

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2018/22 – Critères de taille – Calcul alternatif du chiffre d'affaires sur base consolidée ou agrégée

Avis du 12 septembre 2018¹

- I. Considérations générales
- II. Libre choix entre la méthode consolidée et agrégée
 - A. Calcul sur une base consolidée
 - B. Calcul sur une base agrégée (méthode + 20%)
 - C. Exemples
 - 1. Exemple 1
 - 2. Exemple 2
 - 3. Exemple 3
 - 4. Exemple 4

I. Considérations générales

1. Dans son [avis 2016/3](#) – Application des critères de taille visés aux articles 15 et 15/1 C.Soc., la Commission des normes comptables précisait l'application des critères de taille des articles 15 et 15/1 du Code des sociétés (ci-après : C.Soc.).

2. Après la publication de cet avis, la Commission a été interrogée sur la manière dont les critères doivent être appliqués à une société mère lorsque le montant du chiffre d'affaires à prendre en considération doit être établi d'une autre façon du fait que la moitié des produits résultant de l'activité normale de la société sont des produits non visés par la définition du poste 'chiffre d'affaires'.² La méthode alternative de calcul du chiffre d'affaires à prendre en considération est définie comme suit :

« Lorsque plus de la moitié des produits résultant de l'activité normale d'une société sont des produits non visés par la définition du poste 'chiffre d'affaires', il y a lieu, pour l'application du paragraphe 1^{er} [de l'article 15 C.Soc.], d'entendre par 'chiffre d'affaires', le total des produits d'exploitation et financiers à l'exclusion des produits non récurrents. »

II. Libre choix entre la méthode consolidée et agrégée

3. Pour les sociétés mères, l'application des critères de taille doit se faire soit sur une base consolidée³, soit sur une base agrégée⁴. Elles sont libres de choisir⁵ laquelle des deux méthodes appliquer.⁶ Même lorsqu'une société est tenue d'établir et de publier des comptes annuels sur une base consolidée, elle peut choisir de se baser sur les chiffres agrégés plutôt que sur les chiffres consolidés pour l'application des critères de taille.

A. **Calcul sur une base consolidée**

4. Si la société opte pour une application des critères de taille sur base des chiffres consolidés, elle est tenue⁷ de les déterminer en appliquant les dispositions de l'AR C.Soc. relatifs à la consolidation. Ceci signifie notamment qu'il est procédé aux omissions et compensations visées aux articles 137, 144 et 146 de l'AR C.Soc.⁸

5. Si le total des produits résultant de l'activité normale de la société, calculé sur une base consolidée, est constitué pour plus de la moitié de produits non visés par la définition du poste 'chiffre d'affaires', il y a lieu, pour l'application des critères de taille, d'entendre par 'chiffre d'affaires' le total des produits d'exploitation et financiers consolidés, à l'exclusion des produits non récurrents.

B. **Calcul sur une base agrégée (méthode + 20%)**

6. Si la société opte pour une application des critères de taille sur base des chiffres agrégés, elle peut se contenter d'additionner les chiffres des comptes statutaires et de comparer les montants obtenus au seuil du chiffre d'affaires annuel, augmenté de vingt pour cent.

7. Si le total des produits résultant de l'activité normale de la société, calculé sur une base agrégée, est constitué pour plus de la moitié de produits non visés par la définition du poste 'chiffre d'affaires', il y a lieu, pour l'application des critères de taille, d'entendre par 'chiffre d'affaires' le total des produits d'exploitation et financiers agrégés, à l'exclusion des produits non récurrents.

C. Exemples

1. Exemple 1

La société C est une société mère ayant pour filiales les sociétés A et B. Les sociétés A et B ne possèdent pas de filiales. Les produits de ces trois sociétés se décomposent comme suit :

	Compte 70 ⁹	Compte 74 ¹⁰	Compte 75 ¹¹
Société A	5.000	200.000	0
Société B	8.700.000	1.000	10
Société C	100.000	1.500	6.500.000

Calcul sur une base individuelle

Sur une base individuelle, le chiffre d'affaires à prendre en considération pour le calcul des critères de taille se présente comme suit :

