy. Cass., 10 mars 2016, FJF, 2016. Voy. S. VANTHIENEN, « La notion de "décision de gestion" appliquée strictement », Fiscologue, 2016, n° 1474, p. 6-7.

40 Article 1:2 (associations) et article 1:3 (fondations), CSA.

41 Article 5:144, alinéa 2, CSA.

42 Article 6:117, alinéa 2, CSA.

43 Article 7:212, CSA : « Aucune distribution ne peut être faite lorsque l'actif net, tel qu'il résulte des comptes annuels, est, ou deviendrait, à la suite d'une telle distribution, inférieur au montant du capital libéré ou, si ce montant est supérieur, du capital appelé, augmenté de toutes les réserves que la loi ou les statuts ne permettent pas de distribuer. Pour l'application de cette disposition, la partie non-amortie de la plus-value de réévaluation est assimilée à une réserve légalement indisponible.
Par actif net, il faut entendre le total de l'actif, déduction faite des provisions, des dettes et, sauf cas exceptionnels à mentionner et à justifier dans l'annexe aux comptes annuels, des montants non encore amortis des frais d'établissement et des frais de recherche et de développement ».

44 Article 7:213, CSA : « Les statuts peuvent donner à l'organe d'administration le pouvoir de distribuer un acompte à imputer sur le dividende qui sera distribué sur les résultats de l'exercice.
Cette distribution ne peut avoir lieu que par prélèvement sur le bénéfice de l'exercice en cours, ou sur le bénéfice de l'exercice précédent si les comptes annuels de cet exercice n'ont pas encore été approuvés, le cas échéant réduit de la perte reportée ou majoré du bénéfice reporté, à l'exclusion de tout prélèvement sur des réserves existantes et en tenant compte des réserves à constituer en vertu de la loi ou des statuts.
Elle ne peut en outre être effectuée que si, au vu d'un état, évaluée par le commissaire et résumant la situation active et passive, l'organe d'administration constate que le bénéfice calculé conformément à l'alinéa 2 est suffisant pour permettre la distribution d'un acompte.
Le rapport d'examen limité du commissaire est annexé à son rapport de contrôle.
La décision de l'organe d'administration de distribuer un acompte ne peut être prise plus de deux mois après la date à laquelle a été arrêtée la situation active et passive.
Lorsque l'acompte excède le montant du dividende arrêté ultérieurement par l'assemblée générale, il est, dans cette mesure, considéré comme un acompte à valoir sur le dividende suivant ».

45 J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, « La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal », note sous Cass. 12 mai 1989, RCJB, 1992, p. 335.

Article 5:142, CSA : « Aucune distribution ne peut être faite si l'actif net de la société est négatif ou le deviendrait à la suite d'une telle

46 distribution. Si la société dispose de capitaux propres qui sont légalement ou statutairement indisponibles, aucune distribution ne peut être effectuée si l'actif net est inférieur au montant de ces capitaux propres indisponibles ou le deviendrait à la suite d'une telle distribution. Pour l'application de cette disposition, la partie non-amortie de la plus-value de réévaluation est réputée indisponible.
L'actif net de la société est établi sur la base des derniers comptes annuels approuvés ou d'un état plus récent résumant la situation active et passive. Dans les sociétés dans lesquelles un commissaire a été nommé, ce dernier évalue cet état. Le rapport d'évaluation limité du commissaire est joint à son rapport de contrôle annuel.
Par actif net, on entend le total de l'actif, déduction faite des provisions, des dettes et, sauf cas exceptionnels à mentionner et à justifier dans l'annexe aux comptes annuels, des montants non encore amortis des frais d'établissement et d'expansion et des frais de recherche et de développement ».

