

**Q&A  
CNC  
21/025**

**QUESTIONS / RÉPONSES :**  
**CORRECTION D'ERREURS**  
**EN RÉGIMES LUX GAAP ET LUX GAAP-JV**

**Contexte :**

A l'image de la directive comptable 2013/34/UE<sup>1</sup>, le droit comptable luxembourgeois des entreprises est silencieux quant aux modalités de correction d'erreurs pouvant survenir dans la préparation et la présentation des comptes annuels.

A contrario, le référentiel IFRS – UE dispose de la norme IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, qui requiert, en règle générale, un retraitement rétrospectif d'une erreur d'une période antérieure. Suivant cette méthode du retraitement rétrospectif, il y a lieu de « *corriger la comptabilisation, l'évaluation et la fourniture d'informations sur le montant d'éléments des états financiers comme si une erreur d'une période antérieure n'était jamais survenue* »<sup>2</sup>. A cet effet, « *l'entité doit corriger de manière rétrospective les erreurs significatives d'une période antérieure dans le premier jeu d'états financiers dont la publication est autorisée après leur découverte, comme suit : (a) par retraitement des montants comparatifs de la ou des périodes antérieures présentées au cours desquelles l'erreur est intervenue ; ou (b) si l'erreur est intervenue avant la première période antérieure présentée, par retraitement des soldes d'ouverture des actifs, passifs et capitaux propres de la première période antérieure présentée* »<sup>3</sup>.

A cet égard, la CNC relève qu'il a été mis en évidence dans un précédent Q&A<sup>4</sup> que la méthode du retraitement rétrospectif n'est pas admissible en régimes LUX GAAP et LUX GAAP – JV dans la mesure où celle-ci se heurte au principe clé d'intangibilité du bilan d'ouverture visé à l'article 51 para. 1<sup>er</sup> point f) LRCS qui dispose que « *le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent* ». Il est par ailleurs admis en régimes LUX GAAP et LUX GAAP – JV qu'il convient d'interpréter de façon restrictive la faculté prévue à l'article 29 para. 2 LRCS qui dispose que « *(...) L'absence de comparabilité des chiffres d'un exercice à l'autre et, le cas échéant, les adaptations des chiffres de l'exercice précédent, faites pour assurer cette comparabilité, doivent être signalées dans l'annexe et dûment commentées* ». Suivant cette interprétation restrictive, seuls des reclassements de poste à poste au sein des chiffres comparatifs du bilan ou du compte de profits et pertes sont admissibles en régimes LUX GAAP et LUX GAAP – JV sans impact sur le montant total des « capitaux propres » et sur celui du « résultat de l'exercice ».

Compte tenu de ce qui précède, il apparaît que la méthode retenue par le référentiel IFRS – UE pour les corrections d'erreurs n'est pas transposable en l'état en régimes LUX GAAP et LUX GAAP – JV.

Dans ce contexte, l'objectif du présent Q&A consiste à formuler une solution doctrinale concernant les corrections d'erreurs qui soit compatible avec les principes généraux des régimes LUX GAAP et LUX GAAP – JV et notamment avec le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture.

**Question :**

Dans le silence des textes, se pose la question du traitement comptable admissible pour les corrections d'erreurs en régimes LUX GAAP et LUX GAAP – JV.

<sup>1</sup> Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil.

<sup>2</sup> Cf. : IAS 8 paragraphe 5.

<sup>3</sup> Cf. : IAS 8 paragraphe 42.

<sup>4</sup> Cf. : Q&A CNC 21/024 « *Changements de méthodes comptables, de modes d'évaluation et d'estimation comptable en régimes LUX GAAP et LUX GAAP-JV* ».

**Q&A  
CNC  
21/025**

**QUESTIONS / RÉPONSES :**  
**CORRECTION D'ERREURS**  
**EN RÉGIMES LUX GAAP ET LUX GAAP-JV**

**Définitions :**

Dans le silence des textes, il est proposé en premier lieu de définir les concepts en s'inspirant des définitions proposées par la norme IAS 8 précitée :

- Une **erreur** peut survenir lors de la comptabilisation, de l'évaluation, de la présentation ou de la fourniture d'informations sur des éléments des comptes annuels. Parmi ces erreurs figurent les effets d'erreurs de calcul, d'erreurs dans l'application des méthodes comptables, des négligences, des mauvaises interprétations des faits et des fraudes.
- Une **erreur d'une période antérieure** est une omission ou une inexactitude des comptes annuels de l'entité portant sur une ou plusieurs périodes antérieures et qui résultent de la non-utilisation ou de l'utilisation abusive d'informations fiables :
  - a) qui étaient disponibles lorsque la publication des comptes annuels de ces périodes a été autorisée ; et
  - b) dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces comptes annuels.

