

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2011/24 - Frais de restructuration - Traitement dans les comptes annuels

La restructuration des activités d'une entreprise peut impliquer des charges considérables.

L'article 58, alinéa 2, de l'arrêté royal d'exécution du Code des sociétés (AR C.Soc.) permet, à certaines conditions, d'inscrire ces charges à l'actif, au titre de frais d'établissement (Rubrique I de l'actif du bilan) :

«Les charges engagées dans le cadre d'une restructuration ne peuvent être portées à l'actif que pour autant qu'il s'agisse de dépenses nettement circonscrites, relatives à une modification substantielle de la structure ou de l'organisation de la société et que ces dépenses soient destinées à avoir un impact favorable et durable sur la rentabilité de la société. La réalisation de ces conditions doit être justifiée dans l'annexe. Dans la mesure où les frais de restructuration consistent en charges qui relèvent des charges d'exploitation ou des charges exceptionnelles, leur transfert à l'actif s'opère par déduction globale explicite respectivement du total des charges d'exploitation et des charges exceptionnelles ».

L'inscription à l'actif de charges engagées dans le cadre d'une restructuration n'est justifiée que pour autant :

- 1° qu'il s'agisse de dépenses à caractère exceptionnel, nettement circonscrites et relatives à une modification substantielle de la structure ou de l'organisation de l'entreprise;
- 2° que, de l'avis de l'organe de gestion de l'entreprise, ces dépenses aient un impact favorable et durable sur la rentabilité de l'entreprise.

Les frais de restructuration peuvent comporter des dépenses et charges de natures diverses : amortissements exceptionnels, frais d'étude, frais de déménagement, indemnités de préavis, mise en place d'un régime de prépension (conventionnelle), frais de recyclage du personnel, acquisition de matériels nouveaux, provisions pour charges, etc. Ils seront pris en charge selon leur nature, le plus souvent au titre de charges exceptionnelles, ou au titre de charges d'exploitation ou encore de charges financières¹. Leur inscription à l'actif en vue de leur répartition sur les exercices ultérieurs s'opèrera par déduction globale explicite des charges exceptionnelles, des charges d'exploitation ou des charges financières², respectivement.

La mise en place du plan d'amortissement de ces frais doit s'inspirer tout directement de leur impact estimé sur la rentabilité de l'entreprise, étant entendu que, s'agissant de frais d'établissement, ce plan ne peut excéder cinq ans, conformément à l'article 59 de l'AR C.Soc.

Les écritures à enregistrer peuvent être illustrées comme suit. A titre d'exemple, considérons qu'une entreprise doive, dans le cadre de la restructuration de ses activités, acter un amortissement exceptionnel de 1000 sur une machine qu'elle décide de désaffecter, afin d'aligner la valeur comptable de cette machine sur sa valeur probable de réalisation (AR C.Soc., art. 65). Elle doit par ailleurs exposer des charges liées au licenciement de travailleurs (ouvriers) de 675 au total et à une étude de consultants relative à la restructuration (d'un prix de 100, hors TVA). L'entreprise doit en outre payer 200 (hors TVA) de frais bancaires pour le rééchelonnement de ses dettes. L'entreprise décide de reprendre ces charges à son actif, au titre de frais de restructuration, et de les amortir à concurrence de 20 % par année.

L'entreprise va, dans un premier temps, enregistrer ces charges :

6602	Amortissements et réductions de valeur exceptionnels sur immobilisations corporelles (dotations)	1.000	
	à 239 Installations, machines et outillage – Amortissements actés ³		1.000
6203	Rémunérations et avantages sociaux directs – Ouvriers	500	
621	Cotisations patronales d'assurances sociales	175	
	à 4530 Précompte professionnel retenu		130
	454 Office National de Sécurité Sociale		240
	455 Rémunérations		305
664-668	Autres charges exceptionnelles (étude)	100	
411	TVA à récupérer	21	
	à 440 Fournisseurs		121
650	Intérêts, commissions et frais afférents aux dettes	200	
411	TVA à récupérer	42	
	à 55 Etablissements de crédit		242

L'activation de ces charges se traduira comme suit.

204	Frais de restructuration		1.975	
	à 649	Charges d'exploitation portées à l'actif au titre de frais de restructuration (-)		675
	65(9)	Charges exceptionnelles portées à l'actif au titre de frais de restructuration (-)		200
	669	Charges exceptionnelles portées à l'actif au titre de frais de restructuration (-)		1.100

L'amortissement annuel des frais de restructuration sera enregistré comme suit.

6300	Dotations aux amortissements sur frais d'établissement		395	
	à 204	Frais de restructuration ⁴		395

Cet avis remplace l'avis 123/1

-
- ¹ Il s'agirait de charges financières que la société devrait exposer dans le cadre d'une modification substantielle de sa structure ou de son organisation et qui seraient destinées à avoir un impact favorable et durable sur la rentabilité de la société.
 - ² Le plan comptable minimum normalisé ne comporte toutefois pas de compte spécifique pour cette activation (tel que les comptes 649 Charges d'exploitation portées à l'actif au titre de frais de restructuration (-) et 669 Charges exceptionnelles portées à l'actif au titre de frais de restructuration (-), voir ci-après). L'article 58, alinéa 2, de l'AR C.Soc. commande en effet que ces charges soient transférées à l'actif par déduction globale explicite respectivement du total des charges d'exploitation et des charges exceptionnelles. Par analogie avec les charges d'exploitation et les charges exceptionnelles, les charges financières seront transférées à l'actif par le crédit d'un compte 65X Charges financières portées à l'actif au titre de frais de restructuration (-). La Commission des Normes Comptables prendra les initiatives nécessaires pour que soit ajouté dans le plan comptable minimum normalisé repris en annexe de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant le teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé un compte portant cet intitulé.
 - ³ Le cas échéant, la machine désaffectée sera transférée vers le compte 26 Autres immobilisations corporelles.
 - ⁴ Les amortissements sur frais d'établissement (parmi lesquels les frais de restructuration) sont portés au crédit des comptes concernés ou font l'objet de sous-comptes relatifs à ceux-ci (Annexe à l'AR du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé, note de bas de page 5).