IBR-IRE
Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises

Monsieur Jan VERHOEYE
Président Commission des Normes Comptables (CNC) City Atrium
Rue du Progrès 50 - 8ième étage
1210 BRUXELLES

Correspondant	Notre référence	Votre référence	Date
sg@ibr-ire.be	AVB/CDH/CL		04/11/2026

Cher Monsieur le Président,

Concerne : Projet d'avis « Exercice comptable »

La Commission des Questions comptables de l'IRE (ci-après, la Commission) remercie la Commission des Normes comptables pour la consultation relative au projet d'avis « Exercice comptable ».

A la demande du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE), la Commission a examiné votre projet d'avis, qui vise notamment à remplacer les avis CNC 2018/23 – *Début de l'exercice comptable*, 2010/10 – *Durée de l'exercice comptable* et 2014/5 – *Date de clôture de l'exercice*.

La Commission précise que les observations ci-dessous ne sont pas exhaustives. Au regard de la longueur et de la technicité du projet, une revue complémentaire de l'ensemble du texte pourrait utilement être menée avant sa finalisation.

Nous vous prions de trouver, ci-après, les remarques que l'IRE souhaite porter à votre attention.

1. Observations générales

La Commission relève que le projet d'avis comporte plusieurs développements qui dépassent le strict cadre comptable et abordent certaines considérations d'ordre juridique. Si ces éléments peuvent être utiles à la compréhension du contexte dans lequel s'inscrit le traitement comptable proposé, il conviendrait toutefois de veiller à ce que l'avis reste principalement centré sur les aspects comptables relevant de la compétence de la CNC.

La Commission relève par ailleurs que le projet semble retenir, selon les questions examinées, tantôt une approche fondée sur la qualification juridique des opérations, tantôt une approche davantage fondée sur leur substance économique. Sans remettre en cause le recours à l'une ou l'autre de ces approches, la Commission estime qu'il conviendrait de veiller à la cohérence du raisonnement suivi et, le cas échéant, de

préciser les considérations qui justifient l'approche retenue dans les différentes situations examinées.

2. Champ d'application du projet d'avis

La Commission constate que le titre du projet d'avis, formulé de manière générale, ne reflète pas entièrement un contenu principalement centré sur les sociétés tenant une comptabilité en partie double et publiant des comptes annuels.

La Commission estime qu'il serait opportun d'examiner dans quelle mesure les principes exposés dans le projet peuvent également être étendus aux autres entreprises soumises à des obligations comptables, notamment aux ASBL, AISBL et fondations ainsi que, lorsque cela est pertinent au regard des règles qui leur sont applicables, aux entreprises personnes physiques.

Une telle extension nécessiterait naturellement de tenir compte des particularités propres à chacune de ces formes légales, notamment en ce qui concerne l'acquisition de la personnalité juridique, les dispositions relatives à l'acte constitutif et les règles applicables aux restructurations. À titre d'exemple, la date d'acquisition de la personnalité juridique des AISBL et des fondations d'utilité publique obéit à des règles différentes de celles exposées dans le projet pour les sociétés.

Dans cette perspective, une adaptation de la terminologie générale du projet pourrait également être envisagée afin de ne pas limiter inutilement certains développements aux seules « sociétés ».

Si le champ d'application du projet devait être étendu à des catégories d'entreprises qui n'étaient pas effectivement couvertes par la présente consultation, la Commission estime qu'il serait opportun que les développements complémentaires fassent l'objet d'une nouvelle consultation publique ou, le cas échéant, d'un avis distinct.

3. Début du premier exercice et acquisition de la personnalité juridique

Le projet retient comme principe que le premier exercice comptable d'une société nouvellement constituée débute à la date à laquelle celle-ci acquiert la personnalité juridique. Il admet toutefois, par tolérance et sous certaines conditions, que le début du premier exercice soit fixé à la date de constitution.

La Commission attire l'attention sur les difficultés pratiques susceptibles d'apparaître lorsque la signature de l'acte constitutif et son dépôt ne coïncident pas. Le projet relève lui-même que des circonstances, notamment techniques, peuvent avoir pour conséquence de différer involontairement la date d'acquisition de la personnalité juridique et, par conséquent, la date de début du premier exercice.

Le développement du dépôt électronique devrait certes réduire cette difficulté. Celle-ci ne paraît toutefois pas entièrement exclue, notamment dans les situations où la constitution n'intervient pas par acte notarié. Il peut dès lors être difficile de déterminer

avec certitude dans l'acte constitutif la date de début du premier exercice lorsque celle-ci est appelée à correspondre au moment de l'acquisition de la personnalité juridique.

La question mériterait dès lors d'être approfondie, également au regard des particularités applicables aux ASBL et aux autres entités qui seraient, le cas échéant, intégrées dans le champ d'application de l'avis.