**Réponses :**

L'objectif d'image fidèle visé à l'article 26 para. 3 LRCS suppose l'absence d'erreurs significatives dans les comptes annuels publiés. Pourtant, il peut arriver que des erreurs surviennent exceptionnellement<sup>5</sup> lors de la comptabilisation, de l'évaluation ou de la présentation d'éléments au sein des comptes annuels et que des comptes publiés soient ainsi entachés d'erreurs. En pareils cas, se pose la question des modalités de correction des comptes.

A titre préliminaire, il est précisé que ne sont visées ici que :

- les erreurs qui ont un caractère « significatif » tel que défini par l'article 26 para. 6 LRCS, à savoir « *le statut d'une information dont on peut raisonnablement penser que l'omission ou l'inexactitude risque d'influencer les décisions que prennent les utilisateurs sur la base des comptes annuels de l'entreprise. L'importance significative de chaque élément est évaluée dans le contexte d'autres éléments similaires* » ;
- les erreurs émanant de périodes antérieures pour lesquelles des comptes annuels ont déjà été approuvés, déposés et publiés. Quand une erreur est identifiée au cours d'un exercice pour lequel les comptes ne sont pas encore arrêtés, il est en effet présumé que ladite erreur est corrigée dès son identification et avant l'approbation et le dépôt des comptes de l'exercice concerné.

<sup>5</sup> L'identification récurrente d'erreurs entachant les comptes annuels publiés serait de nature à mettre en cause la responsabilité des organes d'administration ou de gestion.

**Q&A  
 CNC  
 21/025**

**QUESTIONS / RÉPONSES :**  
**CORRECTION D'ERREURS**  
**EN RÉGIMES LUX GAAP ET LUX GAAP-JV**

**1. Correction d'erreur : formulation de solutions doctrinales**

**1.1. La solution préférentielle : un dépôt rectificatif des comptes annuels entachés d'une erreur**

Lorsqu'une erreur significative est identifiée<sup>6</sup> et que celle-ci se rapporte à une période antérieure pour laquelle les comptes annuels ont déjà été approuvés et déposés au Registre de commerce et des sociétés (RCS), la CNC est d'avis que la **solution préférentielle** qu'il convient de privilégier pour corriger ladite erreur consiste à faire un dépôt rectificatif des comptes annuels publiés. Un tel dépôt rectificatif est explicitement prévu par l'article 8 du règlement grand-ducal modifié du 14 décembre 2011<sup>7/8</sup>.

La CNC est en effet d'avis qu'il y a lieu de corriger les comptes annuels qui étaient entachés d'une erreur et ce dans une perspective d'information et de protection des tiers-utilisateurs<sup>9</sup>. L'annexe des comptes annuels rectifiés devra faire mention de cette correction avec référence au dépôt précédent. Il est également recommandé de faire mention du dépôt rectificatif des comptes annuels de l'exercice précédent dans l'annexe des comptes annuels de l'exercice courant.

Force est de constater qu'un tel dépôt rectificatif implique notamment une ré-approbation des comptes annuels modifiés par l'organe délibérant (p.ex. : l'assemblée générale) et un nouveau dépôt au RCS.

**1.2. La solution alternative : une correction de l'erreur au sein des comptes annuels de l'exercice courant**

Sans remettre en cause la solution préférentielle mentionnée ci-dessus, il est relevé que d'un point de vue pratique, un dépôt rectificatif peut nécessiter un travail non négligeable, notamment dans les cas où l'erreur remonte à plusieurs années. A titre d'exemple, une erreur identifiée au cours de l'exercice 2021 mais se rapportant à l'exercice 2016 nécessiterait alors un dépôt rectificatif des comptes annuels des exercices 2016, 2017, 2018, 2019 et 2020.

