

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2016/14 - Commandes en cours d'exécution: modifications introduites par l'arrêté royal du 18 décembre 2015

Avis du 7 septembre 2016¹

- I. Introduction
- II. Contexte et réglementation avant le 1er janvier 2016
- III. Réglementation applicable aux exercices prenant cours après le 31 décembre 2015
 - A. Généralités
 - B. Conditions d'application
 - C. Mentions dans l'annexe

I. Introduction

1. Le Rapport au Roi précédant 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 Conseil² a modifié les règles spécifiques applicables aux commandes en cours d'exécution.³ Cette modification vise uniquement la présentation du bilan et non la prise en résultats.⁴

2. Sur la base du nouvel alinéa 2 de l'article 71 AR C.Soc. les commandes en cours d'exécution peuvent faire l'objet d'une compensation directe avec les acomptes reçus par contrat, au terme de laquelle soit le solde débiteur est présenté comme commande en cours d'exécution, soit le solde créditeur est présenté comme acompte reçu.

II. Contexte et réglementation avant le 1^{er} janvier 2016

3. Dans le cas de commandes en cours d'exécution de longue durée, le contrat prévoit souvent au profit du fournisseur une facturation d'acomptes intermédiaires. Ces acomptes, facturés en fonction de l'état de l'avancement des travaux, sont traités comme des acomptes reçus sur commandes et ainsi portés au passif du bilan sous les dettes à un an au plus.⁵

4. Depuis l'année 2004, le Ministre de l'Economie accorde une dérogation collective aux membres de la Bouwunie et de la Confédération Construction, qui consiste à admettre, par projet individuel, une compensation dans les comptes annuels des montants exprimés sous les postes de bilan Commandes en cours d'exécution et Acomptes reçus sur commandes. L'inclusion distincte des deux rubriques dans le bilan pourrait en effet influencer négativement et décisivement le ratio de liquidité, de solvabilité et de rentabilité des entreprises concernées et pourrait éventuellement donner lieu à un handicap concurrentiel à l'égard des entreprises étrangères désireuses de participer aux marchés publics. Les entreprises actives dans d'autres secteurs introduisent des demandes de dérogation similaires, mais sur base individuelle.⁶

III. Réglementation applicable aux exercices prenant cours après le 31 décembre 2015

A. Généralités

5. L'arrêté royal du 18 décembre 2015 entend dorénavant offrir à chaque société, quel que soit son secteur d'activité, la faculté de procéder à ce type de compensation.⁷

6. Ainsi le Gouvernement entend faciliter aux PME généralement modestement capitalisées, l'accès aux marchés publics.⁸

7. Étant donné que les dispositions de l'arrêté royal du 18 décembre 2015 ne sont applicables qu'aux exercices prenant cours à dater du 1^{er} janvier 2016, le mode de présentation prévu à l'article 71, alinéa 2 de l'AR C.Soc. ne peut être appliqué pour la première fois que lors de l'établissement du bilan pour les comptes annuels relatifs aux exercices prenant cours à dater du 1^{er} janvier 2016.⁹

B. Conditions d'application

8. La compensation prévue à l'article 71, alinéa 2 peut être appliquée à condition qu'il s'agisse des commandes en cours d'exécution telles que définies par l'article 95, § 1^{er}, VI. B., AR C.Soc. :

« Sont portés sous cette rubrique :

- a. les travaux en cours d'exécution, effectués pour compte de tiers en vertu d'une commande, mais non encore réceptionnés;
- b. les produits en cours de fabrication exécutés pour compte de tiers en vertu d'une commande, mais non encore livrés, sauf s'il s'agit de produits qui sont fabriqués en série de façon standardisée;
- c. les services en cours de prestation, exécutés pour compte de tiers en vertu d'une commande, mais non encore livrés, sauf s'il s'agit de services qui sont prestés en série de façon standardisée. »

