AVIS 3/3 - RELATIF AU TRAITEMENT COMPTABLE DES OPERATIONS MENEES DANS LE CADRE DES SOCIETES MOMENTANEES

INTRODUCTION

Alors que la société momentanée est un instrument fréquemment utilisé par de nombreuses entreprises pour mener à bien des activités variées, spécialement – mais pas uniquement - dans le secteur de la construction, force est de reconnaître que le cadre juridique et comptable de la société momentanée est, vraisemblablement de par la grande liberté contractuelle que le législateur a souhaité lui attacher, imprécis et partant marqué par de nombreuses incertitudes.

Ainsi, au plan comptable, la matière se limite à l'article 3, alinéa 3 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises.

Cette disposition qui a pour objet essentiel d'exprimer le principe d'exhaustivité de la comptabilité prévoit que « Lorsque l'activité d'une entreprise comporte, au titre de gérant ou d'associé, des opérations menées en association momentanée ou en participation, sa comptabilité est appropriée de manière à lui conférer le caractère complet défini à l'alinéa 1er, à la fois sous l'angle des rapports avec les tiers d'une part et des comptes que les associés et, le cas échéant, le gérant, ont à se rendre d'autre part ».

Nonobstant les travaux menés par la doctrine depuis 30 ans, il n'existe aujourd'hui aucune ligne directrice claire permettant d'assurer une certaine standardisation du traitement comptable des activités menées dans le cadre d'une société momentanée, en tant que gérant et/ou associé, et une comparabilité suffisante des informations financières émanant de sociétés parties à une opération menées au moyen d'une société momentanée. L'examen des comptes d'entreprises recourant fréquemment à la société momentanée confirme l'extrême diversité des pratiques en la matière. Cette situation est encore souvent aggravée par les lacunes que présentent les comptes de ces entreprises quant au contenu de l'annexe.

La Commission des Normes comptables a souhaité remédier à cette situation.

Elle a pu, pour ce faire et conformément à sa pratique consistant à créer des groupes de travail pour traiter de thématiques spécialisées, bénéficier de l'assistance des trois Instituts professionnels : l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, l'Institut des Experts Comptables et des Conseils fiscaux et l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés.

Ceux-ci ont en effet mis sur pied un groupe de travail présidé par Monsieur D. Smets (IRE) et composé des membres suivants : Madame M. Claes (IEC) et Messieurs A. Bauwens (IEC), R. Maertens (IPCF), J.-P. Riquet (IPCF) et Jean-Louis Servais (IRE).

Monsieur H. Vanmeerbeek, membre de la direction de la Confédération Nationale de la Construction et membre depuis lors honoraire de la Commission des Normes comptables, a aussi participé au groupe de travail. Monsieur F. Haemers, collaborateur de l'IPCF, en a assuré le secrétariat.

Le groupe de travail a procédé, dans le cadre de ses délibérations et dans le souci d'obtenir des éclaircissements sur certains points précis, à l'audition de Messieurs B. De Moor, M. Melis et Y. Stempnierwsky.

La Commission des normes comptables tient à remercier vivement le groupe de travail et ceux qui ont participé à ses travaux.

Elle tient en particulier à remercier son Président, Monsieur D. Smets, pour la qualité du rapport qui a servi de base à la consultation publique particulièrement étendue organisée par la Commission et comme support à l'élaboration du présent avis, ainsi que pour sa constante et précieuse disponibilité.

La Commission souhaite aussi remercier Monsieur H. Vanmeerbeek, aujourd'hui membre honoraire de la Commission, et la Confédération Nationale de la Construction, grâce auxquels la consultation publique a pu, dans sa dernière phase, prendre fin 2005 la forme d'une journée d'études dans les locaux de la Confédération. Cette journée d'études à laquelle plusieurs membres du groupe de travail ont accepté de participer en tant qu'orateurs a été des plus utiles et a permis de préciser certains points du rapport.

La Commission a pris la décision d'examiner dans un délai de trois à cinq ans de quelle manière le présent avis a été mis en œuvre et d'évaluer à ce moment s'il est opportun de recommander au Parlement et au Gouvernement d'adopter des dispositions légales ou réglementaires spécifiques au traitement comptable des opérations dans le cadre de sociétés momentanées.

RAPPELS PRELIMINAIRES

Aux termes de l'article 47 du Code des sociétés, la société momentanée est une société sans personnalité juridique qui a pour objet de

traiter, sans raison sociale, une ou plusieurs opérations de commerce déterminées.

On distingue, dans la pratique du moins, deux types de sociétés momentanées : la société momentanée intégrée et la société momentanée non intégrée.

Même si, sous l'angle juridique, les deux formes de coopération ne présentent pas de différences et ne sont d'ailleurs pas reconnues en tant que telles, l'esprit de coopération est tout autre et le traitement comptable de l'une et l'autre devrait en tenir compte.

Lorsque deux entreprises lancent un projet commun et acceptent de supporter conjointement le risque de l'entreprise non seulement sous l'angle juridique mais également dans les faits, il est question d'une société momentanée intégrée. Les partenaires auront recours à leurs moyens propres ou communs, se partageront, à la fin du projet et selon une clé de répartition convenue auparavant, le résultat du projet. L'exemple classique est celui de la société à deux associés prévoyant, à la fin du projet, le partage du résultat par parts égales.

La situation est toute autre dans la société momentanée non intégrée. Deux ou plusieurs partenaires s'engagent dans un contrat de société momentanée et deviennent du point de vue juridique, solidairement responsables de la réalisation de ce projet. Or, en réalité le projet est subdivisé en sections ou phases, pour lesquelles les partenaires conviennent entre eux, par exemple, que le premier associé s'occupera de la première phase, et le deuxième de l'autre phase. La répartition des tâches peut prendre les formes les plus diverses, ainsi, par exemple, l'entrepreneur A construira le hangar d'usine 1 et l'entrepreneur B s'occupera de la construction du hangar d'usine 2, ou encore, A se chargera de l'étude et de la fourniture de l'équipement technique, tandis que B réalisera le gros oeuvre et le montage. Un exemple plus classique dans le secteur de la construction est le partage entre le gros œuvre, d'une part, et le parachèvement, d'autre part.

Dans la plupart des cas, la répartition du résultat est conçue de telle façon que le bénéfice (ou la perte) de la partie du projet sera imputé au partenaire responsable de cette partie. Dès lors, il n'est nullement question d'une répartition solidaire des produits et des charges, la méthode de travail suivie étant plutôt basée sur le concept économique « chacun pour son propre compte ».

Les conséquences juridiques sont généralement résorbées par la solidarité, impliquant de la part des créanciers d'une société momentanée, le droit de réclamer, à tout moment et à tout associé, la réalisation intégrale du contrat (que ce soit sous la forme de paiements en espèces ou de prestations en nature).

Les accords réciproques entre ces associés (par exemple, au sujet du caractère intégré ou non de la société momentanée) ne produiront des effets qu'au moment du décompte final et de la répartition, après avoir honoré le créancier.

La nature contractuelle de l'instrument a pour conséquence que le décès d'un associé ou son insolvabilité manifeste sinon sa faillite, entraîne la fin de la société.

Cette problématique est résolue en stipulant une clause de continuité prévoyant la poursuite de la convention par les autres associés.

Pour les partenaires, la société momentanée non intégrée paraît un instrument sûr, car à première vue et au niveau de leurs comptes réciproques, le degré de dépendance par rapport à l'autre partenaire et à ses résultats, est moindre.

Chacun des partenaires réalise sa propre partie du contrat et ne subit ni préjudice, ni avantage lié à la partie confiée à l'autre partenaire.

Lorsque le partenaire se désiste (par exemple, en cas de faillite), la situation devient plus délicate. En général (mais non pas toujours), dans le cas d'une société momentanée non intégrée, chaque partenaire s'engagera dans les limites de sa spécialisation. En cas de désistement d'un des deux partenaires, l'autre ne sera que rarement en mesure de reprendre les engagements du partenaire défaillant, et se verra obligé de faire appel à la collaboration d'un autre spécialiste.

Le présent avis détermine de manière générale le traitement comptable des opérations effectuées dans le cadre d'une société momentanée intégrée. Le cas de la société momentanée non intégrée ne sera évoqué que de manière marginale.

I. COMPTABILITE DISTINCTE POUR LA SOCIETE MOMENTANEE ?

Une première question fréquemment évoquée consiste à déterminer si le respect de l'article 3, alinéa 3 de la loi comptable requiert qu'il soit tenu une comptabilité distincte pour la société momentanée.

L'exposé des motifs précédant la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises précise que « Les activités exercées sous la forme de sociétés momentanées ou en participation seront, en application de l'alinéa 3 de l'article 3, portées sous des comptes distincts tenus par le(s) gérant(s) de la société ».

L'exposé des motifs semble, à première vue, suffisamment explicite : les activités de la société momentanée doivent être comptabilisées dans des comptes distincts. Cela n'induit pas pour autant l'obligation de tenir une comptabilité distincte. En effet, le gérant-comptable pourrait parfaitement ouvrir dans le système comptable existant une série de comptes distincts dans lesquels seraient enregistrées les opérations de la société momentanée.

La doctrine a cependant, par le passé, souvent argumenté en faveur de la comptabilité autonome[1].

