

# Les événements postérieurs à la clôture de l'exercice

ERIC DELESALLE

**S**elon le troisième alinéa de l'article 14 du Code de commerce, « il doit être tenu compte des *risques et des pertes* intervenus au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même s'ils sont connus entre la date de la clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes ».

Le Plan comptable général précise l'application de cette règle (posée notamment en vertu du principe de prudence, puisque ne sont directement visés que les seuls « risques et pertes ») comme suit (p. II. 16) :

■ dans le cadre de sociétés, les associés ou actionnaires « continuent de bénéficier du droit à une juste information sur les événements significatifs qui pourraient survenir entre la date d'établissement des comptes et celle de la tenue de l'assemblée générale » ;

■ si les risques et pertes ne sont pas mesurables ou dans l'hypothèse où l'événement n'a pas de *lien de causalité direct et prépondérant* avec une situation existant à la clôture de l'exercice, une information doit être portée dans l'annexe si celle-ci est significative et notamment « si cet événement est susceptible par son influence sur le patrimoine et la situation financière de l'entreprise de remettre en cause la continuité de l'exploitation ».

Il faut rappeler que l'article 340 de la loi du 24 juillet 1966 prévoit que « le rapport de gestion doit exposer les événements importants survenus en-

tre la date de la clôture de l'exercice et la date à laquelle il est établi ».

Deux documents professionnels explicitent notamment les modalités de traitement des événements postérieurs (1) :

■ d'une part, la recommandation n° 1.12 de l'O.E.C.C.A. (série principes comptables, mai 1982) sur les « événements postérieurs à la date de clôture »,

1. voir également : I.A.S.C. 10 sur les « éventualités et événements survenant après la date de clôture de l'exercice » (juin 1978) et la recommandation 21 de l'I.F.A.C. : « date du rapport d'audit ; événements postérieurs à la clôture de l'exercice ; faits découverts après la publication des comptes annuels » (octobre 1985).

2. Seuls sont visés les événements entraînant un risque ou une perte. En effet, conformément à la norme 10 de l'I.A.S.C., « les gains éventuels ne sont pas constatés dans les états financiers, à peine de constater des produits qui peuvent n'être jamais réalisés. Cependant, lorsque la réalisation d'un gain est virtuellement certaine, il ne s'agit pas d'une éventualité et l'inscription à l'actif est appropriée ». Il n'y a donc pas application directe pour les produits et les profits des principes visés au titre des événements postérieurs. Pour un exemple précis d'application sur les indemnités d'assurance à recevoir : voir R.F.C. n° 208, janvier 1990, p. 12 et 13.

3. Bulletin C.N.C.C. n° 58, 1<sup>er</sup> trimestre 1984, p. 4.

■ et d'autre part, la note d'information n° 15 de la C.N.C.C. (septembre 1989) sur « le commissaire aux comptes et les événements postérieurs à la clôture de l'exercice ».

La présente note de synthèse a pour objet de présenter succinctement le traitement comptable des événements, puis d'envisager l'application des règles à dix exemples pratiques.

### Principes du traitement comptable

#### Classement des événements postérieurs (2)

Deux catégories d'événements postérieurs doivent être distinguées, afin de permettre l'analyse de leur traitement comptable :

a) soit il s'agit d'événements ayant un *lien de causalité direct et prépondérant* avec une situation existant à la clôture de l'exercice

#### ■ définition

Selon le Conseil national de la Comptabilité (C.N.C.) (3), il s'agit des événements « qui constituent un élément complémentaire d'appréciation de la valeur des éléments de l'actif ou du passif de l'entreprise tels qu'ils existaient à la date de clôture de l'exercice ».

La note d'information n° 15 de la C.N.C.C. précise que « sont donc concernés tous les événements qui viennent confirmer une situation qui

avait pris naissance avant la date de clôture et qui fournissent ainsi des informations complémentaires sur l'évaluation des actifs et passifs de l'entreprise à la clôture d'un exercice » (p. 18).

