Avis CNC 121/2 - Prise en charge de pertes par les associés ou par des tiers

Il n'est pas rare, lorsqu'une entreprise a éprouvé des pertes, que des associés ou des tiers interviennent dans la couverture de ces pertes ou les reprennent à leur compte en vue d'assainir le bilan. Diverses questions ont été posées à la Commission au sujet de la traduction dans les comptes annuels de telles interventions.

Des cas concrets qui lui ont été soumis pour avis, il apparaît que, eu égard à la multiplicité des situations concrètes, il n'est pas possible de fournir une réponse unique et qu'il y a lieu chaque fois d'analyser les éléments de fait en présence et d'en déduire les modes d'imputation comptable à la lumière des principes généraux consacrés par la réglementation.

Dans une première hypothèse, la perte de l'exercice, telle qu'elle résulte des comptes annuels, augmentée le cas échéant de la perte reportée, est prise en charge par un ou par plusieurs associés dominants ou par l'ensemble des associés, ou encore par les administrateurs ou gérants, voire par des tiers. Dans cette hypothèse, on se trouve devant une affectation du résultat, approuvée par l'assemblée générale lors même que cette affectation suppose un engagement individuel du ou des personnes en cause. Elle constitue en réalité la réciproque d'une décision d'affectation du bénéfice par l'assemblée. Elle doit tout normalement figurer dans le tableau d'affectation des résultats.

Sans doute, les schémas annexés à l'arrêté royal du 8 octobre 1976 ne prévoient-ils pas, à l'heure actuelle, une rubrique pour de telles prises en charge de pertes par des tiers. La Commission proposera, à l'occasion d'une prochaine adaptation de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, d'y pourvoir. Entretemps, les entreprises ont la faculté, par application des principes généraux déposés dans l'article 3 de l'arrêté, de mentionner une telle prise en charge dans le tableau d'affectation des résultats.

Il arrive fréquemment par ailleurs - principalement dans le secteur des entreprises de droit public, mais aussi dans d'autres - qu'en vertu de dispositions légales ou réglementaires ou en vertu d'engagements contractuels, les pouvoirs publics se voient conduits à couvrir certains résultats. Tantôt cette intervention porte sur l'apurement du déficit d'exploitation proprement dit, tantôt sur le total des résultats d'exploitation et des résultats financiers; tantôt elle est rattachée à d'autres critères.

Dans ces différents cas, la Commission a formulé l'avis que si, en exécution des dispositions légales, réglementaires ou contractuelles en cause, l'obligation d'apurement porte sur certains éléments du compte de résultats et non sur le solde de celui-ci, ces interventions doivent être portées au compte de résultats, au titre de produits, à l'endroit et sous l'intitulé qui, en l'espèce, traduisent le mieux la portée réelle de cette intervention. Une explicitation dans l'annexe s'imposera en règle générale.

Il est aussi des cas où, en vue d'assainir la situation financière de l'entreprise et en vue d'éviter d'avoir à présenter un compte de résultats se clôturant en perte ou avec une perte importante, les associés reprennent - avant bilan - tout ou partie de la perte en cause. Cette reprise peut être opérée de manière directe; par exemple lorsque les associés font à l'entreprise un apport à fonds perdus (versement en espèces - abandon de créance - engagement de versement). En ce cas, l'apurement de perte par un don présente, dans le chef de l'entreprise, le caractère d'un résultat exceptionnel qui doit être traduit à ce titre dans les comptes annuels.

Plus fréquemment toutefois, cette prise en charge est réalisée d'une manière indirecte, par exemple par la reprise à sa valeur nominale d'une créance douteuse, par la cession d'actifs à un prix avantageux, par la renonciation à des intérêts débiteurs, etc. Dans une telle hypothèse, la traduction comptable doit nécessairement suivre les conventions et arrangements intervenus, lors même que l'objectif de ces conventions et arrangements consiste à transférer des pertes. Ce faisant, toutefois, il est évident que le compte de résultats ne correspond plus, quant à sa structure, à la réalité, vu qu'il ne mentionne ni le montant effectif des produits et charges qui ont subi l'impact du transfert de la perte, ni le produit exceptionnel que constitue cette prise en charge. Il importera, dès lors, de toute évidence, d'en faire une mention appropriée dans l'annexe, par application du principe général déposé à l'article 3 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976.

De l'avis de la Commission, il est hautement souhaitable que, dans tous les cas précités, la nature de l'intervention de la tierce personne dans les pertes de l'entreprise soit précisée à l'annexe. Il faut, en effet, éviter que le lecteur des comptes annuels soit amené à présumer - à tort - que ce tiers continuerait à intervenir dorénavant en tout ou en partie dans les pertes futures.