COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 108/2 - Demandes de dérogation : aperçu

Pour le premier exercice auquel l'arrêté royal du 8 octobre 1976 était applicable, la Commission a été amenée à donner un avis sur 168 demandes de dérogation[1] qui lui ont été transmises par le Ministre des Affaires Economiques en application de l'article 15 de la loi du 17 juillet 1975. Sur un total de 168, une dérogation a été accordée dans 138 cas[2]. Dans la quasi-totalité des cas, la décision a été prise par le Ministre sur avis conforme de la Commission.

Les demandes de dérogation peuvent être subdivisées comme suit :

1. DEMANDES DE DEROGATION VISANT A OBTENIR UNE ADAPTATION DU SCHEMA ANNEXE A L'ARRETE ROYAL DU 8 OCTOBRE 1976

Dans ce premier groupe sont mentionnées les dérogations visant non pas à fournir une information moindre que celle prévue par l'arrêté d'octobre 1976 mais à présenter les comptes annuels sous une forme mieux adaptée à la nature économique ou aux caractéristiques propres de l'activité exercée par l'entreprise.

Quatre entreprises charbonnières en activité ont été autorisées à continuer à présenter leur bilan et leur compte de résultats conformément au schéma instauré par décision du Directoire de l'Industrie Charbonnière, ratifiée par arrêté ministériel.

Quinze sociétés à portefeuille, non soumises à l'arrêté royal n° 64 du 10 novembre 1967 ont été autorisées à utiliser pour la présentation de leur compte de résultats, le schéma à option annexé à l'arrêté royal du 29 novembre 1977 relatif aux comptes annuels des sociétés à portefeuille.

Une société, gérant un hôpital, a été autorisée à établir ses comptes annuels, conformément aux directives fixées par le Ministre de la santé publique, pour les comptes des établissements de santé.

Quarante-deux entreprises de crédit ont été autorisées à établir leurs comptes annuels selon un schéma dérogatoire temporaire. Il s'agit d'entreprises de prêts hypothécaires ou de crédits à tempérament qui ne se financent pas par réception de fonds du public, de sociétés de caution mutuelle, d'entreprises spécialisées dans le crédit-bail, d'entreprises de capitalisation. Comme l'indique le rapport au Roi, qui précède l'arrêté du 27 décembre 1977, le schéma prévu par l'arrêté du 8 octobre 1976 est, sous certains aspects, peu adapté à la structure des avoirs et engagements de ces entreprises ainsi qu'à celle de leurs résultats. Comme annoncé dans ce rapport, et en attendant l'élaboration en application de l'article 11, 2° de la loi du 17 juillet 1975, de schémas adaptés, ces entreprises ont été autorisées à faire usage de rubriques dérogatoires.

Une entreprise d'assurances, limitant son activité à la réassurance et qui à ce titre, n'était pas exclue de l'application de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 a, après concertation avec l'Office de contrôle des assurances, été autorisée à continuer à présenter ses comptes selon les usages en vigueur dans le secteur des assurances.

D'autres dérogations portaient sur des points particuliers.

Trois sociétés qui dès avant l'application de l'arrêté du 8 octobre 1976 présentaient leurs opérations de crédit-bail selon le régime organique prévu par cet arrêté, ont été autorisées à conserver cette présentation durant la période transitoire introduite par l'article 46bis dudit arrêté.

Un certain nombre d'entreprises furent autorisées à introduire dans leur compte de résultats une rubrique relative aux subsides d'exploitation reçus.

Enfin, deux entreprises demandèrent à ne reprendre dans leur compte de résultats, et ce sous une rubrique distincte, que leur part dans les résultats nets d'une association en participation, mais en indiquant, dans l'annexe à leurs comptes annuels, les résultats d'exploitation des opérations poursuivies en association.

2. DEROGATIONS PROPREMENT DITES A L'ARRETE ROYAL DU 8 OCTOBRE 1976

Aux termes du rapport au Roi précédant l'arrêté du 8 octobre 1976, le bénéfice d'une dérogation peut être obtenu «au cas où la publication de renseignements dont la mention est prescrite par l'arrêté serait susceptible de causer à l'entreprise ou à des tiers un dommage certain. Tel pourraît être le cas, notamment, pour la publication du chiffre d'affaires par une entreprise ne produisant qu'un seul produit homogène et soumise à la concurrence d'entreprises à production diversifiée».

L'essentiel des demandes de dérogation proprement dites dont la Commission a été saisie était fondé sur ce passage du Rapport au Roi et motivé par le dommage qui résulterait de la publication de certaines données. Sur un total de 60 demandes de dérogation proprement dites, 57 concernaient la mention, au compte de résultats, des éléments constitutifs du compte d'exploitation, ou de certains de ces éléments, plus particulièrement du montant du chiffre d'affaires; trois portaient sur l'indication, dans l'annexe, de participations détenues dans d'autres sociétés ou de relations avec des entreprises liées.

Quant aux demandes portant sur la publication des éléments ou de certains éléments du compte d'exploitation, 29 furent accordées et 28 furent refusées par le Ministre. Ces décisions furent prises sur avis conforme de la Commission, sauf dans deux cas, l'un d'octroi, l'autre de refus.

Dans l'examen des demandes de dérogation qui lui étaient transmises pour avis par le Ministre, la Commission a eu égard à la réalité et la spécificité du dommage qui résulterait de la publication de certains renseignements. Pour ce motif, les dérogations en cause n'ont porté que sur les comptes annuels soumis à publication et non sur les comptes annuels qui, en vertu de l'article 7 de la loi du 17 juillet 1975 doivent être établis dans le for interne.

