

Les événements postérieurs à la clôture de l'exercice et la notion de bénéfices réalisés

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) a publié en février 2010 une note d'information NI.II précisant le rôle du commissaire aux comptes en présence d'événements postérieurs à la clôture de l'exercice.



Par **Xavier Paper**, associé,
Paper Audit & Conseil

Le traitement comptable des événements postérieurs à la clôture de l'exercice a donné lieu, en France, à diverses dispositions du Code de commerce, du Plan comptable général (PCG), du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables (CSOEC) et de la CNCC. Toutes reposent sur l'existence d'événements ayant un lien direct et prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice.

1. Le lien de causalité direct et prépondérant

Dans sa recommandation (PC.12) relative aux événements postérieurs à la clôture, publiée en mai 1982, le CSOEC consacre le lien de causalité direct et prépondérant selon les modalités suivantes : «Lorsqu'il existe un lien de causalité direct et prépondérant entre l'événement considéré et des situations qui existaient déjà à la date de clôture, les comptes de l'exercice clos doivent être ajustés et faire l'objet d'une information.» Dans la situation inverse, le PCG donne à l'article 531-2/4 les précisions suivantes : «... Dans l'hypothèse où un événement n'ayant aucun lien direct et prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice survient entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes, une information est donnée dans l'annexe...»

Dans le premier cas, les comptes font l'objet des ajustements nécessaires alors que, dans le second, seule une information en annexe est requise. De son côté, le Code de commerce indique à l'article L. 123-20, qui consacre le principe de prudence : «... 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 clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes.» Selon la même logique, le Code de commerce indique à l'article L. 123-21 : «Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels...»

2. L'interférence de la notion de bénéfices réalisés

Se référant à l'article L. 123-21 du Code de commerce, la note d'information de la CNCC nous donne des précisions

intéressantes relatives au traitement comptable d'un produit présentant un caractère éventuel, et donc non acquis, à la clôture de l'exercice mais qui le devient à la suite d'événements postérieurs ayant un lien de causalité direct et prépondérant avec des situations qui existaient à la clôture. A titre d'exemple, la CNCC cite le cas d'une entreprise qui a engagé un contentieux à l'encontre d'un fournisseur au cours de l'exercice N-3 et qui lui réclame des dommages et intérêts au titre de plusieurs chefs de préjudice. Au terme d'un jugement en référé du tribunal compétent, cette entreprise s'est vu accorder en décembre N une somme provisionnelle de 800 000 euros qu'elle a encaissée en janvier N+1. Des négociations, en cours fin N, entre les deux parties, ont fait l'objet, en avril N+1, d'une transaction qui a fixé le montant du préjudice à 1 million d'euros, somme versée à l'entreprise en mai N+1. Dans ce type de situation, la CNCC considère qu'au 31 décembre N, en l'absence de jugement sur le fonds, tous les recours n'ont pas été épuisés. Selon la CNCC, le produit n'est pas certain dans son principe au 31 décembre N mais le devient au cours de l'exercice N+1 au terme de la transaction. Une telle position, qui résulte d'une application stricte de l'article L. 123-21 du Code de commerce et qui conduit à comptabiliser la totalité de l'indemnité transactionnelle en produits au cours de l'exercice N+1, a pour conséquence de vider d'une grande partie de sa portée le principe de base sous-tendant le traitement des événements postérieurs à la clôture de l'exercice : l'existence d'un lien de causalité direct et prépondérant avec une situation antérieure. Dans l'exemple précédent, il ne fait aucun doute que le versement de l'indemnité transactionnelle au cours de l'exercice N+1 trouve son origine dans un contentieux né au cours de l'exercice N-3, bien antérieur à la clôture de l'exercice N. De son côté, la recommandation du CSOEC contredit la position de la CNCC ; elle considère que des indemnités obtenues au terme de négociations ou de dossiers en cours à la clôture de l'exercice doivent conduire à l'ajustement des comptes dudit exercice. ■