COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 108/3 - Politique de la Commission des normes comptables en matière d'avis relatifs aux demandes individuelles de dérogation pour cause de perturbation des conditions de concurrence

Le présent texte porte sur la politique menée par la Commission après l'adaptation de la législation belge au prescrit de la quatrième directive en matière d'avis relatifs aux demandes individuelles de dérogation motivées par des considérations relatives aux conditions de concurrence. Dans la plupart des cas, une telle demande de dérogation revêt le caractère d'une demande de dispense de publication du chiffre d'affaires ou d'une demande de dispense de ventilation du chiffre d'affaires en fonction de marchés géographiques ou de catégories d'activités[1]. Les petites et moyennes entreprises - qui répondent aux critères repris à l'article 12, § 2 de la loi comptable - n'étant pas obligées de publier leur chiffre d'affaires ne sont pas concernées par des demandes relatives au chiffre d'affaires.

Les demandes de dérogation motivées par d'autres raisons ne sont pas traitées ici[2].

Pour apprécier l'importance relative de ces demandes, on relèvera que sur 34 demandes de dérogation introduites au cours de l'année 1985, 12 avaient trait à la publication ou à la ventilation du chiffre d'affaires. Parmi ces 12 demandes, 9 furent accordées par le Ministre des Affaires Economiques sur avis conforme de la Commission. Ces chiffres doivent être mis en rapport avec les quelque 15 000 entreprises qui, au regard des critères antérieurs visés à l'article 12, § 2 de la loi comptable (40-80-50), étaient considérées comme «grandes».

Le fondement juridique de l'octroi de dérogations individuelles est l'article 15 de la loi comptable qui stipule que le Ministre des Affaires Economiques peut autoriser, dans des cas spéciaux, et moyennant l'avis motivé de la Commission prévue à l'article 14, des dérogations aux règles arrêtées en vertu de l'article 4, alinéa 6, de l'article 7, alinéa 4 et des articles 10, 11 et 12. Ce pouvoir est exercé dans les mêmes formes par le Ministre des Classes Moyennes en ce qui concerne les entreprises visées à l'article 12, § 2. La Commission est informée de la décision du Ministre.

Il en résulte que:

1° pour les «grandes» entreprises, le Ministre des Affaires Economiques est compétent pour accorder des dérogations; pour les petites et moyennes entreprises[3] c'est le Ministre des Classes Moyennes;
2° une dérogation ne peut porter que sur des dispositions des arrêtés d'exécution de la loi et non sur des dispositions de la loi;
3° dans tous les cas, l'avis motivé de la Commission des Normes Comptables doit être demandé. Il s'agit là d'une condition de forme substantielle. Cet avis ne lie toutefois pas le Ministre.

1. INFLUENCE DE LA QUATRIEME DIRECTIVE CEE

A la suite de l'adaptation du droit comptable à la quatrième directive[4], les possibilités d'octroi de dérogations individuelles ont été limitées. Le Ministre des Affaires Economiques ou le Ministre des Classes Moyennes ne pourrait, sans violer les règles supranationales, octroyer des dérogations allant à l'encontre des dispositions de la directive[5].

L'expression utilisée «à l'encontre de la quatrième directive» nécessite toutefois de plus amples explications. Tout d'abord, il est évident que les Ministres concernés conservent leur entière compétence pour accorder une dispense d'application d'obligations qui ne sont pas la traduction, dans le droit belge, de normes européennes. Le respect obligatoire en Belgique d'un plan comptable normalisé, par exemple, n'est pas une norme de droit européen. En cette matière, le pouvoir de dérogation n'est dès lors aucunement influencé par l'entrée en vigueur de la quatrième directive.

La question est plus complexe quand la demande de dérogation a trait à des normes qui découlent directement de la quatrième directive ou à des normes «nationales» qui complètent ou précisent les normes supranationales. Concrètement se pose la question de savoir si dans des cas relativement rares où la législation belge impose aux entreprises des obligations allant au-delà de celles imposées stricto sensu par la directive, les Ministres concernés restent compétents pour accorder des dispenses individuelles à ces obligations plus strictes. Selon les travaux préparatoires de la loi du 1er juillet 1983[6], la réponse à cette question est positive.

