Avis CNC 14/1 - Compétence d'avis

L'article 14 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises prévoit la création par le Roi d'une Commission des Normes Comptables «ayant pour mission:

1. de donner tout avis au Gouvernement et au Parlement à la demande de ceux-ci ou d'initiative;
2. de développer la doctrine comptable et de formuler les principes d'une comptabilité régulière, par la voie d'avis ou de recommandations.»

Cette disposition était justifiée comme suit dans l'exposé des motifs de la loi:

«L'adaptation aux situations sectorielles, la prise en considération des problèmes particuliers de certaines entreprises et l'évolution de la doctrine comptable, spécialement à partir de textes légaux se limitant à l'énoncé de règles essentielles et donc nécessairement générales, ont conduit le gouvernement à envisager la création d'une commission spécialisée en matière de normes comptables. Celle-ci pourra contribuer à la fois à l'élaboration des mesures d'exécution de la loi, au développement de la doctrine comptable dans ses aspects généraux et dans ses implications plus techniques et éclairer l'usage du pouvoir de dérogation auquel on a fait allusion plus haut.

Il importe, en effet, de l'avis du Gouvernement, que le pays dispose d'une institution qui, outre la compétence consultative qui lui sera reconnue tant en direction de l'Etat qu'en direction des entreprises et des professionnels du contrôle comptable, sera appelée, dans une matière aussi technique et en développement aussi constant que celle des normes applicables à la tenue des comptabilités et aux comptes annuels, à contribuer, sous la forme d'avis ou de recommandations, au développement de la doctrine comptable par la formulation de ce qu'il est convenu d'appeler les principes d'une comptabilité régulière (accounting principles). Ces principes pourront, s'il échet, faire l'objet de dispositions réglementaires à prendre en application de la loi. Il est bien évident que, dès sa constitution, cette commission aura un rôle important à jouer, sous forme d'avis et de propositions, dans la mise en oeuvre des dispositions de la présente loi.»[1]

C'est cette conception qui a gouverné l'action poursuivie par la Commission des Normes Comptables depuis sa création.

A plusieurs reprises, la question a été posée de savoir quelle était la force obligatoire des avis émis par la Commission. Sont visés, les avis formulés en application de l'article 14, 2° susvisé. En effet, il est bien évident que les avis adressés au Parlement ou au Gouvernement en application du 1°, ne lient ceux-ci en rien; sous l'angle juridique comme sous l'angle politique, ils sont seuls juges des décisions qui relèvent de leur compétence. La Commission a toutefois pu constater que, notamment dans la mise en oeuvre des mesures réglementaires d'exécution de la loi, le Gouvernement a toujours tenu très largement compte des avis et propositions de la Commission.

Les avis formulés en application de l'article 14, 2°, qu'ils soient adressés à une entreprise ou à une personne déterminée ou publiés dans son Bulletin, n'ont pas, par eux-mêmes, force obligatoire.

Ceci étant, il n'est pas moins vrai que ces avis constituent une source de droit importante pour l'interprétation - par les diverses personnes et instances concernées et notamment par le juge - des dispositions légales et réglementaires relatives au droit comptable et pour la confrontation à ces règles des situations concrètes et des cas spéciaux. Ils constituent également une source de droit supplétive importante dans les domaines qui ne sont pas - souvent en vertu d'une décision délibérée du Gouvernement - couverts par des dispositions à caractère légal ou réglementaire. A ce titre, ils remplissent la même fonction juridique que la doctrine juridique. Ces avis tirent, tout comme la doctrine juridique, leur autorité de leur acceptation par le corps social comme source de droit, complémentaire aux dispositions légales et réglementaires. Cette acceptation est à son tour essentiellement tributaire de la validité du raisonnement qui sous-tend ces avis. Par ailleurs, leur autorité s'attache, dans le domaine du droit comptable, à la volonté du législateur rappelée ci-dessus, de créer une telle commission ayant pour mission légale de contribuer au développement de la doctrine comptable. Il convient de souligner que nombreux sont les avis rendus par la Commission qui ont été traduits par la suite en normes légales ou réglementaires.