## ■ analyse comptable

Deux cas doivent être distingués :

— cas 1 : l'événement remet en cause la continuité de l'exploitation (appréciée sur l'exercice qui suit la clôture de l'exercice visé) (4).

Il convient dans ce cas de changer de référentiel d'évaluation, et de retenir les valeurs liquidatives des actifs et passifs, c'est-à-dire la valeur de réalisation nette de frais pour les éléments actifs, et la valeur actuelle (compte tenu des dates d'exigibilité) pour les éléments passifs (5) (6).

— cas 2 : l'événement ne remet pas en cause la continuité de l'exploitation.

Les principes comptables généralement admis sont à retenir, mais l'événement postérieur doit faire l'objet d'un enregistrement comptable, afin d'ajuster les comptes concernés. Ce n'est que dans l'hypothèse exceptionnelle où l'incidence de l'événement ne peut être mesurée à la clôture de l'exercice qu'il conviendra, non pas de le comptabiliser, mais d'en mentionner l'information détaillée dans l'annexe (6).

b) soit il s'agit d'événements pour lesquels le lien de causalité direct et prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice n'est pas qualifié

## ■ définition

« Il s'agit d'événements qui résultent de situations qui ont pris naissance après la date de clôture. En dehors des événements qui relèvent de l'activité journalière de l'entreprise, certains peuvent prendre une importance particulière dans la mesure où ils modifient de façon significative le patrimoine et la situation financière de l'entreprise ou peuvent avoir une incidence sur son activité future » (note d'information C.N.C.C. n°15, p. 20).

4. Principe comptable fondamental exprimé à l'article 14 du Code de commerce : « les comptes annuels doivent respecter le principe de prudence. Pour leur établissement, le commerçant, personne physique ou morale, est présumé poursuivre ses activités ».

La note d'information n° 8 de la C.N.C.C. (septembre 1987, sur « le commissaire aux comptes et la continuité d'exploitation ») précise que « la continuité de l'exploitation est une convention comptable de base selon laquelle, lors de l'arrêté des comptes annuels, il convient d'apprécier si l'entreprise est en activité, et s'il n'existe aucun fait qui pourrait l'empêcher de rester en activité dans un avenir prévisible. Lorsque la continuité de l'exploitation paraît assurée, les comptes annuels sont arrêtés normalement, c'est-à-dire dans le respect des autres conventions comptables de base et des principes comptables généralement admis.

Lorsque la continuité de l'exploitation n'est plus assurée, les comptes annuels doivent être établis sur la base de la valeur liquidative ».

5. Doivent ainsi être imputés en comptes de charges :

- les frais d'établissement,
- les frais de recherche et de développement,
- les charges à répartir sur plusieurs exercices,
- les comptes de régularisation — actif...

6. L'information visée doit aussi être donnée dans le rapport de gestion.

Le Comité des diligences de la C.N.C.C. a en effet précisé (Bulletin C.N.C.C. n° 69, mars 1988, p. 93) que « nonobstant toute redondance apparente, le commissaire aux comptes doit s'assurer que le rapport de gestion et l'annexe ont été établis conformément à leurs règles respectives », de par notamment « la finalité propre à chacun de ces documents qui permet, à travers des motivations distinctes, de présenter une même information sous des aspects différents ».

7. La norme 10 de l'I.A.S.C. prévoit la même période de référence, en fixant celle-ci entre la date de clôture de l'exercice et la date à laquelle la publication des comptes annuels est autorisée.

## ■ analyse comptable

Deux cas doivent être distingués :

— cas 1 : l'événement remet en cause la continuité de l'exploitation (appréciée sur l'exercice qui suit la clôture de l'exercice visé).

Comme dans l'hypothèse précédente, il sera nécessaire de procéder à une évaluation, dès la clôture de l'exercice visé, selon les valeurs liquidatives, en vertu des principes généraux du droit comptable.

— cas 2 : l'événement ne remet pas en cause la continuité de l'exploitation.

