

Avis CNC 154/1 - Modification des règles d'évaluation à la suite d'une modification de la législation -Information

L'article 17, alinéa 1er de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 impose la permanence des règles d'évaluation, laquelle est d'ailleurs reconnue par la doctrine comptable comme un principe comptable général¹. En vertu de ce principe, les règles d'évaluation doivent rester identiques d'un exercice à l'autre et être appliquées de manière systématique.

Permanence ne signifie toutefois pas immuabilité. L'alinéa 2 du même article 17 stipule au contraire que les règles d'évaluation doivent faire l'objet d'une adaptation dans les cas où, notamment à la suite d'une modification importante des activités de l'entreprise, de la structure de son patrimoine ou des circonstances économiques et technologiques, les règles d'évaluation antérieurement suivies ne répondent plus au prescrit de l'article 3 qui énonce le principe fondamental de l'image fidèle.

En vertu de l'article 17, alinéa 3, une telle modification des règles d'évaluation doit être mentionnée et justifiée dans l'annexe relative aux comptes de l'exercice au cours duquel la modification est appliquée pour la première fois. La même annexe mentionnera en outre l'estimation de l'influence de l'application des règles modifiées sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise².

La Commission a été interrogée sur la question de savoir si l'article 17 précité et l'information prévue par ce dernier s'appliquent en cas de modification par une entreprise des règles d'évaluation, qui intervient à la suite du remplacement d'une règle d'évaluation imposée légalement par une nouvelle règle également imposée par la loi. La Commission a donc examiné si l'hypothèse dans laquelle une entreprise est tenue -en raison d'une modification de la législation - d'adapter ses règles d'évaluation, est visée par l'article 17 précité dont l'application, dans cette optique, ne serait pas limitée à des modifications des règles d'évaluation décidées par une entreprise, certes dans le cadre du respect de l'exigence de l'image fidèle mais sans rapport avec une quelconque modification de la législation en vigueur.

De l'avis de la Commission, la réponse à cette question dépend de la portée du principe fondamental de «l'image fidèle» que l'article 3 précité de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 a repris en exécution de la quatrième directive de la CEE. Comme le souligne le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 12 septembre 1983, cette image fidèle résultera en principe de l'application des schémas et des règles d'évaluation déposés dans l'arrêté. Cette thèse est d'ailleurs conforme à une interprétation généralement admise de la disposition correspondante de la quatrième directive CEE, telle qu'elle a été reprise dans les procès-verbaux du Conseil des Ministres européens qui a approuvé cette directive. Il existe donc une présomption que l'application des règles d'évaluation établies par la loi conduit à l'image fidèle prescrite par l'article 3. Lorsqu'une règle d'évaluation prévue par la loi est modifiée ou remplacée, il convient par conséquent de considérer en principe que la règle modifiée ou nouvelle répond mieux à l'exigence de l'image fidèle. Ceci implique que l'entreprise qui, à la suite d'une telle modification légale, applique la règle d'évaluation modifiée ou nouvelle, est censée l'avoir décidé dans le cadre du respect de l'exigence de l'image fidèle. Elle serait d'ailleurs tenue de refuser l'application de la nouvelle règle ou de la règle modifiée ou d'y déroger s'il s'avérait, dans des cas exceptionnels, que cette application n'entraîne pas le respect du prescrit de l'article 3³.

La Commission estime en conséquence que l'article 17 vise également les cas d'application d'une règle d'évaluation modifiée ou nouvelle à la suite d'une modification légale. Il en résulte que l'article 16, alinéas 2 et 3 doit être appliqué (c'est-à-dire mention et justification dans l'annexe et indication de l'effet de la nouvelle règle sur le patrimoine et le résultat) du moins dans la mesure où l'influence estimée de la règle modifiée ou nouvelle, tenant compte de l'objectif de l'article 3 précité, est importante.

1. Cf. aussi l'article 31, alinéa 1er, b) de la 4ème directive CEE.

2. Cf. article 16, alinéas 2 et 3 de l'arrêté royal du 8 octobre 1986.

3. Article 16, alinéa 1er de l'arrêté royal du 8 octobre 1976.