COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 112/2 - Insuffisance d'amortissements actés avant l'entrée en vigueur de l'arrêté royal du 8 octobre 1976

La Commission a été interrogée sur la question de savoir si, lors de l'établissement des premiers comptes annuels auxquels s'applique l'arrêté royal du 8 octobre 1976, les amortissements, réductions de valeur et provisions pour risques, afférents à des exercices antérieurs mais qui, à défaut de rentabilité suffisante ou pour des motifs fiscaux, n'ont pas été actés au cours de ces exercices, doivent être pris en charge par ce premier exercice.

Il convient tout d'abord de souligner que l'arrêté du 8 octobre 1976 n'a pas d'effet rétroactif. Il ne vise dès lors pas les comptes annuels antérieurs à ceux auxquels il s'applique en vertu de son article 48. En revanche, et pour ces exercices antérieurs, il n'a pas abrogé les dispositions des lois coordonnées sur les sociétés commerciales relatives à l'obligation d'acter les amortissements nécessaires.

Il est évident, ensuite, que sous l'empire de l'arrêté du 8 octobre 1976 comme antérieurement, la situation patrimoniale de l'entreprise telle qu'elle résulte de l'inventaire et du bilan ne peut être surestimée, par une surévaluation des actifs ou une sous-évaluation des passifs. La responsabilité civile et pénale de l'organe de gestion se trouverait engagée par une telle surestimation, lors même que celle-ci proviendrait, non pas d'une insuffisance des amortissements, réductions de valeur et provisions afférents à l'exercice et actés à charge de celui-ci, mais d'amortissements, réductions de valeur et provisions afférents à des exercices antérieurs et qui n'auraient pas été pris en charge.

De l'avis de la Commission, c'est à l'organe de gestion, responsable de l'établissement des comptes annuels qu'il appartient d'examiner si au bilan précédant celui auquel s'applique pour la première fois l'arrêté d'octobre 1976, la valeur pour laquelle les avoirs, dettes et engagements de l'entreprise fuguraient à l'inventaire répondait aux principes de sincérité, de prudence et de bonne foi. En cas de surestimation dans ce bilan de l'actif ou de sous-estimation du passif, cette surévaluation devra de toute évidence être corrigée à charge de l'exercice subséquent.

En revanche, si malgré la non-prise en charge au cours d'exercices antérieurs d'amortissements, la valeur d'utilisation des immobilisations n'est pas inférieure au début de ce premier exercice, à leur valeur comptable, la non-rétroactivité des dispositions de l'arrêté susvisé a pour effet qu'il n'y a pas obligation d'appliquer à charge de ce premier exercice les dotations d'amortissements qui auraient affecté les exercices antérieurs si le plan adopté en exécution de l'article 15 de l'arrêté, avait été appliqué au cours de ces mêmes exercices.

On soulignera à ce titre l'importance qui s'attache, sous l'angle de la responsabilité de l'organe de gestion, à la mention dans l'annexe, conformément à l'article 15 de l'arrêté, des règles d'évaluation adoptées et, conformément à l'article 47, des modifications apportées aux règles d'évaluation dans les premiers comptes annuels auxquels l'arrêté s'applique.

Ces mêmes principes s'appliquent aux frais d'établissement; aux termes de l'arrêté ceux-ci doivent faire l'objet de tranches d'amortissements de 20 % au moins.

Si ces frais continuent à revêtir une utilité pour l'activité de l'entreprise, ils pourront se voir amortis au cours des années subséquentes à concurrence, au minimum, de 20 %. Si au contraire, ils ne revêtent plus d'utilité pour l'activité future de l'entreprise, ils ne pourront être maintenus à l'actif.