

## **LE CHANGEMENT DE DATE DE CLOTURE : UNE SOLUTION MIRACLE POUR AMELIORER LES RESULTATS ?**

*Hervé Stolowy, Professeur au Groupe ESCP, expert comptable diplômé*

En période de crise économique, beaucoup d'entreprises souhaitent utiliser toutes les marges de manoeuvre offertes par la comptabilité pour améliorer leur image financière (niveau de résultat, présentation du bilan...).

Nous constatons que les chefs d'entreprise, notamment de P.M.E., qui ne peuvent recourir aux techniques sophistiquées relevant de l'ingénierie financière, se "rabattent" parfois sur une solution moins connue mais, à leurs yeux, tout aussi efficace : le prolongement de la durée de l'exercice comptable.

N'est-il pas tentant en effet de reculer la date de clôture de quelques mois en pensant que la reprise interviendra justement entre l'ancienne date et la nouvelle ? Ces quelques mois supplémentaires ne peuvent-ils pas servir à accroître l'effort commercial pour décrocher des contrats qui amélioreront le résultat ?

Nous souhaiterions montrer, en nous appuyant sur le cas des sociétés anonymes et des S.A.R.L., que le changement de date de clôture, s'il est uniquement motivé par une amélioration des résultats, ne constitue en aucun cas une panacée et que, pour prendre cette décision, il faut mettre en balance un avantage incertain avec des inconvénients (pour ne pas dire des coûts) quasi certains. Il convient par ailleurs de ne pas oublier les contraintes juridiques liées à la modification ainsi que l'impact des règles fiscales.

### **1 - Durée d'un exercice**

#### ***1.1 Durée légale***

En principe, l'exercice comptable doit avoir une durée de douze mois si l'on se réfère à la terminologie retenue par le Code de commerce qui évoque la notion de "comptes annuels" et qui précise, dans son article 8, que "toute personne physique ou morale ... doit établir des comptes annuels à la clôture de l'exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire".

Ce texte doit toutefois être nuancé car il n'existe pas, en réalité, de dispositions légales concernant la durée minimale et la durée maximale. La seule obligation provient du même article 8 précité qui dispose que "toute personne physique ou morale ... doit contrôler par inventaire, au moins une fois tous les douze mois, l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine de l'entreprise".

#### ***1.2 Choix d'une date de clôture***

La durée de l'exercice comptable peut être différente de douze mois notamment dans les cas suivants :

- Premier exercice social
- Dernier exercice social
- En cas de modification de date de clôture pendant la vie sociale.

En pratique, on relève rarement des exercices inférieurs à 6 mois et presque jamais des exercices supérieurs à 18 mois.

- *Faut-il clôturer le 31 décembre ?*

Même si les exercices comptables des sociétés françaises sont clôturés le plus souvent le 31 décembre, toutes les dates sont autorisées<sup>1</sup>.

Plusieurs conseils, dont la plupart relèvent du bon sens, peuvent être donnés :

- Pour les entreprises ayant une activité fortement saisonnière, la clôture ne doit pas intervenir en plein coeur de cette activité. Aussi le 31 décembre doit-il être écarté pour les entreprises de vente de jouets, de chocolats, pour les établissements de tourisme de montagne...

Il faut en effet considérer la charge de travail inhérente à l'établissement des comptes annuels et également le fait que les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise. Si la clôture a pour effet de "tronquer" l'activité, il serait possible de penser que l'objectif d'image fidèle n'est pas atteint.

- Il est préférable, notamment pour les P.M.E., de fixer la clôture à la fin d'un trimestre civil, afin de simplifier les calculs liés à certaines obligations trimestrielles (charges sociales...).

- *Pourquoi changer de date ?*

Plusieurs critères peuvent être avancés pour proposer une modification au cours de la vie sociale :

- Possibilité de mieux refléter la saisonnalité ;
- Alignement de la société sur les autres sociétés du même groupe ;
- Prise en compte des effets d'une restructuration ou d'une fusion ;
- Amélioration des résultats par un développement de l'activité entre les dates ancienne et nouvelle de clôture<sup>2</sup>.

- *Modification temporaire*

La modification envisagée peut avoir un caractère temporaire lié à un événement conjoncturel (par exemple, la mise en place d'un système informatique, une réorganisation de la comptabilité...). La durée de l'exercice en cours est alors prolongée tandis que celle de l'exercice suivant est réduite pour revenir à l'ancienne périodicité. Mais dans ce cas, il faut que les deux décisions soient prises simultanément. En d'autres termes, il n'est pas possible de prolonger la durée d'un exercice, puis, dans un deuxième temps, de réduire la durée du nouvel exercice<sup>3</sup>.

