Avis CNC 12-4 - Calcul des critères de taille sur base consolidée

Cet avis est caduc suite à publication de l'arrêté royal du 6 mars 1990 (M.B. 27 mars 1990) et l'entrée en vigueur de l'article 141 du Code des Sociétés.

L'article 12 de la loi du 17 juillet 1975, tel que modifié par la loi du 1er juillet 1983, prévoit que les petites et moyennes entreprises, définies par référence aux critères qu'il prévoit, ont la faculté d'établir et de publier leurs comptes annuels selon un schéma abrégé fixé par le Roi.

Une distinction, établie selon les mêmes critères, a été introduite également:

1. en ce qui concerne le régime de publicité des comptes annuels de certaines catégories d'entreprises visées à l'article 10 de 'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de l'article 10, § 2 de la loi comptable;
2. en ce qui concerne l'obligation pour les sociétés de capitaux de désigner un commissaire reviseur (article 64, § 2 nouveau des lois coordonnées sur les sociétés, introduit par la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du revisorat d'entreprises);
3. en ce qui concerne la publicité des rapports de contrôle et de gestion visés aux articles 65 et 77 des lois coordonnées sur ls sociétés (modifiés par la loi du 5 décembre 1984).

Les critères des petites et moyennes entreprises sont définis par la loi par référence au personnel occupé (50), au chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée, (80 millions de francs) et au total du bilan (40 millions de francs). Est considérée comme petite ou moyenne entreprise, l'entreprise qui dépasse pas plus d'un des critères susvisés; elle n'est toutefois pas considérée comme telle dès lors que le personnel qu'elle occupe dépasse 100 personnes (article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975).

La loi attribue par ailleurs compétence au Roi pour déterminer les modalités de calcul de ces critères (article 12, § 2, alinéa 2). En exécution de cette disposition, les modalités de calcul de ces critères ont été déterminées par l'arrêté susvisé du 12 septembre 1983 (articles 11 et 12).

Cet arrêté prévoit (article 12, § 2) que «Dans le cas d'une entreprise liée à une ou plusieurs autres, au sens de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, relatif aux comptes annuels des entreprises, les critères en matière de chiffre d'affaires et de total du bilan, visés à l'article 12, § 2 (susvisé), sont déterminés sur une base consolidée. Quant au critère en matière de personnel occupé, le nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle par chacune des entreprises liées est additionné.».

Cette disposition a donné forme réglementaire à l'intention affirmée dès le départ par le Gouvernent (cf. Exposé des motifs du projet de loi modifiant la loi comptable - Document Chambre des Représentants, session 1980-1981, n° 925/1, p. 6) d'avoir égard, en ce qui concerne le régime allégé prévu en faveur des petites et moyennes entreprises, aux véritables petites et moyennes entreprises, à l'exclusion des entreprises de petite taille constituées par ou intégrées dans un groupe de sociétés important (cf. Rapport au Roi précédant l'arrêté susvisé du 12 septembre 1983, p. 2).

Diverses questions ont été posées à la Commission sur l'interprétation de cette règle, notamment quant aux entreprises visées et quant aux modalités de calcul sur base consolidée.

1. Quant aux entreprises visées, on relèvera tout d'abord que la disposition relative au calcul des critères sur base consolidée s'applique à toute entreprise visée par la loi comptable qui constitue une entreprise liée. Elle s'applique dès lors non seulement aux entreprises - établies en Belgique ou à l'étranger - «tête de groupe», mais également aux sociétés filiales. Quant à la notion d'entreprise liée, il y a lieu, aux termes de l'article 12, § 2 précité, de se référer à la définition qui en est donnée par l'arrêté du 8 octobre 1976. Cette notion a fait l'objet de deux avis de la Commission publiés dans son Bulletin n° 4, p. 20 et dans son Bulletin n° 6, p. 11. On relèvera à cet égard que vis-à-vis de ses succursales et sièges d'opérations établis en Belgique, l'entreprise de droit étranger est assimilée à une entreprise liée.

2. Quant aux modalités de calcul des critères chiffrés, la règle de l'addition du nombre de personnes occupées en moyenne par l'ensemble des entreprises liées, ne soulève pas de difficultés d'interprétation.

Quant aux modalités de calcul sur base consolidée du montant du chiffre d'affaires et du total du bilan, la Commission a fait valoir qu'il y a lieu de se référer aux principes généralement admis en matière de consolidation, tels qu'ils sont traduits notamment dans la septième directive de la C.E.E.

En vertu de ces principes, lorsque la participation dépasse 50 %, il est de règle de procéder à une consolidation intégrale, c'est-à-dire que, sous réserve de l'«annulation» des créances et dettes réciproques, des produits et des charges résultant de prestations et transferts entre sociétés consolidées et des relations internes au tite de participation et de fonds propres, tous les actifs et passifs, tous les produits et toutes les charges de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation, sont additionnés. Il s'ensuit qu'en cas de participation de 60 %, le chiffre d'affaires de la filiale est compris dans la consolidation à concurrence de 100 % et non à concurrence de 60 %, sans préjudice évidemment de la déduction du chiffre d'affaires intergroupe.

La méthode proportionnelle est toutefois admise lorsqu'une entreprise est dirigée conjointement par une entreprise comprise dans la consolidation et par une entreprise étrangère au groupe. En ce cas elle peut être consolidée au prorata de la participation détenue dans son capital par la société comprise dans la consolidation (article 32 de la septième directive).

Pour les participations d'une quotité inférieure à cinquante pour cent, il est de règle d'appliquer la méthode de mise en équivalence. Les principes de cette méthode sont exposés dans l'article 59 de la quatrième directive et dans l'article 33 de la septième directive de la C.E.E. Il y est référé. On soulignera que la mise en équivalence de ces participations minoritaires reste, en principe[1] sans influence sur le chiffre d'affaires consolidé et n'a d'effet sur le total du bilan consolidé que dans la mesure où la valeur de la participation mise en équivalence diffère de la valeur à laquelle elle est comptabilisée dans le chef de la société que la détient.

On rappellera, enfin, que le calcul sur base consolidée des critères relatifs aux petites et moyennes entreprises s'applique pour la première fois a début de l'exercice prenant cours après le 31 décembre 1983.

---

1 Voir toutefois l'article 59, § 7 de la quatrième directive et l'article 33, § 7 de la septième directive de la C.E.E.