

PACIOLI



Pour récolter, il faut semer

La fin d'une année civile suscite en nous un peu d'affolement.

Le besoin de passer en revue les événements de l'année écoulée se fait soudain sentir. Avons-nous tenu nos bonnes résolutions ?

Les sessions d'information que l'Institut organise pour faire bénéficier ses membres de formations actuelles ont reçu un accueil très favorable. La série de séminaires traitant de l'e-accounting peut être qualifiée de franc succès, notamment grâce à l'intervention directe des fonctionnaires compétents de l'administration et de la Banque nationale.

L'Institut a pu montrer ce qui le caractérise. C'est avec beaucoup de satisfaction que nous pouvons évoquer la célébration particulièrement réussie de nos 15 ans d'existence. Tout le monde s'accorde à dire que cette célébration a été une grande réussite. Les réactions ont été élogieuses sans exception. Les efforts déployés pour faire connaître l'Institut dans les écoles, dans les centres de formation, lors des multiples salons en lien direct et même indirect avec notre profession, ont été extrêmement appréciés par tous les organisateurs et participants.

La collaboration avec les autres Instituts regroupant des professionnels du chiffre s'est, dans la mesure du possible, encore intensifiée. La collaboration entre Instituts et le dialogue communautaire avec les différents cabinets ministériels et autres acteurs du monde économique dans le cadre de la législation anti-blanchiment et dans le dossier de la « simplification administrative », peuvent être montrés en exemples.

Les négociations relatives à la société interprofessionnelle et la limitation de la responsabilité professionnelle ont abouti à une harmonisation des propositions formulées par les Instituts. Les règles déontologiques entre professionnels, même ceux issus d'autres Instituts, ont été définitivement entérinées.

Les résultats de cette concertation ne peuvent être passés sous silence.

Traditionnellement, la fin de l'année est un moment privilégié pour faire des projets en vue de l'année nouvelle.

Comme si tout s'arrêtait, comme si tout ce qui est écrit au tableau s'effaçait et que nous repartions de zéro. Mais évidemment, les choses ne sont pas ainsi. Et nous ne tombons pas dans le piège. Il est impossible d'entamer une nouvelle année en faisant table rase.

Nous continuons sur la voie dans laquelle nous nous sommes engagés, les préparatifs ont déjà été faits.

La commission existante, la commission ICT, est confrontée à des défis importants dans ce monde en perpétuel mouvement de l'e-accounting, de l'e-facturation et d'autres liens intelligents.

SOMMAIRE

- **Pour récolter, il faut semer** **1**
- **Le nouveau service de conciliation fiscale ou le péril de l'inutile** **2**
- **La société en difficultés** **5**
- **Frais de personnel au compte de résultats et au bilan social** **7**

Les attentes sont immenses concernant la mise en œuvre du mandat unique, la présentation des données sur les comptes annuels, l'intégration de la nouvelle lettre de mission et la communication avec les membres via notre extranet.

Une ancienne commission, la commission d'accompagnement du stage, a reçu un nouveau souffle. Les premiers résultats et les premières propositions visant à donner aux stagiaires de plus grandes chances de réussite seront analysés prochainement et généreront certainement une augmentation de l'afflux de comptables et de comptables-fiscalistes.

Une nouvelle commission, intitulée «Avenir de la Profession», a été créée.

Une plus grande transparence de l'Institut a été promise aux membres sur la base d'un droit de parole et d'une concertation. Elle a fait l'objet d'une préparation et d'une approche en profondeur. Les membres ont eu

la possibilité, dans presque toutes les régions du pays, de faire connaître à l'Institut leurs aspirations et leurs attentes.

Les bases ont donc été jetées dans différents domaines, les attentes sont grandes.

Les défis à relever pour aboutir à des résultats concrets peuvent être considérés comme nos bonnes résolutions pour l'année nouvelle.