## **2 - Modalités du changement**

### ***2.1 Compétence***

---

<sup>1</sup> Il est même possible de retenir une date de clôture variable, par exemple le dernier vendredi du mois de juin. Par ailleurs, il est intéressant de noter que les dates de clôture sont souvent liées aux habitudes des pays. Ainsi, la date du 30 septembre est souvent retenue dans les pays d'Afrique francophone.

<sup>2</sup> Il est évident que ce critère n'est jamais invoqué comme motif officiel par les entreprises...

<sup>3</sup> En réalité, aucune règle n'interdit cette pratique mais l'habitude veut que l'on ne puisse pas rechanger de date de clôture dans la foulée afin d'éviter un abus de droit ou de ne pas trop attirer l'attention de l'administration fiscale, le changement de clôture constituant pour cette dernière un "clignotant".

La décision de modification de la durée de l'exercice appartient exclusivement à l'assemblée générale extraordinaire (qui statue à la majorité des deux-tiers pour la S.A. ou des trois-quarts pour les S.A.R.L.) et non de l'assemblée générale ordinaire.

## 2.2 Date de la décision

La modification n'est possible que dans la mesure où **la décision intervient avant l'expiration de la clôture de l'exercice en cours** et avant l'expiration de la nouvelle date retenue (en cas de réduction de la durée de l'exercice).

En effet, il ne paraît pas possible d'accepter, comme le rappelle la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, "qu'une décision des organes sociaux vienne remettre en cause rétroactivement les règles de fonctionnement de la société telles qu'elles s'imposaient à tous avant leur modification"<sup>4</sup>.

## 2.3 Formalités

Le changement de date entraîne la modification des statuts et le dépôt au greffe du tribunal de commerce du procès-verbal de l'assemblée.

Pour éviter toutes difficultés, il est conseillé de rendre le changement décidé opposable aux tiers, et notamment à l'administration fiscale, avant le jour de la date de clôture antérieure.

## 3 - Impact sur les mandats

- **Administrateurs** : quelles que soient les modifications apportées aux dates d'ouverture et de clôture des exercices, leur mandat prend fin à l'issue de la réunion de l'assemblée générale ordinaire ayant statué sur les comptes de l'exercice écoulé et tenu dans l'année au cours de laquelle expire ce mandat.

Ainsi, un administrateur nommé pour 6 ans en 1993, verra ses fonctions prendre fin à l'issue de l'assemblée générale ordinaire tenue en 1999, quelle soit la date de cette assemblée et celle de clôture de l'exercice sur lequel elle statue.

- **Commissaires aux comptes** : nommés pour six exercices, la prorogation d'un exercice social entraîne corrélativement l'augmentation de la durée de leurs fonctions.

## 4 - Incidences fiscales

L'article 37 du Code Général des Impôts prévoit que lorsque l'exercice clos au cours de l'année de l'imposition s'étend sur une période de plus ou de moins de douze mois, l'impôt est néanmoins établi d'après les résultats dudit exercice.

Si aucun bilan n'est dressé au cours d'une année quelconque, comme dans le cas de la prolongation d'un exercice clos normalement au 31 décembre avec nouvelle clôture au 31 mars, l'impôt dû au titre de la même année est établi sur les bénéfices de la période écoulée depuis la fin de la dernière période imposée jusqu'au 31 décembre de l'année considérée. Ces mêmes bénéfices viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dans lesquels ils sont compris.

---

<sup>4</sup> Réponse ministérielle Sergheraert, J.O. déb. A.N. 15 décembre 1979, p. 11999, citée dans le Bulletin C.N.C.C. n° 88, décembre 1992, pp. 633-635.

Concrètement, il faut fournir un état récapitulatif au 31 décembre les éléments essentiels du compte de résultat ainsi que ceux conduisant à la détermination du résultat fiscal. Il s'agit en effet de fournir un état des bénéfices énonçant les éléments essentiels qui interviennent dans la détermination du bénéfice net.

La déclaration traditionnelle "liasse fiscale" devra être déposée dans les trois mois de la nouvelle clôture (pour l'exercice intégral). Les résultats déclarés au 31 décembre viennent alors en diminution de ceux déclarés à la nouvelle clôture.

## 5 - Tableau de synthèse

Le tableau de synthèse ci-dessous a été établi dans le cas d'un changement de date de clôture visant à augmenter la durée de l'exercice (clos statutairement le 31 décembre) dans l'hypothèse d'une amélioration des résultats entre la date ancienne et la date nouvelle de clôture (prévue le 31 mars).