4. **Engagements pris au nom d'une entité en formation : terminologie et situation de la personne ayant pris l'engagement**

Dans les développements consacrés à la reprise des engagements contractés au nom d'une société en formation, le projet utilise principalement le terme « fondateur ». La Commission estime que le terme « promoteur » serait juridiquement plus précis dans ce contexte. La personne qui contracte un engagement au nom d'une société en formation ne devient en effet pas nécessairement fondateur de celle-ci. Cette distinction pourrait être intégrée dans le projet ou, à tout le moins, explicitée dans une note de bas de page.

Il conviendrait également d'assurer une utilisation cohérente de cette terminologie dans l'ensemble de l'avis. À titre d'exemple, au paragraphe 19, la version néerlandaise utilise « oprichter », tandis que la version française emploie le terme « promoteur ».

De manière plus générale, le traitement comptable proposé dans le chef du promoteur paraît essentiellement conçu pour l'hypothèse dans laquelle celui-ci tient une comptabilité en partie double. Le projet évoque, en note de bas de page, la situation d'un fondateur tenant une comptabilité simplifiée, mais n'aborde pas le cas d'une personne qui ne serait soumise à aucune obligation comptable. La Commission considère qu'il serait utile que le projet précise la manière dont les principes retenus doivent s'appliquer dans ces différentes situations.

Le paragraphe 12 faisant alternativement référence au « fondateur » et aux « fondateurs », une clarification pourrait également être apportée quant à l'hypothèse dans laquelle plusieurs personnes ont pris l'engagement concerné, notamment au regard de la responsabilité solidaire et du caractère supplétif de l'article 2:2 du CSA.

Enfin, en dehors des opérations de restructuration régies par le livre 12 du CSA, la Commission estime que le fondement permettant de retenir une rétroactivité comptable et une continuité du traitement comptable mériterait d'être davantage explicité.

5. **Reprise d'engagements et comptes annuels d'exercices définitivement clôturés**

Au paragraphe 15, le projet établit une distinction selon que les produits et charges concernés se rapportent à un exercice du promoteur/fondateur encore ouvert ou à un exercice définitivement clôturé. Dans ce dernier cas, le projet considère qu'une rectification des comptes annuels ne s'impose pas et prévoit un transfert dans le résultat de l'exercice qui n'est pas définitivement clôturé.

La Commission estime que cette position mériterait d'être davantage motivée au regard de l'article 3:19 du CSA. Il pourrait notamment être précisé que la réalisation ultérieure de la condition résolutoire résultant de la reprise des engagements ne constitue pas nécessairement une erreur affectant les comptes annuels précédemment approuvés. Une telle précision permettrait de mieux comprendre le raisonnement qui sous-tend la solution proposée.

La Commission estime cependant qu'il conviendrait d'éviter une formulation excluant de manière absolue la possibilité d'une rectification des comptes annuels antérieurement approuvés. Selon les circonstances, il devrait rester possible d'apprécier si les conditions de l'article 3:19 du CSA sont réunies, notamment au regard de l'exigence d'image fidèle et des conséquences juridiques ou fiscales susceptibles de se présenter.

6. Traitement comptable dans le chef de la nouvelle entité

La Commission s'interroge sur la distinction opérée au paragraphe 17 pour déterminer le traitement des produits et charges repris par la nouvelle société. Le projet fait dépendre ce traitement du caractère définitivement clôturé ou non de l'exercice auquel les éléments concernés se rapportent dans la comptabilité du promoteur/fondateur.

Cette approche peut avoir pour conséquence que le traitement comptable appliqué dans la nouvelle société dépende du régime comptable applicable au promoteur/fondateur et du calendrier de clôture de celui-ci. Cette difficulté apparaît d'autant plus clairement lorsque le promoteur tient une comptabilité simplifiée ou n'est soumis à aucune obligation comptable.

La Commission s'interroge dès lors sur la pertinence de faire dépendre le traitement comptable dans la nouvelle société de la clôture définitive ou non d'un exercice dans le chef du promoteur/fondateur. Il pourrait être envisagé de distinguer plutôt, selon l'approche retenue, la période antérieure et postérieure à la date de reprise de l'engagement ou la période antérieure et postérieure à la date de début de l'exercice de la nouvelle société.

Par ailleurs, les éléments concernés ne consistent pas nécessairement uniquement en des produits et charges d'exploitation. Ils peuvent également présenter une nature financière, comme l'illustre d'ailleurs l'exemple chiffré repris dans le projet.

Enfin, une attention particulière devrait être accordée à la distinction entre les résultats récurrents et non récurrents. Si le recours à des charges ou produits non récurrents peut se justifier, selon les circonstances, dans le chef du promoteur/fondateur, la question se pose également de la qualification appropriée dans le chef de l'entité nouvellement constituée.