Fidèles à la tradition, nous vous souhaitons avec un immense plaisir, au nom du Bureau, au nom de tous les mandataires et au nom de tous les membres du personnel, bonheur et santé pour l'année 2009. Nous espérons que, vous aussi, avez fait vos préparatifs avec soin, tant dans la sphère professionnelle que privée, pour que vos rêves deviennent réalité.

Roland SMETS
Président de l'IPCF



Le nouveau service de conciliation fiscale ou le péril de l'inutile

Faisant usage du désormais tristement habituel recours à une loi «fourre-tout», savamment intitulée «loi portant des dispositions diverses», le législateur fédéral a adopté le 25 avril 2007⁽¹⁾ plusieurs réformes, au rang desquelles figure notamment une nouvelle procédure de «conciliation fiscale».

Après avoir décrit le mécanisme, nous nous interrogerons sur sa réelle utilité et tenterons de rendre le lecteur attentif aux dangers que comporte cette nouvelle procédure, mélange de débat compromissaire et de mesure de rééducation fiscale, sans le moindre caractère contraignant.

I. Le service de conciliation fiscale

L'article 116 de la Loi du 25 avril 2007 institue un «service de conciliation fiscale» qui a pour mission d'examiner «les demandes de conciliation dont il est

saisi (...) en toute objectivité, impartialité et indépendance et dans le respect de la loi»⁽²⁾.

La loi précise que ce service «tend à concilier les points de vue des parties et leur adresse un rapport de conciliation».

On ne peut que se réjouir de l'affirmation selon laquelle le service de conciliation agira «dans le respect de la loi». Il n'aurait, de toutes façons, pu en aller autrement.

On peut néanmoins s'étonner que l'arrêté royal d'exécution adopté le 9 mai 2007⁽³⁾ prévoit que la première composition du collège se fera exclusivement avec des agents de niveau 1 (A) du Service Public Fédéral Finances⁽⁴⁾. Les membres du service, au nombre de 20, sont choisis par le Ministre des Finances au terme d'une procédure de désignation ouverte aux seuls agents de l'administration fiscale.

(1) M.B. du 8 mai 2007. Cette loi et son arrêté d'exécution ont fait l'objet d'une circulaire administrative n° AAF/2007-0576 (AAF 1/2008) dd. 29.01.2008 disponible sur www.fisconet.be.

(2) Article 116, § 1^{er} de la Loi du 25 avril 2007.

(3) Arrêté royal portant exécution du Chapitre 5 du Titre VII de la Loi du 25 avril 2007 portant des dispositions diverses (IV) (M.B. du 24 mai 2007).

(4) Article 2 de l'arrêté royal du 9 mai 2007.

L'idée que le service de conciliation puisse compter des membres extérieurs à l'administration fiscale ne paraît pas avoir effleuré l'esprit de ses créateurs.

Le même arrêté royal tente d'organiser un régime de protection des membres du service de conciliation, garant de neutralité. Il précise que, dans les limites de leurs attributions, les conciliateurs fiscaux ne reçoivent d'instructions d'aucune autorité et que, sauf le cas de faute grave, ils ne peuvent être relevés de leur charge, en raison d'actes qu'ils accomplissent dans le cadre de leurs fonctions⁽⁵⁾. Quelle réelle indépendance existe-t-il toutefois dans le chef d'un organisme composé exclusivement de fonctionnaires des administrations fiscales, temporairement détachés au sein de ce service et appelés ensuite à réintégrer leur affectation d'origine?

Que l'on ne s'y trompe guère, notre propos n'est certainement pas de faire grief aux agents de l'administration fiscale d'être dépourvus d'objectivité et d'impartialité, très loin s'en faut.

Sans doute les fonctionnaires désignés de ce service auront-ils à cœur d'exercer leur mandat en toute neutralité. Il s'agit simplement de dénoncer ici le fait que, tout en instituant un service de résolution de conflit dont le rôle affiché est de constituer un organe de conciliation impartial et objectif, on ait choisi de composer exclusivement cet organe de membres apparentés à l'une des parties au conflit, ce qui, plus qu'une maladresse, est une contradiction.