Si l'incidence de l'événement est significative quant au jugement que peut porter un lecteur des comptes annuels, notamment par référence au patrimoine, à la situation financière ou au résultat de l'entreprise, une information sur l'événement postérieur devra être donnée dans l'annexe (6). C'est notamment le cas si l'événement est « de nature à remettre en cause la continuité de l'exploitation ».

## Période de référence

### a) Exposé

Selon la recommandation n° 1.12 de l'O.E.C.C.A., « il convient de prendre en considération les événements significatifs intervenus entre la date de clôture et la date de mise au point définitive des comptes par l'organe ou la personne légalement responsable de leur établissement. Néanmoins, dans une société commerciale, les états financiers n'ont pas un caractère définitif tant qu'ils ne sont pas approuvés par l'ensemble des associés ».

Ainsi, en principe, la période d'analyse des événements postérieurs s'étend jusqu'à la date de l'assemblée générale approuvant les comptes annuels (7).

Cette position est confirmée par la note d'information n° 15 de la C.N.C.C., qui précise que :

■ « jusqu'à la réunion du conseil d'administration arrêtant les comptes

annuels, l'entreprise n'a pas de difficulté matérielle pour en tenir compte » ;

■ « lorsque les événements interviennent après cette date et avant l'assemblée générale ordinaire, il convient, en fonction des délais disponibles :

— soit de réunir un nouveau conseil d'administration qui pourra modifier les comptes annuels ou faire l'information nécessaire dans le rapport de gestion ou l'annexe (...);

— soit de faire une communication à l'assemblée qui pourra, le cas échéant, procéder à une modification des comptes annuels avant de les approuver.

De telles solutions ne seront toutefois envisagées que pour des événements postérieurs suffisamment significatifs pour que leurs incidences risquent d'affecter l'image fidèle donnée par les comptes annuels ».

## b) Date d'établissement des comptes

Si la période de référence court jusqu'à la date de l'assemblée générale pour les événements significatifs, la principale étude des dits événements postérieurs doit s'opérer jusqu'à la date d'établissement des comptes par l'organe d'administration compétent. Cette dernière date s'apprécie comme suit :

■ pour les commerçants - personnes physiques

Selon avis du Conseil supérieur de l'O.E.C.C.A. (8), il faut retenir la date la plus récente entre :

— la date d'arrêté des comptes annuels : qui est « celle apposée sur ces documents, à côté de la signature de la personne accréditée pour engager l'entité et authentifier les documents » ;

— et la date du compte-rendu de mission du membre de l'O.E.C.C.A. chargé d'une mission d'établissement ou de surveillance des comptes annuels (voire une date donnée explicitement dans un document postérieur au dit compte-rendu de mission) (9).

8. Avis de février 1984 relatif à l'« adaptation aux entreprises commerciales autres que les sociétés par actions de la recommandation relative aux événements postérieurs à la date de clôture ».

9. Voir recommandation O.E.C.C.A. n° 21-04 « le compte-rendu des travaux effectués » (décembre 1984).

10. Pour communication au conseil de surveillance.

11. Au terme de la période probatoire des trois premières années de cotation.

12. Pour publication au BALO.

13. Ce sont les sociétés qui à la clôture d'un exercice social ont réalisé plus de 120 millions F de chiffre d'affaires ou qui ont employé (au niveau du groupe) plus de 300 salariés.

Les documents visés sont au nombre de quatre :

— situation de l'actif réalisable et disponible, et du passif exigible ;

— tableau de financement ;

— compte de résultat prévisionnel ;

— plan de financement.