Les éléments suivants ont été avancés à l'appui de cette position:

1. La comptabilité distincte n'est pas contraire aux dispositions légales.

Au contraire, tant l'article 3 de la loi du 17 juillet 1975 que l'exposé des motifs qui la précède, suggèrent de façon implicite mais certaine la possibilité d'une comptabilité autonome.

2. La comptabilité distincte simplifie le reporting fiscal et social.
   En effet les sociétés momentanées intégrées ne se voient reconnaître le statut d'assujetti TVA distinct[2] que pour autant qu'une comptabilité propre suffisamment détaillée soit tenue. Pensons également aux sociétés disposant de leur propre personnel sous contrat.

3. La comptabilité distincte renforce la confidentialité.
   Il n'est pas rare que les partenaires d'une société momentanée demandent l'accès à la comptabilité. En l'occurrence, il est souhaitable que les partenaires n'aient accès qu'aux seuls documents de la société momentanée, et non à l'administration du comptable.

Dans la pratique, l'on constate aussi que les opérations des sociétés momentanées intégrées sont, dans la quasi-totalité des cas, enregistrées dans une comptabilité distincte, tenue parfois même sur le site de la société momentanée, par des personnes distinctes des associés.

II. INTEGRATION DES COMPTES DE LA SOCIETE MOMENTANEE DANS LES COMPTES DES ENTREPRISES ASSOCIEES

A. Fréquence et caractère complet de l'intégration

L'exposé des motifs précédant la loi du 17 juillet 1975 énonce à cet égard qu' « (...) Il en découle que ces opérations, bien qu'effectuées pour compte commun, ne devront pas faire l'objet d'inscriptions comptables primaires par les autres associés. Ceux-ci pourront, dans leur comptabilité, considérer l'association momentanée ou en participation comme une entité juridique distincte. Dans l'inventaire et les comptes annuels, ils devront toutefois exprimer leur part dans les avoirs et engagements bruts de l'association et dans ses résultats (...) ».

Il sembre pouvoir être déduit de ce passage que par l'article 3, alinéa 3 de la loi du 17 juillet 1975, le législateur n'a entendu exiger que la traduction dans les comptes annuels (bilan et compte de résultat) des partenaires du patrimoine et du résultat de la société momentanée et qu'en conséquence, cette transcription pourrait n'avoir lieu qu'une fois l'an, le cas échéant semestriellement pour les associés soumis à des obligations de reddition de comptes semestrielles.

Certains auteurs parlent toutefois d'une transcription mensuelle de la comptabilité de la société momentanée dans les comptes des partenaires[3], ce qui permet de supposer que le gérant-comptable de la société momentanée dresse chaque mois une situation intermédiaire, et que les partenaires intègrent cette clôture mensuelle dans leur propre comptabilité.

D'autres encore insistent sur la souplesse nécessaire : « L'objectif de la tenue de la comptabilité par le gérant n'était certainement pas de créer une confusion avec sa propre comptabilité. L'objectif était avant tout d'éviter que chacun des associés soit obligé d'inscrire chaque jour l'ensemble des opérations de l'associations dans sa comptabilité[4] ».

De l'avis de la Commission, une intégration annuelle, ou le cas échéant semestrielle des comptes de la société momentanée dans les comptes des entreprises associés permettra généralement aux entreprises associées de respecter les principes d'exhaustivité et d'appropriation de leur comptabilité.

Le conseil d'administration d'une entreprise associée pourrait cependant considérer que le respect de ces principes doit conduire à une intégration plus fréquente des opérations de la société momentanée dans sa comptabilité.

B. Méthodes d'intégration au niveau du bilan

L'examen de la doctrine et de la pratique des entreprises révèle que plusieurs méthodes d'intégration sont utilisées.

La liste en est reproduite ci-après:

1. La méthode du compte courant;
2. La méthode de la simple assimilation à une entreprise tierce;
3. La méthode de la mise en équivalence simple;
4. La méthode du regroupement sous des comptes distincts, avec mention dans l'annexe;
5. La méthode de la mise en équivalence extensive;
6. La méthode de l'intégration proportionnelle;
7. La méthode de l'intégration globale..

La Commission estime utile, afin notamment de justifier de manière complète sa préférence pour l'une d'entre elles, de décrire sommairement chacune des méthodes et d'en souligner les principales caractéristiques, ce qui permettra d'en apprécier les avantages et les inconvénients.

1. La méthode du compte courant

1.1. Description de la méthode

La méthode du compte courant consiste à faire enregistrer la totalité des opérations effectuées entre la société momentanée et ses

partenaires respectifs, dans la comptabilité de ces derniers en passant par un « compte-charnière », dit compte courant. Ce compte courant pourra être retrouvé soit à l'actif (généralement sous la rubrique 41), soit au passif (généralement sous la rubrique 48).

Les transactions passant par le compte courant sont dès lors:

- Les préfinancements accordés par le partenaire à la société momentanée et qui généreront l'expression d'une créance

Débit

- Le versement, par la société momentanée d'excédents de trésorerie (correspondant ou non à la répartition du résultat) aux partenaires, et qui seront exprimés comme une dette dans les comptes des partenaires

Crédit

- L'expression, dans les comptes des partenaires, de leur quote-part dans les charges de la société momentanée

Crédit

- L'expression, dans les comptes des partenaires, de leur quote-part dans les produits de la société momentanée

Débit

Le traitement en passant par le compte courant peut même s'étendre à toutes les autres opérations effectuées entre la société momentanée et ses partenaires, comme par exemple:

Le transfert des créances commerciales (factures adressées par le partenaire à la société momentanée au moyen de notes dites de débit) Débit
- Leur apurement (paiement, par la société momentanée, des notes de débit établies par le partenaire) Crédit
- Et les éventuels mouvements similaires passant par la comptabilité fournisseurs (ce qui se passe généralement lorsque la société momentanée agit comme sous-traitant du partenaire)

Caractéristiques de la méthode

1. La méthode est particulièrement simple. Elle ne requiert pas de tableaux complexes d'intégration ni de techniques d'élimination sophistiquées. Cela explique pourquoi cette technique est souvent appliquée par des entreprises de moindre taille.
2. L'intégration est réalisée au niveau des rubriques 41 et 48, évitant de la sorte tout problème lors des contrôles arithmétiques et logiques effectués par la Centrale des Bilans (Banque Nationale de Belgique).
3. Le compte courant génère le résultat net après compensation des créances et des dettes, en violation avec l'interdiction de la compensation.
4. La méthode n'aboutit pas à l'image complète, du fait que seules les créances et dettes sont enregistrées, à l'exclusion de la quote-part dans les autres actifs et passifs (immobilisations, valeurs disponibles, crédits, etc.).
5. La quote-part dans les produits et charges de la société momentanée ne pourra être identifiée dans le compte de résultats du partenaire qu'au moment de la distribution du résultat.
   Cette méthode ne donnera dès lors jamais une image complète des activités de la société momentanée.

Dans la pratique, cette technique est généralement appliquée, même par les grandes entreprises, pour le traitement des sociétés momentanées en phase initiale ou finale ("run off"). Il s'agit dans ce dernier cas d'entités qui ne développent plus d'activités, mais dont la dissolution définitive est retardée en raison de certains points de moindre importance non encore réglés (des créances commerciales non encore honorées, des créances commerciales et des dettes commerciales non encore arrêtées définitivement, petits litiges, etc.).

2. La méthode de la simple assimilation

2.1. Description de la méthode

Dans cette méthode, la société momentanée est considérée comme un tiers, sans lien aucun avec le partenaire. Cette approche s'inspire en quelque sorte de la méthode du compte courant, à cette différence près, qu'il n'est pas question ici d'une centralisation des différentes relations contractuelles dans un seul compte courant.

On retrouve ainsi sous les postes suivants de la comptabilité du partenaire:

1. Les créances de financement à plus d'un an correspondant aux acomptes versés à la société momentanée (généralement sous les rubriques 29 et 41);

   Si, en raison des résultats déficitaires de la société momentanée, les acomptes versés s'avèrent non ou seulement partiellement recouvrables, il y aura lieu d'acter des réductions de valeur adéquates;

2. Les créances commerciales pour notes de débit adressées à la société momentanée (en principe sous la rubrique 40);

3. Les dettes à plus d'un an pour les excédents de trésorerie et/ou les distributions de résultats par la société momentanée (généralement sous les rubriques 17 et 48);

4. Les dettes commerciales, c'est-à-dire, les dettes envers la société momentanée, au cas où cette dernière aurait livré des marchandises ou presté des services au partenaire (par exemple, une société momentanée qui agit en qualité de sous-traitant d'un des partenaires).

2.2. Caractéristiques de la méthode

1. La méthode est particulièrement simple. Elle ne requiert pas de tableaux complexes d'intégration ni de techniques d'élimination sophistiquées. Par ailleurs, au moment des clôtures périodiques, il y a moins d'écritures de clôture compte tenu de ce qu'il n'y a pas de centralisation via un compte-courant.

2. Elle ne viole pas l'interdiction de compensation au niveau des postes du bilan.

3. L'expression des préfinancements sous la forme de créances à long ou à court terme, reflète davantage la réalité économique, parce que ces acomptes sont répertoriés en fonction de la prévisibilité effective du recouvrement de cette créance.