II. La demande de conciliation

La procédure de saisie du service de conciliation a le mérite d'être particulièrement simple. Elle s'applique par ailleurs à pratiquement tous les types de prélèvements fiscaux fédéraux (contributions directes, TVA, droits d'enregistrement, douanes et accises, etc.).

Toute personne intéressée peut introduire une demande de conciliation soit par écrit, par télécopie ou par courrier électronique, soit oralement lors des permanences organisées par le service⁽⁶⁾.

Les demandes de conciliation font l'objet d'un accusé de réception délivré au demandeur dans un dé-

lai de cinq jours ouvrables à compter de la date de réception de la demande⁽⁷⁾.

Le service informe le demandeur au plus tard dans les quinze jours ouvrables de la réception de la demande de conciliation de sa décision de traiter ou non cette demande ou de la transmission de celle-ci à un autre médiateur⁽⁸⁾.

La loi prévoit la possibilité pour le service de conciliation de refuser de traiter une demande:

- 1° si la demande est manifestement non fondée;
- 2° si le demandeur n'a manifestement pas accompli de démarches auprès de l'autorité administrative compétente concernée en vue de concilier les points de vue.⁽⁹⁾

Le service de conciliation perd toute compétence, lorsqu'il y a contestation judiciaire de la charge fiscale. En matière de contributions directes, le service ne peut même plus être consulté dès qu'une décision directoriale sur réclamation a été rendue.

En revanche, la conciliation peut, de manière générale, porter tant sur les modes d'établissement de l'impôt⁽¹⁰⁾ que sur son recouvrement⁽¹¹⁾.

III. Le rapport de conciliation

La mission du service de conciliation est l'élaboration d'un « rapport de conciliation ».

Les termes choisis permettent au lecteur dont notre propos n'aurait pas encore ébranlé l'optimisme, d'entrevoir dans le service de conciliation une plateforme de discussion où contribuable et administration seraient disposés à des concessions réciproques inspirées par la sagesse biblique de fonctionnaires d'élite.

(7) Article 10 de l'arrêté royal du 9 mai 2007.

(8) Article 11 de l'arrêté royal du 9 mai 2007.

(9) Article 116, § 1^{er} de la Loi du 25 avril 2007.

(10) En pareil cas, l'introduction de la demande ne peut avoir lieu, en matière d'impôts sur les revenus, qu'en cours de réclamation portée devant le directeur régional, en application du nouvel article 376quinquies du CIR/92 introduit par l'article 119 de la Loi du 25 avril 2007.

(11) En matière d'impôts sur les revenus, voyez le nouvel article 399bis du CIR/92 tel qu'introduit par l'article 120 de la Loi du 25 avril 2007.

(5) Article 6 de l'arrêté royal du 9 mai 2007.

(6) Article 9 de l'arrêté royal du 9 mai 2007.

La lecture des travaux préparatoires permet toutefois de redouter une réalité toute autre. On y lit que :

«*En dépit de l'existence des médiateurs fédéraux, la création d'un service de conciliation fiscale qui intervient dans les difficultés relatives à l'application des lois fiscales pour lesquelles les administrations du Service Public Fédéral Finances assument la compétence ou pour lesquelles elles assument le service, est une réponse à la complexité sans cesse croissante de la législation fiscale et à la nécessité d'obtenir l'adhésion des contribuables aux prélèvements dont ils font l'objet. Ceci contribuera à réduire les contentieux judiciaires parfois injustifiés, coûteux en termes humains et financiers, et à accélérer l'encaissement des sommes, objets du litige.*»⁽¹²⁾

Dans l'esprit de ses créateurs, le service de conciliation se révélerait donc être instrument d'éducation fiscale des masses de contribuables récalcitrants à payer un impôt dont ils ne comprennent plus le fondement. Ne convenait-il pas plutôt de parler alors de « service de persuasion » ?