Considérant la charge administrative potentiellement élevée en relation avec la correction, l'arrêté, le contrôle, la ré-approbation des comptes annuels corrigés et leur dépôt rectificatif au RCS, la CNC est d'avis qu'une **solution alternative** mais non privilégiée peut être considérée. Suivant cette pratique alternative et dans la mesure où les comptes antérieurement déposés ne sont pas ou ne peuvent pas être modifiés, la correction de l'erreur est alors comptabilisée dans l'exercice comptable au sein duquel l'erreur a été identifiée. Si la transaction d'origine impactait le compte de profits et pertes alors la correction l'impactera également. Dans le cas où l'erreur est relative aux capitaux propres (p.ex. : réserves distribuables vs non-distribuables) de la société, la correction sera effectuée directement en capitaux propres. Une information spécifique par rapport à cette correction doit être fournie dans l'annexe. L'information spécifique devrait inclure au minimum (i) un descriptif sur la nature de l'erreur corrigée au cours de l'exercice et (ii) une indication des postes du bilan et du compte des profits et pertes affectés par l'erreur y compris l'impact fiscal le cas échéant.

<sup>6</sup> Une erreur significative peut être identifiée au cours de l'exercice, au moment de la préparation des comptes annuels, à l'arrêté des comptes annuels et durant le contrôle des comptes annuels entre autres.

<sup>7</sup> Règlement grand-ducal du 14 décembre 2011 déterminant la procédure de dépôt de la liasse comptable auprès du gestionnaire du registre de commerce et des sociétés, les conditions de contrôles arithmétiques et logiques concernant les comptes annuels et portant modification du règlement grand-ducal modifié du 23 janvier 2003 portant exécution de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises.

<sup>8</sup> Article 8 du règlement grand-ducal du 14 décembre 2011 :

« Les documents compris dans la liasse comptable peuvent faire l'objet d'un dépôt complémentaire ou rectificatif selon les modalités prévues à l'article 6bis du règlement grand-ducal modifié du 23 janvier 2003 portant exécution de la loi du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises.

Dans ce cas, la liasse comptable, nécessitant éventuellement une nouvelle préparation sur la plate-forme eCDF, doit être redéposée auprès du gestionnaire du registre de commerce et des sociétés dans son intégralité ».

<sup>9</sup> Il est loisible à la société de requérir par voie judiciaire le retrait des comptes annuels déposés entachés d'une erreur (cf. : note 11).

**Q&A  
CNC  
21/025**

**QUESTIONS / RÉPONSES :**  
**CORRECTION D'ERREURS**  
**EN RÉGIMES LUX GAAP ET LUX GAAP-JV**

Cette solution alternative permet de corriger l'erreur en toute transparence et d'assurer que les utilisateurs des comptes annuels ont toutes les informations pertinentes et nécessaires.

Un exemple illustratif est proposé à cet effet (cf. : [point 2](#)).

**2. Correction d'erreur et solution alternative : exemple illustratif**

Si la solution préférentielle n'appelle pas de commentaires particuliers (dépôt(s) rectificatif(s) au RCS de l'ensemble des comptes annuels entachés d'erreur), il en va différemment de la solution alternative. A cet égard, un exemple illustratif est proposé ci-après.

**Exemple illustratif : correction d'erreur en relation avec l'omission de comptabiliser une facture d'achat d'immobilisation corporelle (paiement erroné par une entreprise liée)**

Durant l'exercice 2021 est identifiée une facture non comptabilisée datée du 1<sup>er</sup> janvier 2019 pour l'acquisition d'une machine-outil à immobiliser pour un montant de EUR 100 000<sup>10</sup>. Ladite machine-outil a été livrée et mise en service le 1<sup>er</sup> janvier 2019. Il est relevé que ladite facture avait été erronément payée par une entreprise liée.

Conformément aux politiques comptables de l'entreprise, ce type de machine-outil est amortissable selon le mode linéaire sur une durée de 10 ans.

**En application de la solution alternative, il est proposé de comptabiliser l'effet de la correction de l'erreur au sein de l'exercice au cours duquel l'erreur a été identifiée, à savoir l'exercice 2021.**

En premier lieu, il est relevé que cette transaction aurait en principe dû être comptabilisée pour son montant de EUR 100 000 dans les comptes annuels relatifs à l'exercice 2019 et l'amortissement de l'immobilisation aurait dû démarrer lors de sa mise en service durant ce même exercice. Cette acquisition aurait ainsi dû impacter négativement le résultat de l'exercice 2019 et celui de l'exercice 2020 via la charge d'amortissement d'un montant de EUR 10 000 par an.