4. Puisqu'en réalité il n'est pas question d'intégration, les résultats de la société momentanée mèneront leur propre vie et ne seront généralement intégrés dans les comptes des partenaires qu'au moment où la société momentanée procèdera effectivement à la distribution des bénéfices aux partenaires. Dans ce cas, la méthode ne reflètera pas correctement la quote-part dans le résultat de la société momentanée. La reconnaissance du résultat se fait, en effet, sur la base des distributions de trésorerie, et non sur la base d'une méthode micro-économique de reconnaissance de résultat.

5. La quote-part dans les produits et charges de la société momentanée ne pourra être identifiée dans le compte de résultats du partenaire qu'au moment de la distribution du résultat. Cette méthode ne donnera dès lors jamais une image complète des activités de la société momentanée.

Cette méthode considère la société momentanée comme un tiers, et le résultat de la société momentanée ne sera reconnu qu'au moment du versement des excédents de trésorerie. Cette technique ne pourra dès lors pas être appliquée à la société momentanée intégrée.

Dans les cas où la société momentanée génère un résultat (comme c'est le cas de la société momentanée intégrée) cette méthode conduira à reporter le résultat, par exemple en faisant transiter l'excédent de trésorerie par un compte bancaire de la société momentanée.

Cependant, la méthode de la simple assimilation s'inscrit bien dans l'esprit de la philosophie de la société momentanée non intégrée, où chacun des partenaires est individuellement responsable de sa part prise dans le projet, et impute sa quote-part à la société momentanée.

3. La méthode de la mise en équivalence simple

3.1. Description de la méthode

Cette méthode s'inspire largement de la précédente, la seule différence se situant au niveau de la traduction comptable des bénéfices de la société momentanée.

En réalité, il ne s'agit pas d'une nouvelle technique d'intégration, mais plutôt d'un autre principe d'évaluation (celui du degré d'achèvement ("percentage of completion")).

Au moment de la clôture (périodique), l'acompte est porté à l'actif du bilan du partenaire (sous la rubrique 29 Créances à plus d'un an sinon sous la rubrique 41), majoré, en cas de bénéfice, de la quote-part du partenaire dans le résultat de la société momentanée.

Cette technique s'inspire dès lors de la méthode définie par l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés comme la méthode de mise en équivalence[5], soit la méthode qui consiste à substituer, au bilan, la valeur comptable de la participation à la fraction des capitaux propres de la société en cause représentée par cette participation.

Etant donné que les pertes sont effectivement reconnues par la méthode de l' "entreprise tierce", cette technique s'avère, dans le cas des projets déficitaires, totalement identique à la précédente.

3.2. Caractéristiques de la méthode

Les caractéristiques de cette méthode sont identiques à celles énoncées pour la méthode précédente, à cette différence près, que lorsqu'il s'agit d'une participation à un projet lucratif, ce résultat sera périodiquement traduit dans les comptes des partenaires.

Une fois de plus, la méthode se heurte à l'objection fondamentale que les actifs et passifs de la société momentanée ne sont traduits d'aucune façon dans les comptes des partenaires, d'où la difficulté de qualifier de complète la comptabilité des partenaires.

Les observations formulées précédemment au sujet de la "simple assimilation" sont également valables dans le cas d'espèce, à cette nuance près, que l'expression du résultat correspond davantage à la réalité économique.

4. Agrégation sous des comptes distincts

4.1. Description de la méthode

C'est surtout la nécessité de publier une information plus détaillée que celle fournie par les autres méthodes qui a mené à un reporting plus précis qui consiste à publier les comptes de la (des) société(s) momentanée(s) de façon distincte par rapport aux comptes propres du partenaire.

En l'occurrence, il s'agit d'un dédoublement, pour lequel il y a lieu de déterminer si:

a. le gérant publie l'intégralité des comptes de la société momentanée ou que chacun des partenaires présente sa quote-part;

b. la publication est faite pour l'ensemble des sociétés momentanées ou pour chacune d'elles séparément.

Le Centre Belge de la Normalisation Comptable et du Revisorat (CBNCR) marque une préférence pour une "full disclosure" par le gérant auquel cas les autres partenaires se limiteraient à une mention nominative (nom de la société momentanée, nom du gérant, avec éventuellement référence aux numéros de T.V.A. respectifs).

4.2. Caractéristiques de la méthode

1. Cette méthode est sans nul doute la plus transparente, du fait qu'elle produit une image complète et précise des opérations de la société momentanée.
2. Cependant, lorsque cette méthode est appliquée, son traitement administratif est si lourd qu'elle ne génère pour ainsi dire aucune économie de temps par rapport aux techniques d'intégration extensive examinées ci-après.
3. La critique la plus fondamentale concerne la publication d'informations confidentielles. En particulier les entreprises de moindre taille qui n'ont recours qu'à un nombre très limité de sociétés momentanées dévoileraient, si elles appliquaient cette méthode, la rentabilité de leurs projets.
   Mais même les entreprises plus grandes, qui parfois travaillent avec des dizaines de sociétés momentanées, se montrent réticentes face à une publication distincte et détaillée des activités des sociétés momentanées.
4. Si les comptes des sociétés momentanées ne sont publiés que par le gérant de la société momentanée, leur consultation devient fort compliquée. Si, en plus, le gérant présente les comptes des sociétés momentanées sous une forme agrégée, le lecteur ne parviendra jamais à en déduire les comptes de la société momentanée recherchée.

La publication des comptes distincts des sociétés momentanées semble l'approche la plus transparente et la plus correcte, mais s'avère dans la pratique inapplicable, si l'on opte pour la publication d'informations sur une base individuelle.

La présentation distincte de comptes, agrégés ou non, de sociétés momentanées emportait également la préférence de la doctrine dès 1981[6]. Si l'on considère l'ensemble des méthodes d'intégration existantes, cette technique de présentation semble la plus fidèle.

Dans ce cas, l'entreprise établira ses comptes annuels à l'aide d'une des méthodes précitées, et publiera à l'annexe les comptes simples ou agrégés des sociétés momentanées. L'image complète et fidèle ne sera toutefois atteinte que si le schéma des comptes annuels de l'entreprise est présenté conjointement avec les comptes des sociétés momentanées.

Il n'est pas inhabituel (comme en France) que le le gérant d'une société momentanée publie 100 % des chiffres dans sa propre annexe. Cela n'a de sens que si cette publication se fait sur une base individuelle (c'est-à-dire, chacune des sociétés momentanées séparément), les autres partenaires pouvant alors se limiter à une simple référence aux comptes annuels du partenaire. Or, la publication d'informations individuelles de sociétés momentanées est contraire au principe de la confidentialité minimale.

5. La méthode de la mise en équivalence extensive

5.1. Description de la méthode

La méthode de la mise en équivalence extensive est la première méthode d'intégration à part entière, et est basée sur les principes suivants:

1. Le retraitement des comptes de la société momentanée en vue de leur mise en concordance avec les règles appliquées par les partenaires. Ce retraitement concerne principalement les corrections éventuelles au cas où les règles d'évaluation appliquées au sein de la société momentanée ne seraient pas conformes à celles pratiquées par le partenaire.

2. L'intégration de la quote-part du partenaire dans les actifs de la société momentanée dans les rubriques du bilan:
   V. Créances à plus d'un an
   VII. Créances à un an au plus
   Auquel cas la plupart des entreprises utilisent les comptes prévus par le schéma comptable.

3. L'intégration de la quote-part du partenaire dans les passifs de la société momentanée dans les rubriques du bilan:
   XIII. Dettes à plus d'un an
   IX. Dettes à un an au plus

4. L'élimination du double emploi (c'est-à-dire les acomptes versés et reçus, les créances sur clients et les dettes envers fournisseurs).

5.2. caractéristiques de la méthode

1. Cette méthode constitue la première des trois réelles techniques d'intégration;
2. L'utilisation de comptes spécifiques facilite l'identification des actifs et passifs des sociétés momentanées.
3. En revanche, la possibilité de pouvoir identifier dans le bilan et dans le compte de résultats, les activités distinctes des sociétés momentanées, entraîne une certaine perte de confidentialité.
4. Le regroupement sous les deux rubriques bilantaires de l'actif et les deux rubriques bilantaires du passif, ne donnent pas une image correcte de la quote-part dans le patrimoine effectif (immobilisations, trésorerie, etc.)
5. Du fait qu'il s'agit d'une intégration à part entière, il y a également lieu de tenir compte de la problématique de l'élimination.

La méthode de la mise en équivalence extensive est la première des méthodes d'intégration à part entière, où la quote-part détenue dans les actifs et les passifs des sociétés momentanées, est présentée dans les propres comptes, soit sous les rubriques existantes du schéma comptable, soit sous des rubriques nouvellement créées. Dans ce dernier cas, la confidentialité s'amenuise partiellement, et la consultation des comptes par voie informatisée sera plus difficile[7].

6. La méthode de l'intégration proportionnelle

6.1. Description de la méthode

La méthode de l'intégration proportionnelle se situe dans le prolongement de la méthode de la mise en équivalence extensive décrite ci avant, sa particularité étant qu'elle est plus affinée sur le plan de l'intégration des différentes rubriques. Ainsi, chaque rubrique du bilan et du compte de résultats est intégrée en proportion avec la quote-part détenue par le partenaire concerné dans la société momentanée en question ; ensuite, il est procédé aux éliminations et corrections nécessaires en vue de rétablir l' « homogénéité » recherchée.

