Avis CNC C103/1 - Effet dans le temps de l'abaissement des seuils d'exemption

L'article 9 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises prévoit qu'une entreprise est exemptée de l'obligation d'établir des comptes consolidés et un rapport consolidé de gestion[1] lorsque, sur base consolidée, cette entreprise et ses filiales ne dépassent pas plus d'une des limites suivantes[2]:

- chiffre d'affaires, hors taxe sur la valeur ajoutée 800 millions de F
- total du bilan 400 millions de F
- personnel occupé, en moyenne annuelle 250.

L'alinéa 2 de ce même article prévoit toutefois que les seuils visés à l'alinéa 1er sont, pour les exercices prenant cours avant le 1er janvier 1999, majorés comme suit[3]:

- chiffre d'affaires, hors taxe sur la valeur ajoutée 2.000 millions de F
- total du bilan 1.000 millions de F
- Personnel occupé, en moyenne annuelle 500.

L'abaissement des seuils majorés pour les exercices prenant cours à dater du 1er janvier 1999 a pour conséquence qu'un nombre important de groupes de taille moyenne, qui, jusqu'alors étaient exemptés de l'obligation de consolidation de par leur taille, devront dorénavant établir des comptes consolidés.

Certaines questions se posent toutefois quant à la détermination de l'exercice à partir duquel ces groupes de taille moyenne devront, pour la première fois, établir des comptes consolidés.

En effet, si les seuils de base sont indiscutablement en vigueur pour les exercices prenant cours à partir du 1er janvier 1999, le paragraphe 2 de l'article 9 précise que le dépassement des seuils doit être vérifié à la date de clôture des comptes annuels de l'entreprise consolidante, sur la base des derniers comptes annuels arrêtés des entreprises à prendre dans le périmètre de consolidation et qu'il n'opère que s'il se maintient durant deux années.

C'est précisément l'interprétation, dans le cadre de l'abaissement des seuils, du principe selon lequel leur dépassement n'entraîne l'obligation d'établir des comptes consolidés que s'il a lieu durant deux exercices consécutifs, qui est sujette à discussion.

Plus précisément, la question qui se pose consiste à savoir si une entreprise mère :

- qui, à la fin du dernier exercice prenant cours avant le 1er janvier 1999, dépasse les seuils de base sans dépasser les seuils majorés en vigueur,
- et qui à la fin du premier exercice prenant cours à partir du 1er janvier 1999 dépasse les seuils de base,
- Doit-elle établir des comptes consolidés pour ce dernier exercice?

Soit, par exemple, une société dont l'exercice comptable s'étend du 1er janvier au 31 décembre de chaque année, présente, sur base consolidée, au 31 décembre 1998, les chiffres suivants :

- chiffre d'affaires, hors taxe sur la valeur ajoutée 1.000 millions de F
- total du bilan 500 millions de F
- personnel occupé, en moyenne annuelle 320.

Cette société est exemptée d'établir des comptes consolidés au 31 décembre 1998 puisqu'elle ne dépasse pas les seuils majorés alors en vigueur.
Au 31 décembre 1999, cette société présente les chiffres suivants :

- chiffre d'affaires, hors taxe sur la valeur ajoutée 1.100 millions de F
- total du bilan 550 millions de F
- personnel occupé, en moyenne annuelle 340.

Doit-elle établir des comptes consolidés au 31 décembre 1999 ?

De l'avis de la Commission, deux interprétations sont possibles.

- Soit l'on considère qu'une entreprise ne doit établir des comptes consolidés que lorsqu'elle dépasse pour la seconde fois les seuils en vigueur. Dans ce cas, une entreprise qui ne dépassait pas les seuils majorés ne devra pour la première fois établir des comptes consolidés que lorsque pour le second exercice consécutif à partir du 1er janvier 1999, elle dépasse les nouveaux seuils. Dans l'exemple précité, à chiffres constants, la société ne devra établir des comptes consolidés que pour son exercice clôturé au 31 décembre 2000. Dans

cette optique, les seuils de base n'auront donc des effets pratiques que pour les exercices qui prennent cours à partir du 1er janvier 2000 alors qu'ils sont en vigueur depuis le 1er janvier 1999.

- Soit l'on considère que le régime des seuils majorés est un régime dérogatoire qui prend fin pour les exercices prenant cours à partir du 1er janvier 1999, date à laquelle les seuils majorés ne s'appliquent plus et les seuils de base entrent pleinement en vigueur. Dans cette hypothèse, une entreprise qui, pour son dernier exercice prenant cours avant le 1er janvier 1999 dépassait les seuils de base sans dépasser les seuils majorés, devra établir des comptes consolidés pour son premier exercice prenant cours à dater du 1er janvier 1999 à condition que, sur la base des comptes annuels afférents à cette exercice, elle dépasse une seconde fois les seuils de base. Dans l'exemple précité, la société devra établir des comptes consolidés pour son exercice clôturé au 31 décembre 1999.

Ces deux positions peuvent, selon la Commission, être raisonnablement défendues. Elles présentent toutes deux leur logique et leurs difficultés.

Etant donné que la faculté de majorer, pendant un certain laps de temps, les seuils en dessous desquels il est possible de ne pas établir des comptes consolidés, est expressément prévue dans la septième directive[4], la Commission des Normes comptables a décidé de poser la question de l'effet dans le temps de l'abaissement des seuils au Comité de Contact chargé de l'interprétation des directives comptables qui a marqué sa préférence pour la première alternative, plus libérale.

Par conséquent, conformément à la position adoptée au niveau européen, la Commission est d'avis qu'une entreprise qui ne dépassait pas les seuils majorés, n'a l'obligation d'établir des comptes consolidés que lorsque, à partir de l'entrée en vigueur des seuils de base, elle les dépasse pour la seconde fois consécutive.

Annexe à l'avis C 103/1: tableau récapitulatif

Soit une société dont l'exercice comptable s'étend du 1er janvier au 31 décembre.

Trois hypothèses peuvent se présenter.

	Critères majorés		**Critères de base**	
	01/01/1997 - 31/12/1997	**01/01/1998 - 31/12/1998**	**01/01/1999 - 31/12/1999**	**01/01/2000 - 31/12/2000**
1ère hypothèse	< Critères majorés	< Critères majorés	> Critères de base	> Critères de base
		< Critères de base		
			1er dépassement	2ème dépassement
	pas de consolidation	**pas de consolidation**	**pas de consolidation**	**consolidation**
2ème hypothèse	< Critères majorés	< Critères majorés	> Critères de base	> Critères de base
		> Critères de base		
			1er dépassement	2ème dépassement
	pas de consolidation	**pas de consolidation**	**pas de consolidation**	**consolidation**
3ème hypothèse	< Critères majorés	> Critères majorés	> Critères de base	
		> Critères de base		
		1er dépassement	2ème dépassement	
	pas de consolidation	**pas de consolidation**	**consolidation**	

Légende:

- < = ne dépasse pas
- > = dépasse

1. Cette exemption ne s'applique que pour les entreprises visées par l'arrêté royal du 6 mars 1990 qui ne doivent pas établir de comptes consolidés en vertu d'autres dispositions.
2. Ci-après appelés seuils de base.
3. Ci-après appelés seuils majorés
4. Article 6, §5 de la 7ème directive 83/349 du conseil du 13 juin 1983 concernant les comptes consolidés.