14. Toutefois, selon la Commission « Commissariat aux Comptes » de l'I.F.E.C.-U.N.C.C. (avec la participation de M. le Professeur Viandier), l'article D 244-1 qui prévoit que le tableau de financement doit être établi en même temps que les comptes annuels (soit dans le délai de quatre mois) « n'a pu créer l'obligation pour les sociétés d'établir leurs comptes annuels dans les quatre mois », puisque :

— « en bonne interprétation, on ne saurait tirer d'une phrase incidente l'affirmation d'une règle étrangère à l'objet du texte » ;

— « le gouvernement n'a pas reçu compétence du législateur pour, à propos de la réglementation des documents dits de prévention des difficultés des entreprises, fixer la date d'établissement des comptes annuels » ;

— « la seule date envisagée par le législateur est la date de mise à disposition des comptes annuels (loi du 24 juillet 1966, article 340), fixée par l'article 243 du décret, sur prévision de la loi, à un mois avant la convocation de l'assemblée des associés appelés à statuer sur les comptes annuels » (source : revue « Economie et Comptabilité » n° 161, décembre 1987, p. 32 et 33).

15. Pour communication au commissaire aux comptes.

■ pour les sociétés commerciales

L'établissement des comptes annuels doit intervenir :

— dans un délai de trois mois qui suit la clôture de l'exercice pour les sociétés anonymes à directoire (art. L. 128, al 5 et D 114 (10) ;

— dans un délai de quatre mois pour les sociétés cotées (art. D 295) (12) et pour les sociétés astreintes à l'établissement de documents prévisionnels et d'information financière (13) (art. D 244-1-2°) (14) ;

— au moins un mois avant la convocation de l'assemblée générale ordinaire pour les autres sociétés ayant un commissaire aux comptes (art. L 340 alinéa 3, et D 243) (15),

— et au moins quinze jours avant la tenue de l'assemblée générale ordinaire (art. L 16 et D 12-2 pour les sociétés en nom collectif ; art. L 56 et D 36 pour les S.A.R.L. ; art. L 168-1° et 9 135-6°) (16).

## Dix exemples d'application

### Exemple n°1: Valeurs mobilières de placement en portefeuille et cours de bourse

Une société détient en portefeuille des valeurs mobilières de placement cotées au règlement mensuel, à la date du 31/12/N.

a) En janvier N + 1, une forte baisse du marché boursier (« krach boursier ») entraîne une décote de 40 % par rapport à la valeur d'inventaire des titres visés au 31/12/N ; ni au moment de l'établissement des comptes de l'exercice N, en avril N + 1, ni à la date de l'assemblée générale en juin N + 1, le portefeuille n'a regagné sa valeur d'inventaire, aucune hausse n'étant intervenue.

■ Question : faut-il tenir compte de cet événement dans les comptes de l'exercice N ?

■ **Réponse :** Ce « krach boursier » doit être considéré comme un événement sans lien de causalité direct et prépondérant avec la situation existant au 31/12/N ; aucune provision pour dépréciation complémentaire ne doit être enregistrée au 31/12/N (17) ; une information doit figurer dans l'annexe et dans le rapport de gestion, si l'incidence de la baisse des cours boursiers est significative. L'éventuelle incidence comptable sera donc constatée en N + 1, par application des règles du droit commun (18).

b) En décembre N, quelques-unes des valeurs détenues en portefeuille enregistrent une forte baisse qui influence sur la valeur d'inventaire des titres visés (égale à la moyenne des cours de bourse du dernier mois de l'exercice) ; puis en janvier N + 1, les cours des valeurs visées retrouvent un cours normal.

■ **Question :** Peut-on « neutraliser » la variation erratique des cours de décembre N, et du retour à la « normale » début N + 1, pour apprécier la valeur d'inventaire au 31/12/N et donc le montant de la provision pour dépréciation à cette date ?

■ **Réponse :** ce cas est envisagé par le P.C.G. qui prévoit qu'« en cas de baisse anormale et momentanée de certains titres cotés apparaissant comme momentanée, l'entreprise a, sous la responsabilité de ses dirigeants, la faculté de ne pas comprendre dans la provision tout ou partie de la moins-value constatée sur ces titres, mais seulement dans la limite des plus-values normales constatées sur d'autres titres » ; si le cours moyen de décembre N apparaît réellement comme erratique, la compensation peut donc être admise (19).