Cependant, en application de la solution alternative, la correction de l'erreur, comptabilisée au cours de l'exercice 2021, impactera négativement le seul résultat de l'exercice 2021 à raison des dotations aux amortissements des exercices antérieurs (2019 et 2020) ainsi que de l'exercice courant (2021).

Considérant ce qui précède, la CNC est d'avis que l'annexe aux comptes annuels de l'exercice 2021 devra indiquer que ces comptes annuels incluent une correction d'erreur significative sur périodes antérieures et qu'en conséquence :

- le poste « C.II.2 *Installations techniques et machines* » à l'actif du bilan a été erronément minoré d'un montant de EUR 90 000 au 31 décembre 2019 et de EUR 80 000 au 31 décembre 2020,
- le poste « C. 6. *Dettes envers des entreprises liées* » au passif du bilan a été erronément minoré d'un montant de EUR 100 000 aux 31 décembre 2019 et 2020 et,
- le poste « 7.a) *Corrections de valeur sur frais d'établissement et sur immobilisations corporelles et incorporelles* » du compte de profit et pertes a été erronément minoré de EUR 10 000 pour l'exercice 2019 et de EUR 10 000 pour l'exercice 2020.

L'annexe aux comptes annuels devra par ailleurs indiquer que la charge de corrections de valeur sur immobilisations corporelles comptabilisée en 2021 pour un montant total de EUR 30 000 inclut une correction d'erreurs sur périodes précédentes pour un montant de EUR 20 000 dont EUR 10 000 au titre de l'exercice 2019 et EUR 10 000 au titre de l'exercice 2020.

<sup>10</sup> Pour les besoins de cet exemple, il est présumé que la facture avait été payée par une entreprise liée et il est fait abstraction des incidences relatives à la TVA.

**Q&A  
CNC  
21/025**

**QUESTIONS / RÉPONSES :**  
**CORRECTION D'ERREURS**  
**EN RÉGIMES LUX GAAP ET LUX GAAP-JV**

Afin de représenter fidèlement la correction d'erreurs comptabilisée durant l'exercice 2021, les notes aux comptes suivantes apparaissent adéquates, étant entendu qu'il relève de la responsabilité de l'organe d'administration ou de gestion de déterminer le positionnement et l'étendue des mentions à fournir en annexe.

**Extraits des notes impactées par la correction de l'erreur :**

**Note X – Principes généraux**

(...)

**Note XX – Correction d'erreur**

Les comptes annuels au 31 décembre 2021 incluent la correction d'une erreur identifiée durant l'exercice en cours et relative à l'exercice 2019. La comptabilisation d'une facture d'un montant de EUR 100 000 en relation avec l'achat d'une machine-outil à immobiliser en date du 1<sup>er</sup> janvier 2019 a été omise de même que les dotations aux amortissements y relatives des exercices 2019 et 2020. Des informations supplémentaires concernant cette correction sont disponibles dans les notes aux comptes relatives aux immobilisations corporelles, aux dettes et aux corrections de valeur sur frais d'établissement et sur immobilisations corporelles et incorporelles.

**Note X – Immobilisations corporelles**

	Installations techniques et machines (EUR)
<b>Valeur brute au début de l'exercice</b>	<b>300 000</b>
Comptabilisation de la facture datée du 1 <sup>er</sup> janvier 2019*	100 000
Entrée(s) au cours de l'exercice	70 000
Sortie(s) au cours de l'exercice	-
Transfert(s) au cours de l'exercice	-
<b>Valeur brute à la fin de l'exercice</b>	<b>470 000</b>
<b>Corrections de valeurs cumulées au début de l'exercice</b>	<b>(90 000)</b>
Dotations liées à la comptabilisation de la facture datée du 1 <sup>er</sup> janvier 2019 (exercices 2019 et 2020)*	(20 000)
Dotation(s) de l'exercice**	(43 500)
Reprise(s) de l'exercice	-
Transfert(s) de l'exercice	-
<b>Corrections de valeurs cumulées à la fin de l'exercice</b>	<b>(153 500)</b>
<b>Valeur nette à la fin de l'exercice</b>	<b>316 500</b>
<b>Valeur nette au début de l'exercice</b>	<b>210 000</b>

\* voir note XX - Correction d'erreur

\*\* inclut EUR 10 000 de dotations pour la machine-outil non comptabilisée en 2019