7. Exemple relatif à la reprise des engagements

La Commission relève que, dans l'exemple développé aux paragraphes 19 à 22, le paragraphe 20 prévoit notamment l'extourne, dans le chef du promoteur/fondateur, des charges et produits afférents à l'exercice 20X1 non encore clôturé. Le traitement concret des charges et produits comptabilisés entre le 1er janvier 20X1 et le 31 août 20X1 ne ressort toutefois pas clairement de l'exemple. Une présentation plus explicite de leur extourne permettrait de faciliter la compréhension du mécanisme proposé.

Plus généralement, la Commission estime qu'il serait utile de préciser si la reprise des engagements implique une écriture globale dans le chef de la nouvelle société ou la reprise détaillée des différentes opérations concernées.

Par ailleurs, la note infrapaginale 28 relative à cet exemple indique que, pour la facilité de l'exposé, il est fait abstraction des aspects fiscaux. La Commission s'interroge notamment, dans ce contexte, sur le traitement de l'impôt des sociétés qui aurait éventuellement déjà été payé par le promoteur sur un bénéfice constaté au cours d'un exercice antérieur.

8. Rétroactivité comptable des opérations de restructuration

Aux paragraphes 23 à 28, le projet distingue la date de début du premier exercice comptable de la société nouvellement constituée et la date de rétroactivité comptable de l'opération. Il prévoit que les opérations réalisées pendant la période de rétroactivité sont enregistrées dans les comptes de la société bénéficiaire à la date de sa constitution.

La Commission estime que les conséquences pratiques de cette approche mériteraient d'être davantage explicitées. En particulier, des difficultés pourraient apparaître pour la comparaison de situations comptables intermédiaires. Le traitement proposé peut également avoir des conséquences sur des éléments dépendant de la durée de l'exercice, tels que les amortissements ou l'application des critères de taille.

Il serait dès lors utile que la CNC précise davantage l'articulation entre, d'une part, la date de début du premier exercice et, d'autre part, la date d'effet comptable de l'opération, ainsi que les conséquences pratiques de l'approche retenue.

Le projet gagnerait également à examiner l'hypothèse, moins fréquente, dans laquelle la date d'effet comptable est postérieure à la décision relative à l'opération, ce qui pourrait notamment se présenter dans le cadre d'une scission partielle ou d'un apport de branche d'activité.

9. Modification de la durée de l'exercice

En ce qui concerne le paragraphe 33, la Commission estime qu'il serait utile de préciser que la décision d'abréger ou de prolonger l'exercice doit intervenir en temps utile et, en tout état de cause, avant la nouvelle date de clôture envisagée.

Par ailleurs, si le champ d'application de l'avis est étendu au-delà des sociétés, les particularités des autres entités devraient être prises en considération. Pour les ASBL, une modification de la date de clôture pourrait notamment répondre à la volonté d'aligner l'exercice comptable sur une année scolaire ou sportive ou à des contraintes liées aux subventions. La situation se distingue à cet égard de celle des sociétés, notamment quant aux conséquences attachées à un défaut d'opposabilité au fisc d'une décision d'abréger ou de prolonger l'exercice social qui serait prise après la date de clôture de l'exercice social: en effet, dans le chef des assujettis à l'impôt des personnes morales, le défaut d'opposabilité au fisc de cette décision demeure souvent sans aucune conséquence financière.

Enfin, le paragraphe 34 évoque une éventuelle modification de la présentation des comptes annuels lorsque, notamment à la suite d'une prolongation ou d'un abrègement de l'exercice, celle-ci ne répond plus à l'exigence d'image fidèle.

La Commission s'interroge sur la nécessité d'une telle modification de la présentation du seul fait de la modification de la durée de l'exercice. La comparabilité avec l'exercice précédent pourrait, selon les circonstances, être assurée au moyen d'une information appropriée dans l'annexe aux comptes annuels ou, le cas échéant, dans le rapport de gestion.

10. Détermination de la date de clôture autrement que par référence à une date fixe du calendrier civil

En ce qui concerne la possibilité de déterminer la date de clôture de l'exercice, notamment, par référence à un jour déterminé d'une semaine déterminée d'un mois, la Commission estime qu'une approche suffisamment souple devrait pouvoir être retenue lorsque cette méthode correspond aux besoins de gestion de l'entreprise.

La comparabilité des données annuelles pourrait, selon les circonstances, être assurée au moyen d'une information adéquate dans l'annexe aux comptes annuels ou, le cas échéant, dans le rapport de gestion, plutôt que d'exclure la méthode en raison de la seule existence d'un écart significatif dans la durée des exercices.