6.2. Caractéristiques de la méthode

1. Le bilan intégré traduit la réalité des rapports. Dans l'hypothèse où la contribution des partenaires au projet se fait d'une façon particulièrement asymétrique, la consolidation proportionnelle dégagera une image fortement différente de la réalité économique de l'entreprise.
2. Le bilan présente le partenaire comme titulaire de la pleine propriété de sa quote-part (et non comme co-propriétaire de l'ensemble en indivision). Certaines entreprises s'attachent à ne pas porter à l'actif des comptes de trésorerie dont elles n'ont pas la complète maîtrise.
3. Cette technique d'intégration génère de lourdes charges administratives.
4. Du fait qu'il s'agit d'une intégration à part entière, il y a également lieu de tenir compte de la problématique de l'élimination.

Cette deuxième technique d'intégration est actuellement utilisée par la plupart des grandes entreprises. L'objection majeure qu'elle suscite tient essentiellement au fait qu'aux yeux des adversaires de cette méthode, il n'est pas correct de traduire ainsi dans le bilan, des actifs et des passifs dont on n'a pas la complète maîtrise.

Cette critique paraît pouvoir être rencontrée par l'ouverture d'une rubrique distincte dans le bilan pour enregistrer les actifs et passifs dont l'entreprise qui fait rapport ne détient pas la pleine propriété ou n'est pas redevable ou par une identification des actifs et passifs détenus en copropriété en annexe.

7. La méthode de l'intégration globale

7.1. Description de la méthode

Cette méthode correspond à la méthode de consolidation par intégration globale prévue par l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés[8] qui consiste à reprendre dans le bilan de l'entreprise consolidante l'ensemble des actifs et des passifs, et de comptabiliser les intérêts minoritaires sous la forme d'une dette envers des tiers. Cette technique ne pourra être appliquée que par le seul partenaire titulaire d'un contrôle dominant ou majoritaire.

Ici également, l'application des techniques d'élimination et de retraitement permettra d'aboutir à un ensemble cohérent.

7.2. Caractéristiques de la méthode

1. Les caractéristiques de cette méthode se situent dans le prolongement de la méthode de la consolidation proportionnelle;
2. La consolidation intégrale peut être considérée comme la technique la plus appropriée dans l'hypothèse où un partenaire détient un intérêt majoritaire important, ce qui, dans la pratique, est plutôt rare;
3. En cas d'application de cette technique, le partenaire dans le chef duquel l'intégration est opérée, est présenté comme le propriétaire à 100 % des actifs. Les problèmes pratiques de nature juridique et fiscale qui en découlent ne peuvent être ignorés.

Cette méthode peut être appliquée par des entreprises qui, en leur qualité de partenaire, détiennent un intérêt dominant dans la société momentanée. Dans la pratique, ces cas sont assez exceptionnels. Cette méthode sera uniquement utile dans l'hypothèse où le partenaire détient la quasi-totalité de la société momentanée.

C. Méthodes d'intégration au niveau du compte de résultats

Aperçu des méthodes d'intégration

La doctrine comptable ne fait pour ainsi dire jamais la distinction entre l'intégration des comptes du bilan, d'une part, et l'intégration des comptes de résultats, d'autre part. Or, les deux intégrations sont entièrement dissociées.

Sur le plan du traitement des comptes des charges et produits, l'examen de la pratique permet de distinguer trois méthodes fondamentales, à savoir :

1. L'intégration du résultat;
2. La simple intégration des charges et des produits;
3. L'intégration proportionnelle des charges et des produits.

1. L'intégration du résultat

Lors de l'intégration du résultat, les produits et les charges sont compensés, seul le boni ou le mali étant repris dans le compte de résultats du partenaire.

Du fait de la compensation des charges et des produits, mais aussi en raison de la présentation incomplète du compte de résultats, cette technique doit être exclue.

Cependant, l'intégration du résultat peut être admise dans des cas d'exception, dont il a déjà été question plus haut (les projets en phase initiale ou finale). Dans ces cas, l'impact sur le compte de résultats est en effet négligeable.

2. La simple intégration des charges et des produits

La simple intégration des charges et des produits consiste à reprendre dans le compte de résultats du partenaire la quote-part de ce dernier dans le total des charges, d'une part, et dans le total des produits, d'autre part.

Dans ce cas, il n'y a pas de compensation entre les charges et les produits. Cependant, ici également le compte de résultats ne donnera pas une image appropriée, du fait que les charges sont portées dans leur ensemble sous une seule rubrique (généralement la rubrique Autres charges d'exploitation, mais les rubriques 60 ou 61 peuvent être aussi utilisées), alors que la quote-part dans les produits est portée sous la rubrique du Chiffre d'affaires ou sous la rubrique Autres produits d'exploitation.

C'est surtout du côté des charges que cette méthode suscite des objections, parce qu'elle entraîne, dans bon nombre de cas, un gonflement artificiel de la valeur ajoutée. Le regroupement de l'ensemble des charges de la société momentanée sous la rubrique "64" conduit en effet à ranger les charges liées à la consommation intermédiaire (telles les charges de sous-traitance, d'acquisition de marchandises et de services) parmi les Autres charges d'exploitation et à les considérer de la sorte comme une composante de la valeur ajoutée.

En revanche, un partenaire qui comptabilise la totalité de sa quote-part dans une société momentanée sous les rubriques "60" ou "61", gonflera artificiellement la consommation intermédiaire des charges, ce qui, à son tour, peut provoquer une baisse artificielle de la valeur ajoutée.

Sous réserve des cas d'exception tels les projets en phase initiale ou finale, la simple intégration des charges et des produits doit dès lors, elle aussi, être exclue.

Relevons au passage que la pratique révèle que si certaines entreprises préfèrent une des méthodes complexes et qualitativement plus raffinées pour une intégration au niveau du bilan, elles recourent cependant à la méthode simple pour l'intégration des résultats

3. L'intégration proportionnelle des charges et des produits

Cette méthode consiste à reprendre les charges et les produits dans les comptes propres du partenaire, par rubrique et en proportion avec la quote-part détenue par ce dernier dans la société momentanée.

L'intégration ligne par ligne est la forme la plus complexe d'intégration des charges et des produits et donne l'image la plus correcte du compte de résultats. Or, cette méthode suscite, elle aussi, des critiques:

1. Dans le cas d'une société momentanée asymétrique, le compte de résultats reflètera moins la réalité économique de l'entreprise.
2. Les rubriques des charges du personnel comprendront tant les charges propres au personnel de l'entreprise elle-même que la part proportionnelle dans les charges du personnel de la société momentanée, alors que l'information contenue dans le bilan social ne concerne que le personnel inscrit au registre du personnel de l'entreprise.

D. Méthodes d'intégration : point de vue de la Commission des normes comptables

Au regard de ce qui précède, la Commission est d'avis que la méthode de l'intégration proportionnelle tant au niveau du bilan que du compte de résultats est celle qui permet, dans la grande majorité des cas, de traduire le plus adéquatement la réalité économique de la société momentanée intégrée. La pratique révèle d'ailleurs que cette méthode est aujourd'hui déjà très fréquemment utilisée.

Dans certains cas vraisemblablement limités où les activités de la société momentanée sont contrôlées par l'un des associés, il pourrait être justifié d'appliquer la méthode de l'intégration globale.

Ainsi que relevé précédemment, ces méthodes supposent nécessairement qu'il soit procédé à des éliminations au niveau du bilan et du compte de résultats. Cette problématique est traitée ci-après.

Dans la mesure cependant où la mise en œuvre des ces véritables méthodes d'intégration génère des frais administratifs non négligeables, la Commission estime qu'une méthode plus simple d'intégration peut être utilisée lorsque la taille de la société momentanée - et non pas la taille des sociétés associées - n'excède aucun des trois critères prévus à l'article 15 du Code des sociétés[9] et que la méthode utilisée ne porte pas atteinte, dans les comptes de l'entreprise associée, au principe de l'image fidèle tel que formulé à l'article 24 de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés.

A l'opinion de la Commission et s'agissant de sociétés associées à une société momentanée excédant l'un des trois critères prévus à l'article 15 du Code des sociétés, il se recommande de n'appliquer les méthodes du compte courant ou de la mise en équivalence simple qu'exceptionnellement, dans des cas particuliers[10], et moyennant une motivation adéquate en annexe.

III. METHODES D'ELIMINATION DES OPERATIONS

A. introduction

La problématique de l'élimination des postes est, elle aussi, une question difficile à trancher dont l'intérêt est renforcé de par le choix de la méthode de l'intégration proportionnelle comme méthode de référence pour l'intégration des comptes de la société momentanée dans les comptes des associés.

Il est, par ailleurs, assez frappant de constater que même les entreprises qui, au niveau de leurs comptes annuels, assurent une information financière des plus transparentes au sujet du traitement comptable des opérations des sociétés momentanées, ne prévoient pas le moindre commentaire sur les méthodes d'élimination appliquées.

Dans la plupart des cas, les partenaires livreront des prestations à la société momentanée dont ils font partie. Et cette même société momentanée imputera les prestations de ses partenaires (qui agissent en quelque sorte comme sous-traitants de la société momentanée) au client final.

A l'occasion de l'intégration de la société momentanée dans les comptes des partenaires, ces prestations sont additionnées, ce qui inévitablement mène à un double comptage.

Il en va de même au niveau du bilan, plus particulièrement pour les acomptes versés et les excédents de trésorerie reçus, mais également les créances et dettes commerciales seront, lors de l'intégration, portées deux fois au bilan.