Société A : 205.000 (soit 200.000 + 5.000)¹²

Société B : 8.700.000

Société C : 6.601.500 (soit 100.000 + 1.500 + 6.500.000)¹³

La société C étant une société mère, le chiffre d'affaires à prendre en considération pour l'application des critères de taille peut être calculé sur une base consolidée ou agrégée.¹⁴

Société mère : calcul sur une base consolidée

Dans cet exemple, l'on part du principe que le chiffre d'affaires de la société B comporte un chiffre d'affaires intragroupe de 46.000 euros. Celui-ci n'est pas considéré comme un chiffre d'affaires sur une base consolidée.¹⁵

Sur une base consolidée, les produits à prendre en considération sont les suivants :

	Compte 70 ¹⁶	Compte 74 ¹⁷	Compte 75 ¹⁸
Société A	5.000	200.000	0
Société B	8.700.000	1.000	10
Société C	100.000	1.500	6.500.000
Montant consolidé ¹⁹	8.759.000 ²⁰	202.500	6.500.010

Sur une base consolidée, le chiffre d'affaires s'élève à 8.759.000 euros. Ce montant se compose du chiffre d'affaires de la société A (5.000) + le chiffre d'affaires de la société B (8.700.000) + le chiffre d'affaires de la société C (100.000), diminué du chiffre d'affaires intragroupe susmentionné de 46.000 euros. Sur une base consolidée, plus de la moitié des produits résultant de l'activité normale de la société sont des produits visés par la définition du poste 'chiffre d'affaires'.

Si l'organe d'administration choisit d'appliquer les critères de taille sur une base consolidée (et non agrégée), le chiffre d'affaires à prendre en considération s'élève à 8.759.000 euros²¹.

Société mère : Calcul sur une base agrégée

Sur une base agrégée, les produits à prendre en considération sont les suivants :

	Compte 70 ²²	Compte 74 ²³	Compte 75 ²⁴
Société A	5.000	200.000	0
Société B	8.700.000	1.000	10
Société C	100.000	1.500	6.500.000
Chiffres agrégés	8.805.000	202.500	6.500.010

Plus de la moitié des produits (agrégés) résultant de l'activité normale de la société sont des produits visés par la définition du poste 'chiffre d'affaires'.

Si l'organe d'administration choisit d'appliquer les critères de taille sur une base agrégée (et non consolidée), le chiffre d'affaires à prendre en considération s'élève à 8.805.000 euros.

2. Exemple 2

La société C est une société mère ayant pour filiale la société B. La société B possède à son tour une filiale : la société A. La société B est donc également une société mère. Les produits de ces trois sociétés se décomposent comme suit :

	Compte 70 ²⁵	Compte 75 ²⁶
Société A	1.000.000	500.000
Société B	200.000	9.200.000
Société C	9.100.000	5.000
Chiffres agrégés	10.300.000	9.705.000

Calcul sur une base individuelle

Sur une base individuelle, le chiffre d'affaires à prendre en considération pour le calcul des critères de taille se présente comme suit :

Société A : 1.000.000

Société B : 9.400.000 (c.-à-d. 200.000 + 9.200.000)²⁷

Société C : 9.100.000

Les sociétés B et C étant des sociétés mères, le chiffre d'affaires à prendre en considération pour l'application des critères de taille peut être calculé sur une base consolidée ou agrégée.²⁸

Société mère : calcul sur une base consolidée

Dans cet exemple, l'on part du principe que les sociétés A, B et C n'ont pas réalisé de chiffre d'affaires intragroupe.

Sur une base consolidée, plus de la moitié des produits résultant de l'activité normale de la société sont des produits visés par la définition du poste 'chiffre d'affaires'.

Si l'organe d'administration choisit d'appliquer les critères de taille sur une base consolidée (et non agrégée), le chiffre d'affaires des sociétés B et C à prendre en considération s'élève à 10.300.000 euros.

Société mère : calcul sur une base agrégée

Plus de la moitié des produits (agrégés) résultant de l'activité normale de la société sont des produits visés par la définition du poste 'chiffre d'affaires'.

Si l'organe d'administration choisit d'appliquer les critères de taille sur une base agrégée (et non consolidée), le chiffre d'affaires des sociétés B et C à prendre en considération s'élève à 10.300.000 euros.