La recommandation sus-visée n° 1.12 de l'O.E.C.C.A. prévoit la possibilité de neutraliser l'incidence des variations erratiques des taux de change à la clôture de l'exercice, pour l'évaluation des créances et dettes libellées en devises étrangères ; l'exposé des motifs donne une définition de la « varia-

tion erratique » qui peut s'appliquer à l'évaluation des titres :

— la fluctuation (en baisse) doit être intervenue quelques jours avant la clôture de l'exercice ;

— la baisse se trouve annulée dans les premiers jours suivant la clôture de l'exercice ;

— une telle fluctuation brutale ne se reproduit pas jusqu'à la date d'établissement des comptes.

Dans le cas proposé, la valeur d'inventaire des titres cotés n'est pas à modifier, mais la provision de l'exercice N peut être limitée à concurrence de l'excédent des moins-values.

### Exemple n° 2 : Sinistre de l'usine de fabrication

Le principal site de production d'une société industrielle est détruit complètement par un incendie dans la nuit du 1<sup>er</sup> au 2 janvier N + 1.

Bien que les dégâts soient couverts par la police d'assurances, la perte totale due à ce sinistre est évaluée à 200 millions de F, dont 50 millions de F au titre du manque à gagner.

■ **Question :** Cette perte doit-elle faire l'objet d'une provision dans les comptes de l'exercice N ?

■ **Réponse :** S'agissant d'un événement intervenu en N + 1, sans lien

16. Pour envoi aux associés des S.N.C. et S.A.R.L. ou pour droit à consultation des actionnaires.

17. Par hypothèses, la continuité de l'exploitation n'est pas remise en cause.

18. Position confirmée par la norme 10 de l'I.A.S.C. (§ 21).

19. Selon la COB (position notamment confirmée dans son rapport 1987, p. 174), l'évaluation des valeurs mobilières de placement cotées sur un marché assurant liquidité et sécurité peut s'opérer selon la règle de fongibilité, c'est-à-dire en compensant de droit plus et moins-values du portefeuille-titres ainsi qualifié, seul l'excédent de moins-values étant à provisionner.

de causalité direct et prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice N, il n'y a pas lieu de provisionner la perte de l'exercice N (17). Une information devra être donnée dans l'annexe et dans le rapport de gestion de l'exercice N, l'événement semblant avoir une incidence significative sur la situation de l'entreprise (18).

### Exemple n° 3 : Créance client et risque d'irrecouvrabilité

Une société détient au 31/12/N des créances commerciales sur son client, la société Dupont.

Les marchandises sont livrées jusqu'au 15/02/N + 1. Aucun règlement n'est effectué par le client au cours de cette période. Le 1<sup>er</sup>/03/N + 1, à la date d'établissement des comptes de l'exercice N, il s'avère que la société Dupont s'est placée dans le cadre d'une procédure de redressement judiciaire. Les déclarations de créances ont été dûment effectuées.

D'après les premières informations recueillies auprès de l'administrateur et du juge-commissaire, les créances ne pourront être recouvrées qu'à hauteur d'environ 50 % de leur montant nominal.

■ **Question :** une provision pour dépréciation des comptes clients doit-elle être dotée (pour 50 % du montant des créances existant au 31/12/N) à la clôture de l'exercice N ?

■ **Réponse :** d'après les normes comptables (principe de prudence), la réponse est positive. En effet :

La recommandation 1.12 de l'O.E.C.C.A. prévoit au titre des exemples de lien de causalité direct et prépondérant « la révélation de la situation compromise d'un débiteur rendant la créance correspondante douteuse ».

La norme n° 10 de l'I.A.S.C. précise qu'« une correction peut être apportée au titre d'une perte sur une créance-client, si elle est confirmée

par la faillite du client postérieurement à la date de clôture de l'exercice » ;

La note d'information n° 15 de la C.N.C.C. apporte le commentaire suivant : « l'appréciation du caractère recouvrable d'une créance douteuse à la clôture de l'exercice, sera modifiée par la faillite du client après la clôture dans la mesure où cet événement confirme une situation de difficulté qui entraînait la constitution d'une provision. L'événement permet de confirmer que la créance devient totalement irrécouvrable et qu'un complément de provision doit être constaté dans les comptes annuels. Si, au contraire, la créance d'un client intervenue suite à une vente importante réalisée après la date de clôture, s'avérait irrécouvrable en raison de la faillite de ce client, il s'agit d'une situation nouvelle sans lien avec une situation existant à la date de clôture qui n'entraîne pas d'ajustement des comptes annuels » (p. 2).