Comble de l'ironie, le législateur justifie la nécessité du procédé par la complexité des normes qu'il instaure. Schématiquement, on préfère investir dans l'élaboration de normes illisibles et la création d'un service chargé de convaincre de leur bien-fondé les quelques fortes-têtes qui remettraient leur légitimité en cause, plutôt que de clarifier les textes et rechercher la paix fiscale par la simplification du système.

Au-delà de ces conjectures, quelle est la portée réelle du rapport de conciliation ?

A l'examen du texte légal, on aperçoit que le service de conciliation n'a aucune compétence coercitive ou contraignante. Son rapport sera un simple compte-rendu suggestif. Il n'est susceptible d'aucun recours judiciaire ou administratif⁽¹³⁾.

En matière de TVA, par exemple, où le service de conciliation peut intervenir au niveau du contrôle, la loi prévoit que suite au rapport du service de conciliation, l'autorité fiscale « peut » (et non « doit ») revoir la dette fiscale à la baisse, si cette réduction n'entraîne ni exemption ni modération d'impôt⁽¹⁴⁾. Dans la mesure où les autorités fiscales concernées

disposaient déjà de ce pouvoir, l'instauration du service de conciliation n'innove en rien. Le législateur a également prévu que le rapport de conciliation ne pouvait être le prétexte à une majoration de la dette fiscale à l'origine du conflit. Louable précaution dans la mesure où il n'est effectivement pas exclu que vingt fonctionnaires « conciliateurs » trouvent de la matière imposable là où un seul contrôleur n'en avait pas aperçue...

IV. Inutilité, inefficacité et dangers de la procédure de conciliation

Il existe déjà un mécanisme de conciliation organisée par la création d'un médiateur fédéral. La Loi du 25 avril 2007 indique d'ailleurs que le service de conciliation intervient sans préjudice des compétences dudit médiateur. On n'aperçoit donc pas quelle sera la réelle plus-value du service de conciliation fiscale.

Du simple fait de sa composition, il y a, dans le chef d'un contribuable insatisfait, *a priori* peu à espérer du service de conciliation dans la remise en question des comportements administratifs, ce qui devrait le dissuader à introduire une demande.

En toutes hypothèses, il est primordial d'observer que le rapport de conciliation n'a **aucun effet contraignant** à l'égard de l'administration ou du contribuable demandeur. L'administration n'est donc en aucune façon tenue d'observer les conclusions de ce rapport.

D'autre part, la procédure de conciliation n'a **aucun effet interruptif ou suspensif** de la procédure de contestation de l'impôt.

C'est là un **réel danger** du système car le contribuable inattentif, mal conseillé ou simplement peu vindicatif, pourrait apercevoir dans la conciliation, une alternative temporaire à une contestation pure et simple. Or, en certains cas, s'il néglige d'introduire dans les délais une procédure administrative ou judiciaire en bonne et due forme, taxes ou impôts peuvent devenir irrévocablement dus au bénéfice de l'administration, sans plus aucune possibilité de contestation judiciaire efficace.

La conciliation fiscale ne peut donc être envisagée comme un mode de règlement du conflit protecteur des intérêts du contribuable.

(12) Doc. Parl. Ch. Repr. 51/2873-001, p. 87.

(13) Article 116, § 1^{er} de la Loi du 25 avril 2007.

(14) Nouvel article 84quater du Code TVA tel qu'inséré par l'article 117 de la loi du 25 avril 2007.

Au-delà des inconvénients purement procéduraux que nous venons d'évoquer, le service de conciliation apparaît comme un instrument de déresponsabilisation des contrôleurs fiscaux et de leur ligne hiérarchique dans l'attitude qui doit être la leur dans l'application des lois d'impôt.