Si l'élimination de ce double comptage s'opère, au niveau du bilan, de façon relativement simple, elle devient problématique lorsqu'elle est appliquée au compte de résultats, en raison du fait que les méthodes utilisées à cet effet sont extrêmement divergentes.

B. Exposé de la problématique

Ainsi qu'il a été précisé dans l'étude des différentes méthodes d'intégration, la technique d'intégration se résume essentiellement à l'addition des données financières contenues dans les comptes individuels de chacun des partenaires, avec la quote-part de ce partenaire dans les comptes de la société momentanée.

1. Elimination au niveau du bilan

1.1. Exemples au niveau du bilan

1.1.1. Exemple 1 : versement d'un acompte

Au moment du lancement d'une société momentanée, les deux partenaires, travaillant dans un rapport 60 % - 40 %, versent chacun un acompte destiné à financer le début des activités. La totalité des besoins financiers s'élève à 100.000 €.

Dans cet exemple, nous retrouverons au bilan des partenaires (pour la facilité présenté en 000 €):

PARTENAIRE A		PARTENAIRE B	
Acompte versé à la SM	60	Acompte versé à la SM	40

Et au bilan de la société momentanée :

SOCIETE MOMENTANEE			
		Acompte reçu A	60
		Acompte reçu B	40
			100

Ce qui donne, après intégration, pour le partenaire A:

PARTENAIRE A			
Acompte versé à la SM	60	Acompte reçu par la SM	60

Et pour le partenaire B:

PARTENAIRE B			
Acompte versé à la SM		Acompte reçu par la SM	40

L'élimination consiste à supprimer la créance générée par l'acompte versé et la dette intégrée au départ de la société momentanée.

1.1.2. Exemple 2 : l'acompte asymétrique

Les choses deviennent un peu plus complexes en cas de versement d'acomptes asymétriques.

Partant toujours de l'exemple précédent avec un rapport de 60 % - 40 %, mais où le partenaire principal verse 80 % de l'acompte, et le partenaire minoritaire n'apporte que 20 %, le schéma se présentera comme suit.

Au niveau des partenaires, l'acompte versé est comptabilisé comme suit:

PARTENAIRE A		PARTENAIRE B	
Acompte versé à la SM	80	Acompte versé à la SM	20

Au niveau de la société momentanée, les acomptes reçus seront comptabilisés comme suit:

SOCIETE MOMENTANEE			
		Acompte reçu de A	80
		Acompte reçu de B	20
			100

Ce qui donne, après l'intégration dans les comptes des participants, l'image suivante pour le partenaire A:

PARTENAIRE A			
Acompte versé à la SM	80	Quote-part dans les comptes reçus 60% X 100 =	 60

Et pour le partenaire B:

PERTENAIRE B			
Acompte versé à la SM	20	Quote-part dans les acomptes reçus 40% X 100 =	 40

Dans ce cas, l'élimination se limitera à la suppression du plus petit montant des deux, ce qui signifie que les comptes des deux partenaires présenteront, même après élimination, un solde qui correspond à l'excédent versé par le partenaire A, et à l'insuffisance non versée par le partenaire B:

PARTENAIRE A		PARTENAIRE B	
Solde net de l'acompte versé 80-60 =	 20	Solde net de l'acompte reçu 40-20 =	 20

1.1.3. A appliquer à quels postes du bilan?

Les exemples précédents illustrent la technique d'élimination appliquée aux acomptes versés aux sociétés momentanées ainsi qu'aux excédents de trésorerie payés par ces sociétés momentanées.

La même méthode peut être utilisée pour éliminer:

a) les créances commerciales détenues par les partenaires sur la société momentanée, vis-à-vis des dettes de fournisseurs détenues par la société momentanée sur ses partenaires;

   Il s'agit d'un phénomène récurrent : les partenaires facturent leurs propres activités à la société momentanée et travaillent dès lors en quelque sorte comme sous-traitant de cette société momentanée;

b) les créances commerciales détenues par la société momentanée sur les partenaires, vis-à-vis des dettes de fournisseurs détenues par les partenaires sur la société momentané. Ce phénomène est moins courant : la société momentanée facturera plutôt au client final en non aux partenaires. Il arrive cependant que les sociétés momentanées agissent comme sous-traitant de l'un ou de plusieurs des participants;

c) les factures à établir par l'une des parties et les factures à recevoir par l'autre partie;

d) les notes de crédit à établir par l'une des parties et les notes de crédit à recevoir par l'autre partie.

La réalité économique reflétée par les comptes ira croissant avec les éliminations effectuées.

1.1.4. Observations

Il est important de noter que:

1. l'élimination n'a pas le moindre impact sur le résultat de la société momentanée, ni sur celui des partenaires, et que
2. l'élimination des postes du bilan a pour seule conséquence que les actifs et passifs sont compensés entre eux, de sorte que le total du bilan s'en trouve réduit. Dans ce cas, il s'agit d'une compensation justifiée. Les entreprises soucieuses de leur ratio de solvabilité (la relation entre les capitaux propres et le total du bilan) auront dès lors plutôt tendance non seulement à procéder à cet exercice d'élimination, mais même à le pousser aussi loin que possible.

1.2. Elimination au niveau du compte de résultats

1.2.1. Exemple

Partant, une fois de plus, de l 'exemple de la société momentanée comptant deux partenaires ayant conclu un contrat de coopération dans un rapport 60 % - 40 %, et où le partenaire principal emploie son propre personnel, le partenaire minoritaire travaillant selon la formule de la sous-traitance, les chiffres se présentent comme suit :

PARTENAIRE A			
ouvriers	80	Chiffre d'Affaires	100
Amortissements	10		
	90		100
Bénéfice	**10**		

PARTENAIRE B

Sous-traitances	180	Chiffre d'affaires	200
Services	10		
	190		
Bénéfice	**10**		

Si, outre la sous-traitance confiée aux partenaires, la société momentanée a encore d'autres charges salariales, et génère une certaine marge sur ces dernières, le compte de résultats pourrait se présenter comme suit:

SOCIETE MOMENTANEE

Sous-traitance A	100	Chiffre d'affaires	400
Sous-traitance B	200		
Ouvriers de la SM	60		
Bénéfice	**40**		

Après intégration, les comptes de résultats des partenaires se présenteront comme suit (c'est-à-dire, les comptes de résultats bruts avant toute élimination):

PARTENAIRE A

Sous-traitance		Chiffre d'affaires A	100
300x60% =	180	Chiffre d'affaires SM 400x60%	240
Ouvriers 80+(60%x60)=	116		
Amortissements	10		
	306		340
Bénéfice	**34**		

PARTENAIRE B

180+(300x40%) =	300	Chiffre d'affaires B	200
		Chiffre d'affaires SM	
Services	10	400 x 40% =	160
ouvriers 60x40% =	24		
	334		360
Bénéfice	26		40

A cet égard, on relèvera que chacun des partenaires génère un résultat qui provient tout logiquement de la composition du résultat propre et de la quote-part du résultat de la société momentanée. En effet:

Partenaire A : bénéfice propre de 10 + quote-part de 60 % dans 40 = 34
Partenaire B : bénéfice propre de 10 + quote-part de 40 % dans 40 = 26

Quelle que soit la technique d'élimination utilisée, le résultat des deux partenaires sera parfaitement identique dans les deux approches.

1.2.2. Les techniques d'élimination

L'examen de la pratique révèle qu'il existe quatre techniques pour traiter le double comptage au niveau du compte de résultats, tel que décrit ci avant, à savoir

1. l'exclusion de l'élimination;
2. l'élimination, par la suppression au niveau du chiffre d'affaires et de la rubrique "60" (sous-traitance), de la quote-part du chiffre d'affaires facturée par le partenaire à la société momentanée;
3. l'élimination, par la suppression au niveau du chiffre d'affaires et de la rubrique "60" (sous-traitance), du montant total du chiffre d'affaires facturé par le partenaire à la société momentanée;
4. l'élimination, par la suppression au niveau du chiffre d'affaires et de la rubrique "60" (sous-traitance), du montant total du coût correspondant au chiffre d'affaires facturé par le partenaire à la société momentanée.

L'application de ces quatre approches à l'exemple chiffré présenté ci avant, dégage les calculs suivants:

Scénario 1	**PARTENAIRE A**		**PARTENAIRE B**	
	Charges	**Produits**	**Charges**	**Produits**
Chiffres intégrés	306	340	334	360
Elimination	0	0	0	0
Après élimination	306	340	334	360
BENEFICE	**34**		**26**	

Scénario 2	**PARTENAIRE A**		**PATRTENAIRE B**	
	Charges	**Produits**	**Charges**	**Produits**
CHIFFRES INTÉGRÉS	306	340	334	360
Elimination (proportionnelle)	<60>	<60>	<80>	<80>
Après élimination	246	280	254	280
BENEFICE	**34**		**26**	

Scénario 3	**PARTENAIRE A**		**PARTENAIRE B**	
	Charges	**Produits**	**Charges**	**Produits**
Chiffres intégrés	306	340	334	360
Elimination (intégralité du chiffre d'affaires)	<100>	<100>	<200>	<200>
Après élimination	206	240	134	160
BENEFICE	**34**		**26**	

Scénario 4	**PARTENAIRE A**		**PARTENAIRE B**	
	Charges	**Produits**	**Charges**	**Produits**
Chiffres intégrés	306	340	334	360
Elimination (intégralité du coût)	<90>	<90>	<190>	<190>
Après élimination	216	250	144	170
BENEFICE	**34**		**26**	

L'analyse de la question sous l'angle de l'économie d'entreprise mène à la conclusion que le chiffre d'affaires réel est égal au chiffre d'affaires facturé par la société momentanée (400 dans l'exemple), et que ce même chiffre d'affaires n'est obtenu que si les bilans des deux partenaires sont additionnés en suivant le troisième scénario. Les trois autres scénarios génèrent un chiffre d'affaires comptable supérieur – dans certains cas même nettement supérieur – au chiffre d'affaires réel.