## Exemple n° 4 : Prise de participation

Une société a pris le contrôle d'un groupe important le 20 janvier N + 1, par une « offre publique d'achat » ayant abouti à l'acquisition des intérêts majoritaires dans la société holding du groupe visé. Cette opération permet à la société de devenir leader mondial dans la fabrication d'emballages plastifiés, et les prévisions d'évolution font ressortir une sensible augmentation du résultat d'exploitation du groupe (par effet de synergie).

■ **Question :** cet événement doit-il figurer dans l'annexe (et dans le rapport de gestion) des comptes de l'exercice N ?

■ **Réponse :** du fait de l'importance relative de l'acquisition réalisée, il semble opportun de porter l'information dans l'annexe et dans le rapport de gestion (au titre des événements postérieurs, et non au titre des prises de participation) relatifs à l'exercice N (20).

## Exemple n° 5 : Décision de licenciement

Une société, clôturant ses comptes au 31/12/N, après plusieurs exercices déficitaires consécutifs, a cédé la quasi-totalité de son capital social le 15/01/N + 1 à une nouvelle société dominante. Une partie du personnel a été licenciée le 30/01/N + 1 (date de départ des lettres recommandées de licenciement), pour un coût d'environ 500 000 F.

■ **Question :** cet événement doit-il faire l'objet d'une provision pour risques et charges dans les comptes de l'exercice N ?

■ **Réponse :** un tel cas a été soumis à la Commission des études comptables de la C.N.C.C. (21) qui a souligné « qu'une telle situation, caractérisée par des difficultés certaines, ne constituait pas en soi un élément suffisant pour rattacher à l'exercice clos les indemnités de licenciement versées au début de l'année N + 1. La commission a en effet estimé qu'il était par ailleurs nécessaire qu'il existe, pour l'exercice N, des éléments suffisamment précis et concrets, s'inscrivant dans le déroulement d'un processus décisionnel et ayant conduit à la décision prise formellement en janvier N + 1 de licencier une partie du personnel. Si tel n'était pas le cas, la commission a rappelé que la décision de licenciement constituait alors un événement dont il convenait de faire mention dans le rapport de gestion et, bien qu'il ne remette pas en cause la continuité de l'exploitation, dans l'annexe ».

S'agissant d'une « décision interne », il faut rappeler que la recommandation n° 1.12 de l'O.E.C.C.A. propose quatre critères permettant de qualifier le lien de causalité direct et pondéré-

20. Position confirmée par la norme 10 de l'I.A.S.C. (§ 22).

21. Bulletin C.N.C.C. n° 76, décembre 1989, p. 487 et 488.

rant, étant précisé que si deux critères sont réunis, il conviendra de tenir compte de l'événement postérieur dans les comptes de l'exercice précédent (exercice N dans l'exemple cité), à savoir :

1. commencement d'exécution : « un commencement d'exécution se traduit en général par la mise en place de moyens en hommes et en matériels, la désignation de responsables, le lancement de négociations, des investissements suffisamment importants pour être irréversibles (...) ».

2. préparation de la décision : « on peut penser qu'une décision n'est pas prise ou n'est pas définitive tant que les études préliminaires correspondantes ne sont pas achevées pour l'essentiel. L'avancement du projet peut être évalué en cherchant si des conclusions ont été formulées, sans réserves importantes ou impliquant nécessairement d'autres études ».

3. formulation de la décision : « une décision durable est habituellement consignée sur un document écrit émanant d'un organe de l'entreprise ayant compétence ».