	<b>Avantages</b>	<b>Inconvénients</b>
<b>Impact sur le résultat</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Amélioration du résultat en liaison avec l'évolution de l'activité dans la période de prolongation.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>L'exercice n'est prolongé que de trois mois, ce qui minimise l'effet d'une amélioration.</li> </ul>
<b>Établissement des comptes annuels</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>La date du 31 mars permet un arrêté des comptes et une certification dans des conditions satisfaisantes<sup>5</sup>.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Nécessité d'effectuer deux inventaires : inventaire des éléments actifs et passifs du patrimoine à l'ancienne clôture (31 décembre) et inventaire à la nouvelle clôture.</li> <li>Le calcul de certaines charges et l'établissement de déclarations (DADS...) qui s'appuient sur l'année civile est un peu plus compliqué<sup>6</sup> (par rapport à une clôture au 31 décembre).</li> <li>De par son mode de calcul, la provision pour congés payés est plus élevée qu'au 31 décembre.</li> </ul>
<b>Approbation des comptes annuels</b>		<ul style="list-style-type: none"> <li>Nécessité dans les S.A. de tenir une assemblée générale ordinaire au moins une fois par an (art. 157 de la loi du 24 juillet 1966), d'où la tenue de deux assemblées.</li> </ul>
<b>Documents d'information financière et prévisionnelle</b>		<ul style="list-style-type: none"> <li>Nécessité de respecter l'exigence de comparabilité des chiffres fournis, prévisionnels ou réalisés, avec ceux des semestres ou de l'exercice précédents.</li> </ul>
<b>Consolidation</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Harmonisation des dates de clôture (si les dates sont différentes avant le changement).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Rupture de l'harmonisation des dates (si les dates sont identiques avant le changement).</li> </ul>
<b>Fiscalité</b>		<ul style="list-style-type: none"> <li>Élaboration d'une déclaration des résultats au 31 décembre (si exercice prolongé supérieur à 12 mois) et de la liasse fiscale traditionnelle à la clôture.</li> <li>Les avantages fiscaux accordés pour les exercices ouverts à compter du 31 décembre (comme la baisse du taux de l'impôt) sont retardés.</li> <li>Le changement de date de clôture constitue un "clignotant" pouvant déclencher un contrôle fiscal.</li> </ul>
<b>Certification</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>La déclaration fiscale des résultats au 31 décembre ainsi que "l'inventaire" n'ont pas à être certifiés par le commissaire aux comptes.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>En cas d'existence d'un pacte d'actionnaires, certains actionnaires, notamment minoritaires, pourraient demander un audit de ces documents si le pacte prévoit une telle clause.</li> </ul>

<sup>5</sup> Par opposition à une clôture au 30 juin, en raison des congés d'été.

<sup>6</sup> Cette difficulté est largement surmontable.

## ÉLÉMENTS DE BIBLIOGRAPHIE

*Exercice social - Premier exercice supérieur à douze mois - Réunion d'une assemblée générale à chaque année civile - Approbation des comptes annuels - Irrégularité à mentionner dans le rapport général.* Bulletin C.N.C.C. n° 91, septembre 1993, pp. 398-399.

*Modification de la durée de l'exercice social.* Revue Fiduciaire Comptable n° 187, juin 1993, pp. 12-13.

A. Leparmentier : *Pourquoi changer sa date de clôture ?* Option Finance n° 244, 1er février 1993, pp. 15-16.

*Exercice social - Conditions de modification de la durée - Réunion de l'assemblée générale extraordinaire postérieurement à la nouvelle date retenue pour la clôture de l'exercice social.* Bulletin C.N.C.C. n° 88, décembre 1992, pp. 633-635.

*Documents d'information financière et prévisionnelle.* Revue Fiduciaire Comptable n° 166, juillet 1991, pp. 22-26.

*Date de clôture et durée de l'exercice.* Revue Fiduciaire Comptable n° 122, juillet 1987, Dossier-Conseil, pp. 27-43.

\*\*\*

E. de La Villeguérin (sous la direction de) : *Dictionnaire de la Comptabilité.* La Villeguérin Éditions, 4ème édition, 1993/94, voir notamment "Exercice" et "Durée de l'exercice".

B. Mercadal et P. Janin : *Mémento Sociétés Commerciales Francis Lefebvre.* Mise à jour annuelle, 1300 pages environ, voir notamment § 3203.

J. Mestre (sous la direction de) : *Lamy sociétés commerciales.* Éditions Lamy, mise à jour annuelle, 2150 pages environ, voir notamment §§ 1888 et suivants.

J. Raffegau, P. Dufils, J. Corre et C. Lopater : *Mémento Comptable Francis Lefebvre.* Mise à jour annuelle, 1400 pages environ, voir notamment § 350.