1.2.3. Observations

1. Il est important de constater que le choix de la méthode d'élimination n'a pas le moindre impact sur le résultat.
2. Le choix de la méthode d'élimination n'a pas le moindre impact sur le calcul de la valeur ajoutée. En effet, l'élimination est appliquée aux rubriques 70 Chiffre d'affaires et 60 Achats de marchandises, sous-traitances. Que l'élimination soit très poussée ou inexistante, la valeur ajoutée restera la même dans les deux cas.
3. La seule approche correcte est celle de l'élimination du chiffre d'affaires facturé par les partenaires à la société momentanée. L'élimination proportionnelle ou la non élimination entraînera une surestimation (parfois importante) du chiffre d'affaires et de la rubrique "60".
4. Le quatrième scénario, qui prévoit l'élimination du coût qui constitue la contrepartie du chiffre d'affaires facturé par les partenaires, est assez proche du troisième scénario.[11] Dans ce cas, le chiffre d'affaires exprimé correspond au chiffre d'affaires généré par la société momentanée, majoré du bénéfice dégagé par les partenaires sur leur facturation à la société momentanée.

Méthodes d'élimination : point de vue de la Commission des normes comptables

Au regard de ce qui précède, la Commission est d'avis que la mise en œuvre de la méthode de l'intégration proportionnelle susvisée telle que préconisée par la Commission doit nécessairement s'accompagner d'une élimination appropriée des double comptages auxquels cette méthode conduit.

Selon la Commission, les doubles comptages à la suite de l'intégration des comptes de la société momentanée devraient être éliminés, au niveau du bilan, par l'application de l'élimination proportionnelle. Cette élimination est opérée pour les rubriques qui font l'objet du double comptage.

Les doubles comptages à la suite de l'intégration des comptes de la société momentanée devraient être éliminés au niveau du compte de résultats par élimination totale du chiffre d'affaires facturé par le partenaire concerné à la société momentanée. Cette élimination est opérée pour les rubriques qui font l'objet du double comptage.

L'élimination totale du chiffre d'affaires facturé par le partenaire concerné à la société momentanée, est en effet, de l'avis de la Commission, la seule méthode qui permet d'exprimer le chiffre d'affaires réel de l'entreprise. Toutes les autres méthodes d'élimination conduiront à une surestimation du chiffre d 'affaires et des charges de la sous-traitance.

Le cas échéant, une exception à cette règle pourrait être admise, qui consisterait à ne pas éliminer le chiffre d'affaires facturé par le partenaire, mais le coût qui en est la contrepartie.

IV. REGLES D'EVALUATION AU SEIN DE LA SOCIETE MOMENTANEE

A. Introduction

L'établissement des comptes d'une société momentanée soulève inévitablement la problématique du choix des règles d'évaluation.

Comment la société momentanée procédera-t-elle à l'évaluation de ses travaux en cours d'exécution : par application de la méthode du contrat achevé (« completed contract method ») ou de la méthode du degré d'achèvement du contrat (« percentage of completion method ») ?

Quel sera le rythme d'amortissement à appliquer aux immobilisations corporelles acquises ? Comment traiter une créance douteuse ? Quel sera le mode de comptabilisation et de calcul d'une réduction de valeur ? Et que faire des provisions pour litiges en cours, pour engagements de garantie, … ?

Mais la problématique des règles d'évaluation dans le cas des sociétés momentanées ne tient pas tant à la définition objective de ces règles qu'à la façon dont ces règles doivent être conciliées avec celles pratiquées par les différents partenaires de la société momentanée.

L'évaluation au sein même d'une société momentanée peut être théoriquement effectuée conformément aux règles définies dans le cadre du contrat de société momentanée ou via le choix du gérant de la société momentanée, responsable de la tenue de la comptabilité.

L'examen de la pratique révèle que les principes en matière d'évaluation sont rarement arrêtés formellement dans le contrat de sociétés momentanées et donc souvent laissés à la discrétion du gérant qui applique ses propres principes d'évaluation, qui généralement ne correspondent pas à ceux arrêtés par les partenaires.
Pour ceux-ci cette situation pose évidemment problème : ils devront réconcilier ces règles avec leurs propres principes et retraiter les données au moment de leur intégration.

Or, ces retraitements peuvent s'avérer fort délicats, en particulier s'ils entraînent un accroissement des charges ou une réduction des produits. Sur le plan de la reconnaissance du bénéfice se poseront également des problèmes : pensons au risque de confusion au cas où le contrat de société momentanée privilégie la méthode du degré d'achèvement, alors que, dans le chef du partenaire, la reconnaissance du

bénéfice s'opère suivant la méthode du contrat achevé.

Par ailleurs, ces réconciliations entraînent une charge administrative complémentaire: les écritures relatives aux amortissements, réductions de valeur et provisions, devront être éliminées pour ensuite être remplacées par d'autres.

B. Méthodes

Au regard de ce qui précède et consciente de la variété des sociétés momentanée et de la liberté contractuelle qui les caractérise, la Commission est d'avis que deux méthodes sont susceptibles d'être suivies en ce qui concerne les règles d'évaluation adoptées par la société momentanée.

1. Méthode neutre en termes d'évaluation (5 principes)

Selon la première méthode, les conflits d'évaluation sont évités en localisant les décisions importantes en matière d'amortissements, de réductions de valeur et de provisions, au niveau des partenaires, ce qui garantit la neutralité des états financiers de la société momentanée en termes d'évaluation. Certes, cette façon de faire suppose la coopération du gérant-comptable, qui assurera l'information nécessaire en direction des autres partenaires.

La mise en œuvre de cette méthode s'articule autour des cinq principes suivants:

Premier principe: Les états financiers de la société momentanée restent neutres en termes d'évaluation.

Ce principe signifie qu'aucun amortissement, aucune réduction de valeur ni de provision, ne peuvent être comptabilisés dans ces états.

Au moyen du reporting interne destiné aux autres partenaires de la société momentanée, le gérant-comptable fournit toutes les informations utiles sous l'angle financier, économique, administratif et juridique devant permettre aux partenaires de procéder à leur tour et à leur niveau respectif, aux amortissements, réductions de valeurs et provisions adéquats.

Deuxième principe: L'évaluation des commandes en cours d'exécution reste, sur le plan de l'imputation du résultat, neutre en termes d'évaluation.

La règle d'évaluation la plus élémentaire dans le cas d'activités exercées dans le cadre d'un projet, telles les activités exercées au sein d'une société momentanée, est le choix du principe d'imputation du bénéfice : est-ce que le résultat dégagé sur la commande en cours d'exécution est enregistré au prorata du degré d'achèvement du projet (« percentage of completion method ») ou est-il reporté jusqu'à l'achèvement du projet (« completed contract method »). Ce choix sera guidé par des considérations diverses.

Il serait erroné d'opérer, au sein de la société momentanée, un choix irréversible pour l'une ou l'autre méthode, imposant de la sorte aux partenaires une méthode qui pourrait se révéler contraire à leurs propres règles d'évaluation statutaires.

Par conséquent, l'évaluation des commandes en cours d'exécution devra, dans toute la mesure du possible, rester neutre en termes d'évaluation, ce qui suppose que:

1. les états financiers présentés ne contiennent pas d'imputation du bénéfice, et que
2. les états financiers présentés contiennent toutes les données nécessaires aux partenaires pour leur permettre d'intégrer l'imputation du résultat dans leurs propres comptes statutaires.

Le moyen le plus efficace pour obtenir ce résultat est l'expression du coût de la commande à l'actif du bilan, et l'expression du prix de vente correspondant au passif du bilan.

Cela signifie qu'à chaque clôture périodique, le gérant-comptable enregistrera le coût du projet dans les livres et confrontera ce dernier à l'état d'avancement réel des projets. Une concertation est à prévoir à cet effet entre les services techniques (les pilotes du projet) et les services administratifs (la comptabilité).

Le compte de résultats – sinon, au cas où le coût est comptabilisé au bilan sous la rubrique 37, la rubrique Commandes en cours d'exécution – devra donc, à la date de clôture, refléter fidèlement l'avancement des chantiers.

Par conséquent, les stocks non consommés seront portés au bilan à l'aide du compte variation de stocks (compte 609).

Par conséquent également, les charges non encore imputées doivent être provisionnées à l'aide des comptes Factures à recevoir ou Charges à imputer.

Sous l'angle de l'économie d'entreprise, la parfaite concordance entre ces deux postes du bilan (c'est-à-dire, les rubriques 37 Commandes en cours d'exécution et 46 Acomptes reçus sur commandes s'avère d'une importance capitale, mais ce mode de présentation n'est pas conforme au droit commun.

En effet, le droit comptable belge prévoit l'inscription au passif, sous la rubrique "46", des "acomptes reçus sur commandes", sans avoir égard au fait que ces montants encaissés et/ou facturés correspondent ou non au chiffre d'affaires économiquement réalisé.