**Q&A  
CNC  
21/025**

**QUESTIONS / RÉPONSES :**  
**CORRECTION D'ERREURS**  
**EN RÉGIMES LUX GAAP ET LUX GAAP-JV**

**Note X – Dettes**

	Inférieure à un an	De un à cinq ans	A plus de cinq ans	Total 2021	Total 2020
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Dettes envers des établissements de crédits	5 000	-	37 000	42 000	58 000
Dettes envers des entreprises liées*	100 000	60 000	-	160 000	56 000
Autres dettes	4 815	-	-	4 815	4 815
<b>Total</b>	<b>109 815</b>	<b>60 000</b>	<b>37 000</b>	<b>206 815</b>	<b>118 815</b>

\* voir note XX - Correction d'erreur

**Note X – Corrections de valeur**

	2021	2020
	EUR	EUR
Installations techniques et machines:		
Dotations liées à la comptabilisation de la facture datée du 1 <sup>er</sup> janvier 2019 (exercices 2019 et 2020)*	(20 000)	-
Dotation de l'exercice**	(43 500)	(50 000)
<b>Total</b>	<b>(63 500)</b>	<b>(50 000)</b>

\* voir note XX - Correction d'erreur

\*\* inclut en 2021 un montant de EUR 10 000 de dotations pour la machine-outil non comptabilisée en 2019

**3. Conclusion**

Dans le silence des textes, la CNC est d'avis que les corrections d'erreurs en régimes LUX GAAP et LUX GAAP – JV ne peuvent pas faire l'objet d'un retraitement rétrospectif tel que suggéré par la norme IAS 8 précitée, un tel retraitement se heurtant au principe clé d'intangibilité du bilan d'ouverture visé à l'article 51 para. 1<sup>er</sup> point f) LRCS.

Partant de ce constat, la CNC considère que la **solution préférentielle** qu'il convient de privilégier pour les corrections d'erreurs en régimes LUX GAAP et LUX GAAP – JV consiste en une modification des comptes annuels entachés d'erreur et en un dépôt rectificatif de ceux-ci auprès du RCS <sup>11</sup>.

Compte tenu de la charge administrative en relation avec la modification et la rectification de comptes annuels, parfois relatifs à plusieurs exercices, la CNC est d'avis qu'il y a lieu d'admettre une **solution alternative**. En application de ladite solution alternative, l'erreur peut faire l'objet d'une correction au sein des comptes annuels de l'exercice au cours duquel l'erreur est identifiée. Considérant qu'une telle correction fait obstacle au principe de rattachement des charges et produits de l'exercice visé à l'article 51 para 1<sup>er</sup> point d) LRCS ainsi qu'à l'objectif d'image fidèle des résultats de l'entreprise visé à l'article 26 para. 3 LRCS, la CNC relève qu'une information adéquate doit être fournie en annexe (cf. : [exemple illustratif](#)).

En conclusion, il est rappelé que la survenance d'erreurs au sein des comptes annuels approuvés par l'organe délibérant et déposés au RCS ne saurait être qu'exceptionnelle. A cet égard, il est relevé que l'identification récurrente d'erreurs entachant les comptes annuels publiés serait de nature à mettre en cause la responsabilité des organes d'administration ou de gestion de l'entreprise concernée.

\*

<sup>11</sup> En application de l'article 17bis du règlement grand-ducal du 23 janvier 2003 qui dispose que « tout formulaire ou document ayant fait l'objet d'un dépôt ne peut être modifié ou restitué que sur base d'une décision judiciaire portant l'injonction au registre de commerce et des sociétés », une société peut demander le retrait des comptes annuels entachés d'erreur de la liste des dépôts de son dossier.

**Q&A  
CNC  
21/025**

**QUESTIONS / RÉPONSES :**  
**CORRECTION D'ERREURS**  
**EN RÉGIMES LUX GAAP ET LUX GAAP-JV**

**Avertissement**

Les « questions / réponses » publiées par la Commission des normes comptables (CNC) :

- sont de nature générale et ne visent pas la situation particulière d'une personne physique ou morale ;
- visent à contribuer au développement d'une doctrine comptable en application de l'article 73, point b) de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises ;
- ne représentent que l'avis du GIE CNC sur un certain nombre de questions à caractère doctrinal et interprétatif.
- ne préjugent pas des impacts fiscaux qui peuvent découler des traitements comptables mentionnés.

Les organes d'administration ou de gestion des entreprises demeurent responsables conformément au droit commun de toute décision prise sur base du présent document.