Du point de vue de l'optique choisie ici, c'est-à-dire, la perturbation possible de la concurrence à la suite de la publication du chiffre d'affaires, la législation belge est plus exigeante que la quatrième directive, principalement dans la mesure où elle ne fait pas application de son article 27 qui permet aux Etats-Membres de déterminer une catégorie d'entreprises «moyennes» répondant aux critères maxima suivants :

- total du bilan : ± 282 millions BEF;
- chiffre d'affaires annuel : ± 582 millions BEF;
- nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle : 250.

La directive permet aux Etats-Membres d'autoriser ces entreprises à ne pas faire mention dans leurs comptes de résultats de leur chiffre d'affaires et de publier un bilan et une annexe abrégés.

La Commission est par conséquent d'avis que l'autorisation individuelle de ne pas publier le chiffre d'affaires peut être donnée aux entreprises belges qui ne dépassent pas les critères de l'article 27 de la directive (selon le régime de la directive). Son avis en la matière ne sera toutefois favorable que si une telle demande de dérogation est justifiée de manière adéquate, en particulier par des motifs touchant à des aspects concrets de la concurrence internationale et pour autant que le préjudice invoqué soit étayé par des éléments de fait.

D'autre part, la directive s'oppose à ce que des dérogations soient encore accordées aux entreprises auxquelles elle est applicable (S.A., S.P.R.L., S.C.A.) et qui dépassent les critères de l'article 27, hormis les deux cas où elle prévoit elle-même qu'une autorisation peut être donnée aux grandes sociétés de déroger à ces dispositions. Les deux cas de dérogations possibles visés dans la directive concernent, d'une part, l'indication de participations et d'actions détenues dans d'autres sociétés[7], d'autre part, la ventilation du chiffre d'affaires net en fonction des catégories d'activités et des marchés géographiques[8].

2. APPROCHE GENERALE EN MATIERE DE DEROGATIONS INDIVIDUELLES

Dans son avis sur le projet de loi relatif à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises[9], le Conseil d'Etat a souligné que le principe constitutionnel de l'égalité des Belges devant la loi pourrait être violé si la dérogation accordée à une entreprise constituait pour elle un avantage sur le plan de la concurrence commerciale. Il a relevé également que le contrôle juridictionnel des décisions ne trouvera guère à s'exercer; ces dernières ne recevront en effet aucune publicité et ne pourront donc être attaquées par ceux qui s'estimeraient lésés s'ils en avaient connaissance.

Ces considérations ont incité la Commission à une grande prudence dans l'exercice de sa compétence d'avis en matière de demandes de dérogation. Ainsi, elle s'est fixé certaines lignes de conduite qui doivent permettre de motiver toute décision (positive ou négative) de manière adéquate. Les chiffres cités plus haut relatifs aux cas concrets d'application confirment que cette approche restrictive correspond à la réalité.

L'action de la Commission en matière d'avis a été décrite dans les avis 108/1 et 108/2[10].

3. PROCEDURE

Comme annoncé dans le Rapport au Roi qui précède l'arrêté du 12 septembre 1983 modifiant l'arrêté du 8 octobre 1976, il sera en principe demandé aux entreprises qui ont obtenu une dérogation qu'elles en fassent mention dans l'annexe.

---

1 Cf. annexe XII, A du schéma complet des comptes annuels.

2 Pour un aperçu des cas possibles, voir avis 108/2 dans le Bulletin n° 4, Décembre 1978.

3 Visées à l'article 12, § 2 de la loi comptable.

4 Loi du 1er juillet 1983 et arrêtés royaux du 12 septembre 1983.

5 Cf. Avis du Conseil d'Etat relatif à l'arrêté du 12 septembre 1983 modifiant l'arrêté royal du 8 octobre 1976 - Moniteur belge du 29 septembre 1983, p. 11915.

6 Cf. Doc. parl. Chambre 925 (1980-1981) n° 1, p. 9.

7 Pour un exemple, voir ci-après l'avis 108/4.

8 Cf. avis 45, § 1er, b et § 2 de la quatrième directive.

9 Doc. parl. Chambre 436/1 du 12 novembre 1974.

10 Parus respectivement dans les Bull. CNC n° 1 et 2.