Une facture d'acompte de nature purement financière, sans prestations en contrepartie, se retrouvera donc sous la rubrique "46", mais est totalement étrangère au chiffre d'affaires économiquement réalisé.
Dans l'esprit de l'approche décrite ci avant, la rubrique "46" devra être corrigée, afin de pouvoir exprimer le chiffre d'affaires économiquement réalisé. Cette correction pourrait s'opérer par le transfert de l'excédent[12] aux dettes commerciales[13], sinon par la correction de l'insuffisance[14] par l'inscription dans les livres d'une facture à établir.

Dans les cas tout à fait exceptionnels où il n'a pas été procédé aux redressements nécessaires à la date de clôture, le gérant-comptable fournira toutes les informations nécessaires aux partenaires pour leur permettre de calculer les redressements nécessaires.

Troisième principe: Le coût de revient des commandes en cours d'exécution est défini conformément à l'approche préférentielle prévue par l'article 37 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

Sans préjudice de la problématique en matière d'imputation du bénéfice, le coût des commandes en cours d'exécution doit être arrêté au sein même de la société momentanée. A ce titre, c'est le principe général de l'article 37 susvisé qui s'applique, ce qui signifie qu'outre le coût d'acquisition des matières premières, des matières consommables et des fournitures, le coût de production comprend également les frais de production directement imputables à la commande, ainsi que la quote-part des frais de production indirectement imputables à la commande, pour autant que ces frais peuvent être rattachés à la période de production normale. Cela suppose également que la société momentanée ne choisit pas la méthode alternative permettant de ne pas incorporer intégralement ou partiellement les frais de production indirects dans le coût de production.

Quatrième principe: La société momentanée enregistre uniquement des résultats d'exploitation. Tous les autres résultats sont facturés aux partenaires.

Les résultats exceptionnels sont en soi inexistants dans une société momentanée, parce que, par définition, tous les résultats sont liés à un projet, et qu'il est dès lors difficile de les considérer comme exceptionnels.

La facturation des résultats financiers est plutôt une question pratique qui tient à la compensation du précompte mobilier. Dans les sociétés momentanées, il est d'usage d'adresser, en fin d'exercice ou, dans certains cas, même plusieurs fois en cours d'exercice, une note de crédit aux partenaires en vue de transférer les produits financiers ainsi que le précompte mobilier, aux partenaires. Cette technique permet aux partenaires de compenser plus facilement le précompte mobilier dans leur propre déclaration d'impôts sur les sociétés.

Il semble indiqué que tous les résultats financiers soient traités de la même façon. Cela signifie que cette compensation concernera l'ensemble des charges et produits financiers, de sorte que les rubriques "65" et "75" sont pour ainsi dire réduites à zéro.

Cinquième principe: L'application du principe d'évaluation « Lower of Cost or Market » est laissée aux partenaires individuels.

Dans le cadre de la gestion du projet, les responsables devront procéder périodiquement à une confrontation du coût technique au prix de vente technique.

Il s'agit aussi bien de:

- la confrontation du coût technique au prix de vente technique à la date de clôture intermédiaire (avant le retraitement éventuel des réductions de valeur sur les « travaux en cours d'exécution ») que de
- la confrontation du coût technique prospectif au prix de vente technique prospectif (avant le retraitement éventuel des provisions pour pertes finales sur la commande).

Lors de l'application de cette méthode, le traitement comptable des réductions de valeur et des provisions sur les résultats de chantier, est laissé aux partenaires individuels. Cette façon de procéder suppose de la part du gérant-comptable que, dans une annexe descriptive aux états financiers, il informe les partenaires de la société momentanée:

- de l'état du projet à la date de clôture;
- de l'évolution du projet depuis son lancement;
- de l'écart entre la planification originale et l'état d'avancement actuel (écarts par rapport au budget);
- des perspectives relatives à l'achèvement du projet;
- de l'écart entre l'achèvement du projet originalement prévu (budget initial) et la perspective d'achèvement du projet après ajustement (budget ajusté).

Sur la base de ces informations, les partenaires individuels pourront eux-mêmes faire une estimation des éventuelles pertes réalisées et des pertes finales prévisibles, de façon à pouvoir enregistrer, de leur propre initiative, les réductions de valeurs et les provisions.

2. Méthode dans laquelle les règles d'évaluation de la société momentanée sont prévues dans le contrat (5 principes)

Une seconde méthode consiste pour les partenaires – en particulier lorsqu'ils appartiennent au même groupe - à arrêter les règles d'évaluation dans le contrat de société momentanée par exemple, pour les dissocier de celles qu'ils suivent, ce qui contribue à renforcer

l'autonomie de la comptabilité distincte de la société momentanée.

Cette méthode s'articule autour des principes suivants :

Premier principe: Les règles d'évaluation en matière d'amortissements, de réductions de valeur et de provisions, sont arrêtées par le contrat de société momentanée.

Il n'est pas exclu que les partenaires d'une société momentanée s'accordent sur les règles d'évaluation à appliquer au sein de la société momentanée.

Ce sera le cas lorsque les partenaires appartiennent tous au même groupe d'entreprises. Cela pourra également être le cas lorsqu'un des partenaires occupe une position dominante et peut imposer ses règles d'évaluation aux autres partenaires, et dès lors aussi à la société momentanée.

Il n'est pas exclu non plus que les partenaires procèdent d'office à un retraitement des comptes de la société momentanée et n'accordent pas d'importance aux amortissements, réductions de valeur et provisions actés. En l'occurrence, le choix des règles d'évaluation est déterminé en premier lieu par le gérant-comptable.

Dans tous ces cas, les règles relatives aux taux d'amortissement, à l'enregistrement des réductions de valeur sur créances, sur stocks et sur commandes en cours d'exécution ainsi qu'à la comptabilisation de provisions, seront arrêtées par le contrat de société momentanée.

Deuxième principe: L'évaluation des commandes en cours d'exécution reste, sur le plan de l'imputation du résultat, neutre en termes d'évaluation[15].

Si tous les partenaires s'accordent pour appliquer la méthode du degré d'avancement, il leur est évidemment loisible, sur base de la liberté contractuelle, de choisir cette méthode.

Troisième principe: Le coût de revient des commandes en cours d'exécution est défini conformément à l'approche privilégiée par l'article 37 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés[16].

Si tous les partenaires s'accordent pour néanmoins la commande au coût direct, sinon selon une variante de cette méthode avec une reconnaissance partielle des coûts de production indirects, il leur est évidemment loisible, sur base de la liberté contractuelle, de choisir cette méthode. En l'occurrence, il y a lieu d'assurer la publication complémentaire telle que prévue par l'article 37 de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés.

Quatrième principe: La société momentanée enregistre uniquement des résultats d'exploitation. Tous les autres résultats sont facturés aux partenaires[17].

Si tous les partenaires s'accordent pour maintenir les charges et produits financiers intégralement ou partiellement dans les comptes de la société momentanée, il leur est évidemment loisible, sur base de la liberté contractuelle, de choisir cette méthode.

Cinquième principe: L'application du principe d'évaluation « Lower of Cost or Market » est laissée à l'organe de gestion de la société momentanée.

Si l'organe de gestion est investi de cette mission, cela est explicitement mentionné par le contrat de société momentanée.

V. INFORMATIONS A FOURNIR DANS LES COMPTES ANNUELS DES ASSOCIES

A. Introduction

La standardisation souhaitée du traitement comptable des opérations effectuées dans le cadre d'une société momentanée devrait idéalement, dans la perspective d'une information adéquate des tiers, être accompagnée, dans le chef des entreprises associées, d'une publication adéquate des informations financières et des méthodes utilisées notamment pour l'intégration au bilan et au compte de résultats des opérations menées et pour l' élimination.

Il ressort en effet d'un examen de la pratique, qu'aujourd'hui, une des lacunes fondamentales que présentent fréquemment les comptes des entreprises participant à des sociétés momentanées réside dans le contenu souvent insuffisant des informations fournies avec pour conséquence que l'intelligibilité et la comparabilité des comptes de ces entreprises s'en trouvent largement affectée.

C'est la raison pour laquelle la Commission est d'avis que les entreprises participant à une société momentanée devraient, conformément aux principes reposant dans l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, assurer une information plus cohérente et certainement plus transparente en ce qui concerne les activités exercées à l'intervention de sociétés momentanées.

B. Recommandations en ce qui concerne l'information à fournir relative aux sociétés momentanées (3 principes)

Selon la Commission, la publication d'information par les entreprises associées devraient répondre aux principes suivants:

Premier principe: Les entreprises exerçant des activités à l'intervention d'une société momentanée, devraient publier, dans l'annexe aux comptes annuels, une liste des sociétés momentanées significatives, y compris leurs éléments d'identification.

Par éléments d'identification, il y a lieu d'entendre:

- la dénomination de la société momentanée, laquelle en principe n'est autre que la collectivité des membres du groupement d'intérêts. Afin d'opérer une distinction entre différents groupements d'intérêts composés des mêmes membres, il s'indique d'ajouter également la dénomination du projet;
- l'adresse du siège d'exploitation, tel que mentionnée dans le contrat de société momentanée, éventuellement complétée par le nom du gérant-comptable;
- (le cas échéant) le numéro de T.V.A. Ainsi que mentionné précédemment, les sociétés momentanées – même intégrées - n'ont pas toutes un numéro de T.V.A.;
- et quoique cela ne soit pas usuel jusqu'à présent, la Commission suggère de mentionner également la quote-part détenue par le partenaire dans la société momentanée.