47 Article 5:143, CSA : « La décision de distribution prise par l'assemblée générale ne produit ses effets qu'après que l'organe d'administration aura constaté qu'à la suite de la distribution, la société pourra, en fonction des développements auxquels on peut raisonnablement s'attendre, continuer à s'acquitter de ses dettes au fur et à mesure de leur échéance pendant une période d'au moins douze mois à compter de la date de la distribution.
La décision de l'organe d'administration est justifiée dans un rapport qui n'est pas déposé. Dans les sociétés qui ont nommé un commissaire, ce dernier évalue les données comptables et financières historiques et prospectives de ce rapport. Le commissaire mentionne dans son rapport de contrôle annuel qu'il a exécuté cette mission.
Lors de la prise de la décision visée par cet article, les articles 5:76, 5:77 et 5:78 ne sont pas applicables ».

48 Article 6:115, CSA : « Aucune distribution ne peut être faite si l'actif net de la société est négatif ou le deviendrait à la suite d'une telle distribution. Si la société dispose de capitaux propres qui sont légalement ou statutairement indisponibles, aucune distribution ne peut être effectuée si l'actif net est inférieur au montant de ces capitaux propres indisponibles ou le deviendrait à la suite d'une telle distribution. Pour l'application de cette disposition, la partie non-amortie de la plus-value de réévaluation est réputée indisponible.
L'actif net de la société est établi sur la base des derniers comptes annuels approuvés ou d'un état plus récent résumant la situation active et passive. Dans les sociétés dans lesquelles un commissaire a été nommé, ce dernier évalue cet état. Le rapport d'évaluation limité du commissaire est joint à son rapport de contrôle annuel.
Par actif net, on entend le total de l'actif, déduction faite des provisions, des dettes, et, sauf cas exceptionnels à mentionner et à justifier dans l'annexe aux comptes annuels, des montants non encore amortis des frais d'établissement et d'expansion et des frais de recherche et de développement ».

49 Article 6:116, CSA : « La décision de distribution prise par l'assemblée générale ne produit ses effets qu'après que l'organe d'administration aura constaté qu'à la suite de la distribution, la société pourra, en fonction des développements auxquels on peut raisonnablement s'attendre, continuer à s'acquitter de ses dettes au fur et à mesure de leur échéance pendant une période d'au moins douze mois à compter de la date de la distribution.
La décision de l'organe d'administration est justifiée dans un rapport qui n'est pas déposé. Dans les sociétés qui ont nommé un commissaire, ce dernier évalue les données comptables et financières historiques et prospectives de ce rapport. Le commissaire mentionne dans son rapport de contrôle annuel qu'il a exécuté cette mission ».

50 Article 5:144 (SRL), CSA et article 6:117 (SC), CSA.

51 Ce point ne vise que les sociétés. En effet, les ASBL ne sont jamais tenues d'établir des comptes consolidés.

52 Article 3:23, CSA.

53 J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN sont également d'avis que dans le cas de violation de la réglementation de la législation comptable, une rectification des comptes annuels est obligatoire : « Dans la mesure où il n'est pas conforme à la réglementation comptable, un bilan approuvé est illégal: il viole non seulement cette réglementation, mais aussi la loi sur les sociétés. Les administrateurs et commissaire seront d'ailleurs passibles, dans certains cas, de sanctions pénales. Ce bilan risque de causer un préjudice à des tiers en les induisant en erreur sur la consistance du patrimoine social ou en faussant l'application des règles légales qui font référence au bilan; la responsabilité des administrateurs et commissaire pourrait être engagée. Ces deux considérations justifient et même commandent, à notre avis, que le bilan irrégulier soit mis, aussitôt que possible, en conformité avec la réglementation comptable ».

54 K. GEENS, M. WYCKAERT & C. CLOTTENS, De vennootschap – A. Algemeen deel, Kluwer, 2011, p. 548.

55 Une autre méthode pour la comptabilisation par la société, ASBL ou AISBL de la rectification dans l'exercice au cours duquel l'erreur est constatée (à savoir, dans les comptes annuels futurs à approuver et déposer) consiste dans le redressement des chiffres correspondants et le redressement du bilan d'ouverture (mouvement dans les capitaux propres) de l'exercice actuel.