Le projet de loi déposé par le Gouvernement en 1974 prévoyait pour la Commission des Normes Comptables une troisième mission consistant à «donner, à la demande des entreprises et des professionnels de la comptabilité et de la revision des entreprises, tous les avis relatifs à l'application de la présente loi ou des arrêtés pris pour son exécution».

Le Parlement n'a pas retenu cette troisième mission. Il a craint en effet que si des avis étaient donnés dans des cas particuliers, ils risqueraient de porter atteinte aux prérogatives du pouvoir judiciaire, seul compétent pour juger in concreto de l'application de la loi. Il a tenu toutefois à souligner que «cette suppression ne devait pas être interprétée comme excluant le droit des personnes concernées par l'application de la loi de demander à la Commission de prendre l'initiative d'un avis de portée générale sur la portée et l'interprétation de la loi.»[2]

La Commission s'est toujours inspirée de la volonté du législateur, traduite dans les termes susvisés dans les travaux parlementaires. Elle a refusé de donner un avis chaque fois qu'elle savait ou était en mesure de supposer que la question qui lui était posée s'inscrivait dans un

contexte contentieux.

En revanche, elle a accepté d'examiner les questions soulevées tant par les entreprises que par les professionnels de la comptabilité et par des tiers, chaque fois qu'il lui paraissait que la question posée revêtait un aspect de portée générale. Ces questions lui ont permis d'évoquer nombre de problèmes issus de la pratique et de situations nouvelles. Elles ont dès lors représenté un apport très positif à l'action de la Commission.

Dans ce contexte, elle tient toutefois à souligner que le législateur, en lui confiant la mission de contribuer au développement de la doctrine comptable, ne l'a pas chargée de résoudre les problèmes multiples de qualification des situations concrètes au regard du droit comptable ni de formuler des avis au sujet de situations où les éléments de fait revêtent une signification déterminante. Ces tâches relèvent de la compétence des entreprises et des professionnels du droit ou de la comptabilité. Il n'incombe pas davantage à la Commission d'être un bureau de renseignements au sujet de la réglementation comptable.

Par ailleurs, elle a toujours abordé avec une grande prudence et une grande réserve les questions ayant une incidence dans le domaine fiscal.

La Commission n'a pas de compétence en matière fiscale; elle entend, dans les avis qu'elle formule, n'empiéter en aucune manière sur les compétences et prérogatives des administrations fiscales. C'est pourquoi elle refuse de donner un avis sur les matières fiscales.

Fréquents sont toutefois les cas où l'aspect fiscal est indirect et se situe de manière non exprimée derrière une question relevant du droit comptable. Dans ces cas, la Commission a adopté les lignes de conduite suivantes:

1. lorsque la question posée en droit comptable concerne une construction juridique et comptable dont l'élément déterminant paraît être d'ordre fiscal, la Commission s'abstient de donner un avis;
2. lorsque la question posée relève de la doctrine comptable et présente un intérêt général suffisant, la Commission formule un avis mais réserve expressément la qualification de l'opération au regard du droit fiscal;
3. pour toutes les décisions pouvant avoir une incidence fiscale, la Commission veille spécialement à assurer une concentration étroite avec les administrations fiscales compétentes ou avec le Cabinet du Ministre, à l'intervention notamment de ceux de ses membres nommés parmi les fonctionnaires supérieurs des administrations fiscales.

---

1 Sénat, session 1974-1975, Doc. 436/1 du 12 novembre 1974, p. 3 et 4.

2 Rapport fait au nom des commissions réunies des Affaires économiques et de la Justice du Sénat, Sénat, session 1974-75, Doc. 436/2 du 12 juin 1975, p. 32.