4. communication aux tiers : « une fois prise, la décision a pu être notifiée à un public suffisamment large pour que la remise en cause en devienne malaisée. Cette notification peut être considérée comme un élément de preuve si l'information ne contient pas d'équivoque ou de réserve ».

## Exemple n° 6 : Inscription à l'actif des frais de recherche développement

Une société a inscrit à son actif immobilisé des frais de recherche et de développement réunissant les conditions posées par le P.C.G. A la date d'établissement des comptes de l'exercice N, en avril N + 1, il s'avère que la commercialisation du produit ne peut-être envisagée en raison d'une campagne d'organisations de consommateurs au cours des mois de février/mars N + 1 visant à mettre en garde le public sur les

## LE POINT SUR

dangers de l'utilisation du produit pour l'environnement.

■ **Question** : les frais de recherche et de développement peuvent-ils être maintenus à l'actif du bilan au 31/12/N ?

■ **Réponse** : selon le P.C.G. (p. II, 28), le projet doit avoir, « à la date de l'établissement des situations comptables », de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale. Cette dernière condition n'étant plus satisfaite en avril N + 1, date d'établissement des comptes de l'exercice N, il convient d'imputer les frais de recherche et de développement visés dans des comptes de charges (22).

### Exemple n° 7 : Vente des produits en stock

Soit le cas d'une société fabriquant des produits destinés à l'alimentation ; certains articles en stock au 31/12/N sont interdits à la vente par décision des autorités compétentes intervenue en mars N + 1, date d'établissement des comptes de l'exercice N.

■ **Question** : les stocks doivent-ils être dépréciés à la clôture de l'exercice N ?

■ **Réponse** : une provision pour dépréciation doit être constatée dès la clôture de l'exercice N, par respect du principe de prudence et de la règle posée par le P.C.G. (p. II.11) en la matière : « les perspectives de vente sont à prendre en considération pour juger des éventuelles provisions pour dépréciation à effectuer » (23).

### Exemple n° 8 : Évaluation du produit net partiel sur contrat à long terme

Au 31/12/N, une société a constaté un produit net partiel, conformément à l'article 15 du Code de commerce. Au cours du premier trimestre N + 1, le prix des matières premières entrant dans la réalisation du contrat est multiplié par quatre, réduisant le

produit net partiel de plus de 30 % par rapport aux prévisions.

■ **Question** : faut-il tenir compte de cette augmentation des cours dans le calcul du produit net partiel au 31/12/N ?

■ **Réponse** : la réponse est positive, le coût total du contrat entrant dans la base de calcul du produit net partiel prévue par le P.C.G. (p. II, 137), sauf si le contrat contenait une clause de révision de prix en cas d'augmentation sensible du cours des matières premières nécessaires à la fabrication des biens.

Le cas échéant, si le contrat devient déficitaire, une provision (pour dépréciation et pour risque et charge) devra être constituée.

### Exemple n° 9 : Contrôle fiscal

Une société fait l'objet d'un contrôle fiscal en cours au 31/12/N.

a) En mars N + 1, avant l'établissement des comptes de l'exercice N, une notification de redressements est reçue et acceptée par la société.

■ **Question** : faut-il provisionner dans les comptes de l'exercice N le montant des redressements fiscaux connus et acceptés en mars N + 1 ?

■ **Réponse** : selon la note d'information n° 15 de la C.N.C.C. (p. 19), et comme le contrôle fiscal est relatif aux exercices N et antérieurs, il convient de provisionner le montant des redressements fiscaux dès la clôture de N, l'arrêté définitif de leur montant en

22. Position confirmée par la note d'information n° 15 de la C.N.C.C., p. 18.

23. Position confirmée par la note d'information n° 15 de la C.N.C.C., p. 19.

24. Sauf dans l'hypothèse où le contrôle fiscal porterait sur les exercices N et antérieurs, et où les redressements seraient acceptés en N + 1 avant la date d'établissement des comptes de l'exercice N.

mars N + 1 permettant aussi de qualifier le lien de causalité direct et prépondérant entre le contrôle fiscal et les comptes de l'exercice N.

b) A la date d'établissement des comptes de l'exercice N, en avril N + 1, la société n'a reçu aucune notification de redressements.

