

Avis CNC 7-2 - Comptes annuels internes et externes – Notions

Dans un certain nombre de cas, la Commission a relevé une certaine confusion au niveau de la distinction découlant de la loi comptable et de ses arrêtés d'exécution entre, d'une part les comptes annuels dits internes et, d'autre part, les comptes annuels dits externes¹.

En effet, en y consacrant deux dispositions distinctes, la loi comptable a opéré une nette différence entre les deux notions.

Les comptes annuels internes sont ceux que l'article 7, alinéa 2, de la loi comptable impose indistinctement à toutes les entreprises visées par elle en son article 1er. Cette obligation, fondamentale sous l'angle micro-économique, a été consacrée par ladite loi comptable et s'applique dès lors - quelle que soit leur forme ou leur taille - aux commerçants personnes physiques, aux sociétés commerciales ou à forme commerciale, aux organismes publics dont les engagements sont réputés commerciaux par la loi ainsi qu'aux succursales et sièges d'opération des personnes physiques non domiciliées en Belgique et des personnes morales de droit étranger.

En cas de dépassement d'une des limites fixées par l'article 12 de la loi comptable (soit un total du bilan de 25 millions de francs, un chiffre d'affaires de 50 millions de francs, un effectif de 50 travailleurs), les comptes annuels internes seront établis dans le respect des dispositions des Chapitres I et II et des schémas prévus par l'arrêté royal du 8 octobre 1976, à moins qu'en vertu de l'article 16 de la loi, l'entreprise concernée ne soit exclue de son champ d'application.

Conformément à l'article 7, alinéa 3, les comptes annuels, ainsi que les pièces de l'inventaire qui les appuient, sont transcrits dans un livre qui répond aux exigences de forme prévues à l'article 8, § 2 de la loi.

Les comptes annuels externes, par contre, sont visés à l'article 10 de la loi lequel article autorise le Roi à arrêter la forme et le contenu des bilans, des comptes de résultats et de l'annexe dont le dépôt est exigé par la loi. Les comptes annuels externes sont en réalité les comptes soumis à un régime légal de publicité. (cf. avis n° 110 dans le Bull. CNC n° 2).

Il est important d'attirer l'attention sur le fait que si, en son article 10, la loi comptable règle la forme et le contenu des comptes annuels à publier, elle n'impose pas leur publication, se limitant en cette matière à la seule référence au droit en vigueur.

Par droit en vigueur, il convient essentiellement d'entendre en l'occurrence les dispositions des lois coordonnées sur les sociétés commerciales imposant et réglant la publication des comptes annuels de certaines formes de sociétés, notamment la S.A., la S.P.R.L., les sociétés en commandite par actions et les sociétés coopératives². Sont ensuite visées, certaines dispositions particulières relatives notamment à certains organismes publics prescrivant également l'une ou l'autre forme de publication de leurs comptes annuels³.

Il n'est, certes, pas inutile de rappeler que, par contre, le droit en vigueur n'impose pas la publication de comptes annuels aux commerçants personnes physiques, aux sociétés en nom collectif, aux sociétés en commandite simple, ni aux succursales et sièges d'opérations des entreprises étrangères.

Ainsi, la loi comptable impose l'établissement de comptes annuels à toute entreprise soumise à son application, quelle que soit sa forme ou sa taille⁴ sans prescrire cependant la publication proprement dite de ces comptes. Dans sa version actuelle, l'article 10 de la loi a, en effet, pour seul but d'autoriser le Roi à arrêter la forme et le contenu des comptes annuels à publier en vertu d'une loi autre que la loi comptable.

Bien que les comptes annuels externes et internes soient, en règle générale, identiques, l'utilité réelle de la distinction prévue par la loi réside dans la différence potentielle entre les deux, essentiellement au niveau de la forme.

L'arrêté royal du 8 octobre 1976 a fait usage de cette faculté. En effet, le Chapitre III dudit arrêté règle exclusivement la forme et le contenu des comptes à publier. Ainsi, l'article 39 de ce chapitre permet à certaines entreprises, bien qu'elles soient tenues d'établir des comptes internes complets, de publier néanmoins des comptes annuels selon un schéma dit abrégé, pour autant qu'elles soient tenues à la publication de leurs comptes annuels (en vertu du droit des sociétés ou d'une autre disposition légale). Par ailleurs, l'article 37, alinéa 2, dispose que les comptes annuels externes sont exprimés en milliers de francs⁵.

Enfin, il y a lieu de signaler qu'au niveau du droit des sociétés, les comptes annuels externes et ceux approuvés par l'assemblée générale des actionnaires, sont nécessairement identiques, puisqu'en vertu de l'article 80, alinéa 1er, des lois sur les sociétés, ce sont ces comptes qui doivent faire l'objet du dépôt au Greffe du Tribunal de Commerce endéans les trente jours suivant la date de leur approbation.

Primauté des comptes annuels internes

La portée de la distinction exposée ci-avant ne peut toutefois être exagérée.

Comme il est souligné ci-dessus, les comptes externes et internes sont, en règle générale, concordants. Ce n'est qu'à titre exceptionnel que la réglementation permet la publication de comptes annuels plus succincts que les comptes internes.

D'autre part, il est évident que la réglementation met l'accent sur les comptes internes, c'est-à-dire, complets, procédant, pour les entreprises régies par l'arrêté royal du 8 octobre 1976, sans addition ou omission de la balance des comptes⁶. Les comptes externes n'en constituent qu'une modalité particulière visant un objectif déterminé : la publication.

Ainsi, lorsqu'une loi ou un arrêté se réfère aux comptes annuels d'une entreprise, sans autre précision, ce sont en règle générale les comptes internes qui sont visés. Tel est notamment le cas en matière fiscale ainsi que pour l'application de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à communiquer aux conseils d'entreprise.

1 Bien qu'aucun des deux termes ne soit repris dans la loi, ils sont utilisés pour des raisons de facilité.

2 Cf. respectivement les articles 80, 107, 137 et 158 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

3 Cf. p. ex. l'article 76 de la loi portant modification et complément des lois sur la comptabilité de l'Etat et l'article 6, § 6 de la loi du 16 mars 1954 relatif au contrôle de certains organismes d'intérêt public.

4 Article 7, alinéa 2.

5 Cf. à ce sujet le Bulletin n° 5, p. 4.

6 Article 5, arrêté royal du 8 octobre 1976.