La réalité et la spécificité du dommage susceptible d'être encouru du fait de la divulgation de certaines données ont dû nécessairement faire l'objet d'un examen concret dans chaque cas. Le critère essentiel pris en considération a été la vulnérabilité de l'entreprise, principalement lorsque les entreprises concurrentes sur le même marché ne se trouvaient pas, en fait, sur un pied d'égalité au regard des obligations de publicité. Le cas de l'entreprise produisant un seul produit homogène et confrontée à d'autres entreprises ayant une production diversifiée - cas cité par le rapport au Roi - n'est qu'un exemple de cette distorsion. En fait, la même situation peut se présenter lorsque des entreprises de droit belge sont en concurrence sur les marchés étrangers, voire sur le marché intérieur, avec des entreprises étrangères non soumises à des règles de publicité similaires. Cette vulnérabilité peut également résulter du fait que le volume des achats ou des ventes d'une entreprise se trouverait placé dans une très large dépendance du volume d'affaires réalisé avec un nombre restreint de clients ou de fournisseurs, voire avec un seul client ou fournisseur; dans ce cas, cette dépendance commerciale serait révélée par la publication du montant de ses achats ou de ses ventes.

La vulnérabilité de l'entreprise a été appréciée selon des critères différenciés, notamment selon qu'il s'agissait:

- d'une entreprise industrielle ou d'une entreprise essentiellement commerciale;
- d'une société autonome achetant ou vendant sur le marché ou d'une société réalisant, à l'intérieur du groupe auquel elle appartient, l'essentiel de ses achats ou de ses ventes;
- d'une entreprise exerçant ses activités sur des marchés très compétitifs ou d'une entreprise opérant sur des marchés fortement cloisonnés, voire caractérisés par une situation de monopole ou d'oligopole;
- d'une entreprise de taille modeste, principalement lorsqu'un seul des critères prévus par l'article 39 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 se trouvait dépassé, ou au contraire, d'une entreprise de taille importante.

Dans les cas où la dérogation a été accordée, elle a consisté à contracter certaines rubriques du compte d'exploitation. Son octroi a toutefois été subordonné à la communication à la Banque Nationale de Belgique - Centrale des Bilans, à des fins statistiques, du montant des différentes rubriques ayant fait l'objet d'une contraction.

Trois entreprises ont été autorisées à ne pas divulguer dans le bilan ou dans l'annexe aux comptes annuels certaines participations qu'elles détenaient. Afin d'éviter que les comptes annuels ne soient, sur ce point, inductifs en erreur, cette autorisation a été subordonnée à la condition que la mention de l'identité de ces participations soit remplacée par la mention «autres participations» accompagnée de leur valeur comptable.

Dans un cas, une entreprise a établi qu'un dommage important résulterait de la divulgation de ses relations de créances et de dettes avec des sociétés liées. A raison de l'importance des créances qu'elle détenait sur ces dernières, la dérogation a été subordonnée à l'existence d'une garantie inconditionnelle de la maison mère étrangère pour les dettes et engagements de sa filiale en Belgique.

Par ailleurs, dans 10 cas, une dérogation a été accordée pour rencontrer des situations particulières. Ainsi, par exemple, deux entreprises dont l'essentiel des activités ou dont une partie importante des activités se poursuit à l'étranger, voire dans de nombreux pays étrangers à l'intermédiaire de succursales ou de sièges d'exploitation, ont été autorisées, compte tenu des conflits de législation avec lesquels elles se trouvaient confrontées, à scinder leurs comptes annuels entre la partie «belge» d'une part, la partie relative aux succursales à l'étranger d'autre part, et à présenter cette dernière sans toutes les subdivisions prévues par les schémas annexés à l'arrêté royal du 8 octobre 1976.

Enfin, 24 entreprises charbonnières en liquidation - sociétés dont la liquidation ne peut être clôturée avant l'expiration des délais de responsabilité pour dégâts miniers - ont été autorisées à présenter leurs comptes dans les formes adoptées par ces sociétés antérieurement à la promulgation de l'arrêté du 8 octobre 1976.
Un certain nombre de demandes ont été considérées comme non recevables en ce qu'elles portaient sur le principe même de l'établissement de comptes annuels ou sur l'applicabilité des schémas annexés à l'arrêté royal du 8 octobre 1976.

3. PROCEDURE

Quant à la procédure, la Commission désire formuler deux remarques : la première relative à la motivation des demandes, la seconde concernant les délais d'introduction de celles-ci.

Nombre de demandes de dérogation ne faisant l'objet que d'une motivation sommaire; certaines n'étaient accompagnées d'aucun élément

d'information permettant d'apprécier le bien-fondé de la demande. Dans tous ces cas des renseignements complémentaires ont dû être demandés et l'ont été. Outre l'alourdissement du travail administratif qui en a résulté, on soulignera que fréquemment des décisions de refus ont été imposées par l'insuffisance ou l'absence de motivation.

Un nombre relativement élevé de demandes de dérogation ont été introduites de manière assez tardive. Certaines l'ont été quelques jours avant la réunion de l'assemblée générale, voire après l'approbation des comptes annuels par l'assemblée.

La Commission est consciente de l'importance des efforts que la première application de la nouvelle législation comptable a exigés des entreprises. C'est pourquoi elle s'est efforcée de traiter avec la plus grande diligence les demandes qui lui étaient adressées pour avis, même de manière tardive. Elle apprécierait toutefois de ne plus être confrontée avec de tels délais d'urgence.

---

1 Ce chiffre ne comprend pas les demandes de dérogation qui se sont avérées sans objet.

2 Pour l'appréciation de ce chiffre, il y a lieu de tenir compte du fait qu'entre le 17 avril et le 30 octobre 1978, 51.292 comptes annuels avaient été transmis à la Centrale des bilans. Parmi ceux-ci, quelque 9 500 émanaient de sociétés soumises à l'arrêté du 8 octobre 1976.