Il convient de constater que, pour les sociétés mères B et C, le seuil de 9.000.000 de chiffre d'affaires (indiqué à l'article 15 C.Soc.) est dépassé en cas de calcul sur une base individuelle. Il en est de même en cas le calcul sur une base consolidée. En utilisant la méthode agrégée, par laquelle les seuils sont augmentés de vingt pour cent, ni la société mère C ni la société mère B ne dépassent les seuils.

3. Exemple 3

La société C est une société mère ayant pour filiale la société B. La société B possède à son tour une filiale : la société A. La société B est donc également une société mère. Les produits de ces trois sociétés se décomposent comme suit :

	Compte 70 ²⁹	Compte 75 ³⁰
Société A	1.000.000	500.000
Société B	200.000	9.200.000
Société C	9.100.000	2.000.000

Calcul sur une base individuelle

Sur une base individuelle, le chiffre d'affaires à prendre en considération pour le calcul des critères de taille se présente comme suit :

Société A : 1.000.000

Société B : 9.400.000 (c.-à-d. 200.000 + 9.200.000)³¹

Société C : 9.100.000

Les sociétés B et C étant des sociétés mères, le chiffre d'affaires à prendre en considération pour l'application des critères de taille peut être calculé sur une base consolidée ou agrégée.³²

Société mère : calcul sur une base consolidée

Dans l'exemple, l'on part du principe que les sociétés A, B et C n'ont pas réalisé de chiffre d'affaires intragroupe.

Sur une base consolidée, les produits résultant de l'activité normale de la société ne consistent pas pour plus de la moitié en produits visés par la définition du poste 'chiffre d'affaires'.

Si l'organe d'administration choisit d'appliquer les critères de taille sur une base consolidée (et non agrégée), le chiffre d'affaires des sociétés B et C à prendre en considération est égal au total des produits d'exploitation et financiers à l'exception des recettes non récurrentes, soit 22.000.000 euros³³.

Société mère : calcul sur une base agrégée

Plus de la moitié des produits (agrégés) résultant de l'activité normale de la société ne sont pas des produits visés par la définition du poste 'chiffre d'affaires'.

Si l'organe d'administration choisit d'appliquer les critères de taille sur une base agrégée (et non consolidée), le chiffre d'affaires des sociétés B et C à prendre en considération est égal au total des produits d'exploitation et financiers à l'exception des produits non récurrentes, soit 22.000.000 euros³⁴.

4. Exemple 4

La société A est une société mère ayant pour filiale la société B. La société B ne possède elle-même pas de filiales. Les produits de ces deux sociétés se décomposent comme suit :

	Compte 70 ³⁵	Compte 75 ³⁶
Société A	1.000	100
Société B	12.000.000	50

Calcul sur une base individuelle

Sur une base individuelle, le chiffre d'affaires à prendre en considération pour le calcul des critères de taille se présente comme suit :

Société A : 1.000

Société B : 12.000.000

La société A étant une société mère, le chiffre d'affaires à prendre en considération pour l'application des critères de taille peut être calculé sur une base consolidée ou agrégée.³⁷

Calcul sur une base consolidée

Dans l'exemple, l'on part du principe que le chiffre d'affaires de la société B comprend un chiffre d'affaires intragroupe de 7.000.000 euros, qui est omis lors de la détermination des produits sur une base consolidée³⁸. Le chiffre d'affaires consolidé s'élève dès lors à 5.001.000 (soit 1.000 + 12.000.000 – 7.000.000).

Sur une base consolidée, plus de la moitié des produits résultant de l'activité normale de la société sont des produits visés par la définition du poste 'chiffre d'affaires'.

Si l'organe d'administration choisit d'appliquer les critères de taille sur une base consolidée (et non agrégée), le chiffre d'affaires de la société A à prendre en considération s'élève à 5.001.000 euros.

Calcul sur une base agrégée

Plus de la moitié des produits (agrégés) résultant de l'activité normale de la société sont des produits visés par la définition du poste 'chiffre d'affaires'.

Si l'organe d'administration choisit d'appliquer les critères de taille sur une base agrégée (et non consolidée), le chiffre d'affaires de la société A à prendre en considération s'élève à 12.001.000 euros.