Plus difficile est la question de savoir ce qu'il y a lieu d'entendre par sociétés momentanées significatives. Il semble indiqué de limiter cette liste aux sociétés momentanées significatives sur le plan de l'établissement des comptes annuels et de ne pas prendre en considération les sociétés momentanées inactives ou les sociétés en phase finale.

La notion de "significatif" est de toute évidence une notion subjective. Pour cette raison, il est recommandé de lier cette notion à un indice de valeur plus objectif, telle la notion de « société momentanée active », c'est-à-dire, une société dont le projet est toujours en cours d'exécution.

La Commission est consciente de ce que la publication de la liste nominative des sociétés momentanées auxquelles le partenaire est associé, constitue une information délicate qu'à l'heure actuelle les partenaires ne publient que rarement ou pas du tout. La constitution d'une société momentanée est en effet réglée par contrat, et aucune obligation de publication n'y est directement liée. La recommandation de la Commission de publier la liste des sociétés momentanées en vue d'assurer une plus grande transparence de l'information financière exigera donc un effort important de la part des entreprises belges.

D'autre part, il n'y a pas lieu de perdre de vue que les entreprises sont déjà tenues, à l'heure actuelle, de publier dans le schéma complet pour le dépôt des comptes annuels, la liste des sociétés dans lesquelles elles assument, en leur qualité d'associé, une responsabilité illimitée. La liste des sociétés momentanées s'inspire tout directement de cette obligation.

Deuxième principe: Les entreprises exerçant des activités à l'intervention d'une société momentanée, devraient publier, dans l'annexe aux comptes annuels, une description de la méthode ou des méthodes appliquées pour l'intégration et l'élimination des opérations effectuées par des sociétés momentanées ou en collaboration avec elles.

Une des principales faiblesses de l'actuelle annexe aux comptes annuels est que les entreprises publient peu ou pas d'informations au sujet des méthodes d'intégration et d'élimination qu'elles appliquent.

Le choix de la méthode peut avoir un impact très important sur les chiffres du bilan, ainsi que sur le chiffre d'affaires, d'où la nécessité absolue de publier ces informations complémentaires.

Ici également, la question peut être posée de savoir si les comptes des partenaires doivent reprendre les comptes de la société momentanée dans leur intégralité, ou uniquement pour la quote-part du partenaire concerné.

Dans le cas d'une coopération de ce type, les partenaires sont solidairement responsables, et cette responsabilité totale impliquerait dès lors que les comptes de la société momentanée soient repris dans leur intégralité dans la comptabilité des partenaires.

Ce raisonnement paraît logique, mais dans l'hypothèse où les partenaires procèdent, chacun à son tour, à l'intégration totale des différents postes, cet exercice finirait – en fonction du nombre de partenaires – par présenter ces postes à concurrence de 300, voire 400 %.

L'annexe peut se limiter à la seule mention de la méthode d'intégration:

- pour l'inclusion des comptes du bilan (intégration proportionnelle, autre méthode) ainsi que des critères retenus pour le choix de l'une ou de l'autre méthode;
- pour l'inclusion des données du compte de résultats (intégration proportionnelle, autre méthode) ainsi que des critères retenus pour le choix de l'une ou de l'autre méthode.

En ce qui concerne les techniques d'élimination, le même concept permet de préciser, dans l'annexe, la méthode utilisée:

- pour l'élimination des comptes du bilan; à ce titre, il y a lieu d'identifier également les comptes redressés de cette manière (acomptes

versés et paiements reçus en liquidités, comptes clients et comptes fournisseurs, factures à établir et factures à recevoir), ainsi que les critères sur la base desquels il a été opté pour l'une ou l'autre méthode;

- pour l'élimination des postes du compte de résultats; à ce titre, il y a lieu d'identifier également les cas dans lesquels cette méthode est appliquée. En principe, ce sera l'élimination intégrale du chiffre d'affaires réalisé en coopération avec la société momentanée, puisque les deux autres méthodes (c'est-à-dire, l'élimination intégrale des charges qui forment la contrepartie du chiffre d'affaires réalisé en coopération avec la société momentanée; l'élimination proportionnelle du chiffre d'affaires réalisé en coopération avec la société momentanée) n'ont pas été retenues par la Commission.

Il n'est cependant pas exclu, ni au niveau de l'intégration, ni au niveau de l'élimination, qu'une même entreprise applique plusieurs méthodes. Dans ce cas, il suffira de préciser les critères sur la base desquels la méthode est choisie.

Troisième principe: Les entreprises exerçant des activités à l'intervention d'une société momentanée devraient publier, dans l'annexe aux comptes annuels, un aperçu de l'ensemble des droits et engagements découlant de cette coopération et, en particulier, de la responsabilité solidaire

L'article 25, § 3 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés exige en effet la mention par catégorie dans l'annexe, des droits et engagements qui ne figurent pas au bilan et qui sont susceptibles d'avoir une influence importante sur le patrimoine, sur la situation financière ou sur le résultat de la société. Les droits et engagements important qui ne sont pas susceptibles d'être quantifiés font l'objet de mentions appropriées dans l'annexe.[18]

Cette disposition vise à assurer le caractère complet des comptes annuels et s'inscrit dès lors dans la continuité de l'article 3 de la loi comptable qui a lui pour objectif l'exhaustivité de la comptabilité et partant son caractère régulier.[19]
A cet effet, une distinction peut être opérée entre deux approches possibles:

La première est l'approche de minimis, qui se limite à reproduire les informations financières sous forme agrégée, à savoir:

- au niveau du bilan : le montant agrégé des actifs et passifs courants, ainsi que le montant agrégé des actifs à long terme et des passifs à long terme;

- au niveau du compte de résultats: uniquement le montant agrégé des charges et des produits[20]

La seconde approche est plus complète et répond également à la préoccupation de pouvoir compenser les faiblesses des méthodes d'intégration. Elle consiste à publier, au niveau du bilan, le montant agrégé par rubrique de l'actif et du passif, et cela selon une présentation intégrale, d'une part (le montant total pour l'ensemble des sociétés momentanées) et selon une présentation proportionnelle, d'autre part (c'est-à-dire, uniquement la quote-part du partenaire dans le montant total pour l'ensemble des sociétés momentanées).

Au niveau du compte de résultats, une décomposition plus détaillée des charges d'exploitation et des produits d'exploitation pourrait être envisagée, mais elle conduirait vraisemblablement à exiger une transparence excessive.

Une décomposition plus détaillée n'a par ailleurs que peu de sens, en raison du fait que les sociétés momentanées n'exprimeront, en principe, pas de résultats exceptionnels dans leurs comptes, et n'y conserveront pas de résultats financiers.

Enfin, de l'avis de la Commission, il convient d'éviter que les partenaires ne soient contraints de publier des informations financières:

1. lorsque cette publication serait de nature à léser les intérêts du partenaire concerné
2. lorsque ces informations concerneraient principalement ou exclusivement une seule société momentanée, et qu'une publication de ces informations financières permettrait de déterminer la rentabilité de cette société momentanée.

---

1 Voir à ce sujet ROKSNOER, R. et PAUWELS P., Verplichtingen betreffende boekhouding en jaarrekening van de tijdelijke verenigingen, Bruxelles, 17 juin 1981. Voir aussi SPITTAELS R., Tijdelijke verenigingen voor de uitvoering van lange termijncontracten, Sint-Aloysius année académique 1987-1988.

2 Voy. à ce sujet la circulaire TVA n° 17/1971.

3 PEETERS V. et VINCKE J.P., Vennootschapsboekhouden Nu.

4 GELDERS G., Les entreprises de construction et l'Arrêté Royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels, Séminaires des 18 avril et 4 mai 1977 organisés par la Confédération nationale de la Construction, p.72.

5 Articles 151 à 157.

6 ROKSNOER, R. et PAUWELS P., Verplichtingen betreffende boekhouding en jaarrekening van de tijdelijke verenigingen, Bruxelles, 17 juin 1981.

7 Les informations sont intégrées manuellement dans les comptes annuels

8 Art. 136 à 148.

Etant entendu que s'agissant du critère du chiffre d'affaires, la Commission est d'avis qu'il convient de comparer le montant fixée à l'article 15

9 du Code des sociétés au montant total du chiffre d'affaires réalisé au sein de la société momentanée pour le projet dans sa globalité.

10 Ex. phase initiale ou finale d'une société momentanée.

11 En effet, le chiffre d'affaires cumulé des deux partenaires s'élève, dans le cas présent, à 420.

12 Facturé et/ou encaissé en excédent par rapport au chiffre d'affaires économiquement réalisé.

13 Par exemple, au moyen d'une note de crédit à établir.

14 Facturé et/ou encaissé en moins par rapport au chiffre d'affaires économiquement réalisé.

15 Cf. supra.

16 Cf. supra.

17 Cf. supra.

18 Voy. en outre l'avis CNC 3-2 Droits et engagements hors bilan (Bulletin CNC, n° 21, janvier 1988, p.14-17)

19 Voy. l'avis CNC 174-1 Principes d'une comptabilité régulière (Bulletin CNC, n° 38, février 1997, p.2-32)

20 Qui, en principe, concernent uniquement les produits d'exploitation et les charges d'exploitation