9. La Commission tient à souligner que la compensation admise concerne uniquement la présentation au bilan des postes Commandes en cours d'exécution et Acomptes reçus sur commandes. Après l'établissement de l'inventaire final, les commandes en cours d'exécution et les acomptes reçus sur ces commandes sont apurés directement (en les soldant directement, sans passer par le compte de résultats) pour chaque projet,¹⁰ et ce quelle que soit la méthode d'imputation des bénéfiques utilisée (notamment la méthode de completed contract ou la méthode de percentage of completion).¹¹

10. La Commission tient à souligner que la compensation devra être appliquée par projet et ne peut être appliquée de manière globale en vue de compenser les montants totaux du poste de l'actif du bilan Commandes en cours d'exécution et du poste du passif du bilan Acomptes reçus sur commandes.

Un projet est un contrat spécifiquement négocié pour la construction d'un actif ou d'un ensemble d'actifs qui sont étroitement liés ou interdépendants en termes de conception, de technologie et de fonction, ou de finalité ou d'utilisation.¹²

11. Au début du nouvel exercice comptable, les comptes soldés sont extournés et les montants non soldés sont repris dans des postes distincts Commandes en cours d'exécution et Acomptes reçus sur commandes.

12. Enfin, la Commission tient à souligner que la compensation admise en vertu de l'article 71, alinéa 2 de l'AR C.Soc. doit être appliquée à tous les projets ou ne s'applique à aucun d'entre eux.¹³ La Commission est d'avis que cette méthode facilitera la compréhension du lecteur des comptes annuels. La mention dans l'annexe informera le lecteur des comptes annuels sur la méthode de présentation appliquée par l'entreprise. La décision d'appliquer ou non la compensation admise en vertu de l'article 71, alinéa 2 de l'AR C.Soc. aura un impact sur le total du bilan et influencera dès lors automatiquement le calcul des critères sur la base des articles 15 et 15/1 du C.Soc.

C. Mentions dans l'annexe

13. L'application de la compensation devra faire l'objet d'une mention explicite dans l'annexe aux comptes annuels.¹⁴ La Commission tient à rappeler que lors de l'application pour la première fois, il faut en outre veiller au respect de l'article 86 de l'AR C.Soc., lequel stipule 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.

14. L'article 71, alinéa 2 prévoit en outre que l'annexe mentionnera les montants avant l'établissement du solde. Ceux-ci sont les montants qui seront normalement présentés dans les rubriques 37 et 46, si l'entreprise ne fait pas application du mode de présentation admis par l'article 71, alinéa 2 de l'AR C.Soc.¹⁵

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 7 juin 2016 sur le site de la CNC.

2 MB, 30 décembre 2015.

3 L'article 17, 1^o, ajoute un alinéa à l'article 71 de l'AR C.Soc., à la suite de l'utilisation par la Belgique de la faculté prévue par l'article 6.2 de la Directive.

4 Cette modification a pour conséquence que le point 24 de l'avis CNC 2012/15 – Commandes en cours d'exécution n'est plus applicable.

5 Compte 46 Acomptes reçus sur commandes.

6 Rapport au Roi précédant 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.

7 Les sociétés faisant application de cette faculté sont toutefois tenues de mentionner les montants bruts, avant leur compensation, dans l'annexe aux comptes annuels, voir infra. La Belgique utilise ainsi la faculté offerte par l'article 6.2 de la Directive aux Etats membres de procéder à ce type de compensations.

8 Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 18 décembre 2015 transposant la Directive 2013/34/UE du 26 juin 2013.

9 Sauf si le Ministre de l'Economie ou son délégué a accordé une dérogation au préalable à l'entreprise.

10 Et non globalement pour l'ensemble des projets ou commandes.

11 Voir l'avis CNC 2012/15 - Commandes en cours d'exécution.

12 Voir la norme IAS 11, § 3, alinéa 2.

13 Voir l'article 25, § 1^{er}, AR C.Soc.

14 Article 71, alinéa 3, AR C.Soc.

15 Article 71, alinéa 2, AR C.Soc.