56 Voir également en ce sens : J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, « La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal », note sous Cass. 12 mai 1989, RCJB, 1992, p. 334, n° 46 : « C'est essentiellement pendant la période qui sépare l'approbation du bilan de celle du bilan suivant qu'une rectification présente une utilité. Par la suite, il suffira généralement de faire les rectifications nécessaires dans le nouveau bilan ».

57 Le Collège de la Commission des normes comptables a d'ailleurs rendu une décision individuelle relevant du droit comptable qui se base notamment sur l'ancien avis 2014/4 – Rectification des comptes annuels et confirme que la rectification proposée par le demandeur est conforme à cet avis (Voy. DIDC 2019/001 – Expiration d'un contrat de location-financement immobilier – Rectification des comptes annuels, décision du 25 octobre 2019).

58 Certaines sociétés, ASBL et AISBL doivent rédiger un rapport de gestion qui est publié avec les comptes annuels auxquels il se rapporte. Puisque les comptes annuels de ces sociétés, ASBL, AISBL sont rectifiés, elles rédigeront un nouveau rapport de gestion afin qu'il concorde avec les comptes annuels rectifiés. En outre, certaines sociétés, ASBL et AISBL doivent ou peuvent faire contrôler leurs comptes annuels par un commissaire. De la même manière que le rapport de gestion, ces comptes annuels rectifiés devront faire l'objet d'un nouveau rapport du commissaire rédigé préalablement à l'approbation des comptes annuels par l'assemblée générale.

59 Pour les sociétés (article 3 :10, CSA) et les ASBL et AISBL qui à la date du bilan du dernier exercice clôturé dépassent plus d'un des critères de l'article 3 :47, § 2, CSA (article 3 :47, § 7, CSA).

60 L'article 3:19, § 2 (sociétés) et l'article 3:49, § 2 (ASBL et AISBL), CSA disposent que : « A moins qu'elle ne résulte du redressement par l'organe d'administration de simple erreurs matérielles, la rectification doit être soumise à l'approbation [des associés réunis en assemblée (sociétés

uniquement)] ou de l'assemblée générale lorsque celle-ci est requise par la loi ».

61 Pour les sociétés (article 3:10, CSA) et les ASBL et AISBL qui à la date du bilan du dernier exercice clôturé dépassent plus d'un des critères prévus à l'article 3:47, § 2 du CSA (article 3:47, § 7, CSA).

62 Voir l'article 3:74, § 2 de l'AR CSA.

63 Une autre méthode pour la comptabilisation par la fondation de la rectification dans l'exercice au cours duquel l'erreur est constatée (à savoir, dans les comptes annuels futurs à approuver et déposer) consiste dans le redressement des chiffres correspondants et le redressement du bilan d'ouverture (mouvement dans les capitaux propres) de l'exercice actuel.

64 Voir également en ce sens : J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, « La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal », note sous Cass. 12 mai 1989, RCJB, 1992, p. 334, n° 46 : « C'est essentiellement pendant la période qui sépare l'approbation du bilan de celle du bilan suivant qu'une rectification présente une utilité. Par la suite, il suffira généralement de faire les rectifications nécessaires dans le nouveau bilan ».

65 Le Collège de la Commission des normes comptables a d'ailleurs rendu une décision individuelle relevant du droit comptable qui se base notamment sur l'ancien avis 2014/4 – Rectification des comptes annuels et confirme que la rectification proposée par le demandeur est conforme à cet avis (Voy. DIDC 2019/01 – Expiration d'un contrat de location-financement immobilier – Rectification des comptes annuels, décision du 25 octobre 2019).

66 Certaines fondations doivent rédiger un rapport de gestion qui est publié en même temps que les comptes annuels. Ces fondations rédigeront un nouveau rapport de gestion afin qu'il concorde avec les comptes annuels rectifiés. En outre, certaines fondations doivent ou peuvent faire contrôler leurs comptes annuels par un commissaire. De la même manière que le rapport de gestion, ces comptes annuels rectifiés devront faire l'objet d'un nouveau rapport du commissaire rédigé préalablement à l'approbation des comptes annuels par l'organe d'administration.