11. Observations complémentaires

Enfin, la Commission attire l'attention sur les éléments suivants :

- Table des matières : dans la version néerlandaise, les sous-titres « 2.2.1. In hoofde van de oprichter » et « 2.2.2. In hoofde van de nieuwe vennootschap » sont placés sous le titre « 2.2. In hoofde van de nieuwe vennootschap ». Cette subdivision n'apparaît pas dans la version française et semble en outre incohérente avec le titre sous lequel elle figure. Il conviendrait d'harmoniser la structure des deux versions.
- Paragraphe 5 : les versions française et néerlandaise divergent quant au contenu de l'acte constitutif. La version néerlandaise mentionne uniquement « het begin

van het boekjaar », tandis que la version française fait référence au « début et à la fin de chaque exercice social ».

- L'abréviation officielle de la société en commandite devrait être« SComm » et non « Scomm ».
- Aux paragraphes 15 et 16 de la version française, le terme « organe de gestion » devrait être remplacé par « organe d'administration ».
- Note infrapaginale 18 : la note relative à la centralisation des journaux auxiliaires reproduit une explication historique qui ne semble plus présenter d'intérêt dans le contexte du présent avis. Elle pourrait être supprimée ou, si la CNC souhaite maintenir une référence à cet aspect, remplacée par une référence à l'article 5 de l'arrêté royal du 21 octobre 2018 portant exécution des articles III.82 à III.95 du CDE.
- Paragraphe 19 : la version française fait encore référence au « greffe du tribunal de commerce ». Il convient de remplacer cette formulation par « greffe du tribunal de l'entreprise ».
- Paragraphe 21 : dans la version française, il convient de remplacer « Dans le chef du nouvelle société » par « Dans le chef de la nouvelle société ».
- Paragraphe 22 : s'agissant de dettes initialement à plus d'un an, la partie échéant dans l'année devrait être portée dans un compte 42 et non dans le compte 430.
- Paragraphe 22 : dans l'écriture relative au transfert des dettes à long terme vers les dettes à un an au plus, le compte 1730 est débité de 6.666,67 EUR, alors que le compte 430 est crédité de 6.667,67 EUR. Cette différence devrait être corrigée.
- Reprise au 1/09/20X1 : le montant « 2.222.23 » repris pour le compte 430 dans la version néerlandaise contient une erreur typographique et devrait être écrit « 2.222,23 ». La même erreur apparaît dans l'écriture relative à la nouvelle société.
- Dans l'écriture relative à la nouvelle société, la description du compte 2220/260 devrait faire référence à la valeur d'acquisition, et non aux amortissements actés.
- Note infrapaginale 35 : le renvoi à la note infrapaginale 32 devrait être vérifié, celui-ci ne paraissant pas correspondre à l'élément auquel il est fait référence.
- Paragraphe 23 : afin d'assurer la concordance avec la version néerlandaise, il est suggéré de remplacer « lors de la constitution de la société bénéficiaire » par « dès que la société bénéficiaire est constituée ».
- Paragraphe 25 : le renvoi aux techniques exposées au titre III devrait être corrigé, le titre III du projet étant consacré à la modification de l'exercice et ne correspondant dès lors pas aux techniques comptables auxquelles le passage semble entendre renvoyer.
- Paragraphe 25 : le dernier alinéa indique que les organes d'administration choisiront généralement de faire rétroagir la fusion ou la scission au 1er janvier afin d'alléger certaines obligations comptables lorsque l'exercice correspond à l'année civile. La Commission suggère de supprimer cet alinéa. S'il devait

néanmoins être maintenu, il conviendrait de préciser que la date de rétroactivité coïncide généralement avec une date pivot du point de vue administratif, telle que le premier jour d'un trimestre civil.

- Note infrapaginale 41 : la Commission suggère de supprimer cette note, dont le contenu paraît sortir du contexte du présent avis.
- Paragraphe 26 : le renvoi au point 8 concernant la reprise par une société des engagements contractés avant l'acquisition de sa personnalité juridique devrait être corrigé, le point 8 ne traitant pas de cette question.
- Note infrapaginale 45 : la référence à l'article 3:57 du CSA devrait être remplacée par une référence à l'AR/CSA.
- Note infrapaginale 51 : dans la version française, la référence à « l'article 1:24, § 4 du CDE » devrait être remplacée par une référence à l'article 1:24, § 4 du CSA.
- Note infrapaginale 53 : le renvoi au titre IV du projet (« Voir également le titre IV du présent avis ») devrait être vérifié et, le cas échéant, précisé afin d'identifier clairement le développement auquel il est fait référence.

***

Nous vous prions de croire, Cher Monsieur le Président, en l'assurance de nos sentiments distingués.

Signed by:
Alexis van Bavel
E759B97BCF4F46F...
Alexis Van Bavel
Président de la Commission des questions comptables de l'IRE