■ **Question** : faut-il provisionner dans les comptes de l'exercice N le montant probable du redressement ressortant des discussions et entretiens réalisés avec les contrôleurs ?

■ **Réponse** : s'il semble que des redressements seront opérés sur la base de l'application de dispositions fiscales difficilement contestables par la société, une provision pour risque est nécessaire dès l'exercice N. Par contre, s'il apparaît que les motivations des redressements peuvent être contestées avec des chances raisonnables de succès par la société (compte tenu, par exemple, de l'évolution d'une jurisprudence européenne applicable aux cas d'espèce), la prise en compte d'une telle provision n'apparaît pas utile, car il s'agirait d'un « excès de pessimisme ».

On peut aussi relever que si le contrôle fiscal débute en N + 1, aucune provision n'est à constituer au titre de l'exercice N (24).

Le cas échéant, une information sera donnée sur les contrôles fiscaux non provisionnés dans l'annexe et le rapport de gestion.

### Exemple n° 10 : Conflits sociaux

Une société a pour activité le transport rapide de lettres privées par avion. En avril N + 1, par suite d'une grève des contrôleurs aériens, aucun envoi ne peut être effectué.

■ **Question** : comme les comptes de l'exercice N sont arrêtés en avril N + 1, faut-il tenir compte de cet événement dès la clôture de N ?

■ **Réponse** : il convient de distinguer deux cas :

## LE POINT SUR

— soit le conflit social des contrôleurs aériens *remet en cause la continuité de l'exploitation* de la société à partir du mois de mai N + 1 : dans ce cas, comme la continuité n'est pas assurée sur l'exercice N + 1, les comptes de l'exercice N doivent être présentés selon le référentiel des valeurs liquidatives, et non plus à partir des principes généraux du droit comptable ;

— soit le conflit social ne présente qu'un *risque de remise en cause de la continuité de l'exploitation* de la société (qui a les moyens de trouver une autre solution commerciale, ou parce que le conflit est en voie de règlement) : dans ce cas, une information spéciale est à donner dans l'annexe et dans le rapport de gestion de l'exercice N, la perte résultant du conflit social faisant partie du résultat de l'exercice N + 1 (il n'y a pas de lien de causalité direct et prépondérant entre la grève d'avril N + et une

25. Il est ainsi précisé par l'administration fiscale (doc. adm. 4 A 211) que « seules peuvent être prises en compte, pour la détermination du bénéfice net d'un exercice, les opérations faites par la société avant la clôture de l'exercice ; si elle a la faculté de prendre, après cette date et jusqu'à l'expiration du délai de déclaration, des décisions d'ordre purement interne relatives à des écritures telles que les dotations de l'exercice aux comptes d'amortissements ou de provisions, elle ne peut pas, en tout cas en ce qui concerne les comptes de tiers qui doivent exprimer la situation débitrice ou créditrice de ces derniers telle qu'elle résulterait — à la date du bilan — des opérations de l'exercice écoulé, modifier rétroactivement cette situation ».

26. CE n° 46.846 du 11 mars 1988 ; voir R.F.C. n° 193, septembre 1989, p. 22.

situation existant au 31/12/N).

L'analyse des événements survenus postérieurement à la clôture de l'exercice demande donc une attention particulière. Il appartient aussi aux commissaires aux comptes d'être particulièrement vigilants sur leur bonne appréhension comptable.

Il faut enfin rappeler qu'en matière fiscale, par principe, ces événements postérieurs ne sont pas reconnus (25). Toutefois, en mars 1988 (26), le Conseil d'Etat admettait la prise en compte au titre de l'exercice d'un abandon de créance qui n'avait été juridiquement approuvé que dans les premiers jours de l'exercice suivant.

L'évolution de la jurisprudence sur cette question est donc attendue avec intérêt.

Eric DELESALLE,  
Expert comptable diplômé,  
Agrégé d'Economie et de Gestion.