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 7 juin 2018 sur le site de la CNC.

2 Article 15, § 5, alinéa 3, C.Soc.

3 Article 15, § 6, alinéa 1er, C.Soc.

4 Article 15, § 6, alinéa 2, C.Soc.

5 Le choix opéré s'appliquera tant au chiffre d'affaires qu'au total du bilan. Il n'est donc pas permis de calculer le chiffre d'affaires sur une base agrégée et, parallèlement, de calculer le total du bilan sur une base consolidée.

6 Voir également les points 25 à 28 de l'avis CNC 2016/3 précité.

7 La Commission fait remarquer qu'une société qui fait partie d'un groupe de taille réduite est dispensée de l'obligation d'établir des comptes

consolidés (article 112 C.Soc.). Une société peut toutefois choisir délibérément d'établir des comptes consolidés en vue d'une application des critères de taille sur une base consolidée.

8 Voir également le point 22 de l'avis CNC 2016/3 précité.

9 Chiffre d'affaires.

10 Autres produits d'exploitation, à l'exception des produits d'exploitation non récurrents.

11 Produits financiers, à l'exception des produits financiers non récurrents.

12 Plus de la moitié des produits résultant de l'activité normale de la société sont des produits autres que le chiffre d'affaires, de sorte que le total des produits d'exploitation et financiers, à l'exclusion des produits non récurrents, doit être pris en considération (en application de l'article 15, § 5, alinéa 3, C.Soc.).

13 Plus de la moitié des produits résultant de l'activité normale de la société sont des produits autres que le chiffre d'affaires, de sorte que le total des produits d'exploitation et financiers, à l'exclusion des produits non récurrents, doit être pris en considération (en application de l'article 15, § 5, alinéa 3, C.Soc.).

14 Article 15, § 6, C.Soc.

15 Elimination en application de l'article 146, 1^o, AR C.Soc.

16 Chiffre d'affaires.

17 Autres produits d'exploitation, à l'exception des produits d'exploitation non récurrents.

18 Produits financiers, à l'exception des produits financiers non récurrents.

19 Il s'agit des montants obtenus après avoir procédé aux omissions et compensations visées aux articles 137, 144 et 146 de l'AR C.Soc.

20 Dans cet exemple, l'on part du principe que le chiffre d'affaires de la société B comporte un chiffre d'affaires intragroupe de 46.000 euros, soit $5.000 + 8.700.000 + 100.000 - 46.000 = 8.759.000$.

21 Le montant du chiffre d'affaires de la société B réalisé au sein du groupe, qui s'élève à 46.000 euros, est éliminé en application de l'article 146, 1^o AR C.Soc. $8.759.000 = 5.000 + (8.700.000 - 46.000) + 100.000$.

22 Chiffre d'affaires.

23 Autres produits d'exploitation, à l'exception des produits d'exploitation non récurrents.

24 Produits financiers, à l'exception des produits financiers non récurrents.

25 Chiffre d'affaires.

26 Produits financiers, à l'exception des produits financiers non récurrents.

27 Plus de la moitié des produits résultant de l'activité normale de la société sont des produits autres que le chiffre d'affaires, de sorte que le total des produits d'exploitation et financiers, à l'exclusion des produits non récurrents, doit être pris en considération (en application de l'article 15, § 5, alinéa 3, C.Soc.).

28 Article 15, § 6 C.Soc.

29 Chiffre d'affaires.

30 Produits financiers, à l'exception des produits financiers non récurrents.

31 Plus de la moitié des produits résultant de l'activité normale de la société sont des produits autres que le chiffre d'affaires, de sorte que le total des produits d'exploitation et financiers, à l'exclusion des produits non récurrents, doit être pris en considération (en application de l'article 15, § 5, alinéa 3, C.Soc.).

32 Article 15, § 6 C.Soc.

33 $10.300.000 + 11.700.000$.

34 $10.300.000 + 11.700.000$.

35 Chiffre d'affaires.

36 Produits financiers, à l'exception des produits financiers non récurrents.

37 Article 15, § 6, C.Soc.

38 Article 146, AR C.Soc.