N'est-ce pas au contrôleur qu'il appartient en premier lieu de faire une application mesurée de la loi fiscale? N'est-ce pas ensuite à sa ligne hiérarchique qu'il appartient de vérifier en sa qualité d'autorité administrative, si la législation en vigueur a été correctement mise en œuvre? Rappelons que le ministre des Finances lui-même et nombre d'autorités administratives disposent de compétences discrétionnaires de remise en cause des comportements de leurs agents.

Le service de conciliation apparaît à certains égards comme un paravent, une sorte de conscience administrative détachée des entités de contrôle et de recouvrement, ce qui suscite et légitime le sentiment

que ces entités ont une attitude forcément rigide et nécessairement orientée.

Conciliateur et contrôleur ne devraient faire qu'un. Au lieu de cela, la conciliation devient marginale, structurellement distincte du contrôle et organisée de manière telle qu'elle ne comporte aucune garantie d'efficacité pour le contribuable. Bien pire encore, elle constitue une nouvelle source d'incompréhension susceptible d'hypothéquer ses possibilités de faire valablement valoir ses droits à l'encontre des autorités fiscales.

Aux doux rêveurs que rien n'effraie, signalons que le service de conciliation leur a ouvert ses portes le 1^{er} novembre 2007⁽¹⁵⁾.

Christophe LEMAIRE

Substitut de l'auditeur du Travail de Liège,
licencié en droit fiscal, Professeur CBCEC



La société en difficultés

Dans l'article relatif à la procédure d'alerte, nous avons annoncé que des commentaires supplémentaires seraient traités dans un article suivant. Ces commentaires ne se limitent toutefois pas aux sociétés où une procédure d'alarme est appliquée, mais ils sont valables pour toutes les sociétés ayant des difficultés.

Mesures de redressement

En vertu des articles 332, 431 ou 633, lorsque l'organe de gestion propose de poursuivre les activités de la société, il doit exposer dans son rapport spécial les mesures qu'il compte adopter en vue de redresser la situation financière de la société.

Une mesure qui est parfois envisagée consiste à comptabiliser des plus-values de réévaluation, ce qui aurait pour effet d'accroître l'actif net. Cette solution ne peut en aucun cas être retenue.

En effet, conformément à l'article 57 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, il est prévu comme condition: les actifs en-

trant en ligne de compte « ne peuvent être réévalués que dans la mesure où la plus-value exprimée est justifiée par la rentabilité de la société ... ». Or, dans la situation envisagée, il n'y a manifestement pas de rentabilité vu l'accumulation des pertes.

De plus, lorsque la réévaluation porte sur des immobilisations corporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps, la valeur réévaluée fait l'objet d'amortissements. Généralement, cela se traduira par une augmentation des charges, donc par un effet négatif sur le compte de résultats. Ce n'est pas ce dont la société a besoin!

Finalement, il s'agit d'une écriture comptable qui ne change en rien la situation réelle de la société.

Une autre mesure envisagée peut consister à augmenter le capital. Une telle mesure peut pallier, à court terme, à certaines conséquences des pertes accumulées. Envisageons toutefois deux situations.

a) Augmentation de capital par un apport en nature consistant en l'incorporation d'avances faites précédemment à la société

(15) Article 14 de l'arrêté royal du 9 mai 2007.

Dans une telle hypothèse, le capital et l'actif net augmentent tous deux et il peut arriver que l'on franchisse le seuil de 50 % vers le haut. Le ratio de solvabilité s'améliorera, ce qui donnera confiance aux créanciers. Sans nier l'intérêt de ces avantages, il faut constater que fondamentalement rien n'est modifié; il n'y a que dans le cas où les avances faites à la société étaient productives d'intérêt que l'on constatera une réduction des charges.

b) Augmentation de capital par des apports nouveaux

Les avantages de la situation décrite sous a) sont également d'application. En outre, le compte de résultats devrait connaître une certaine amélioration par un recours moindre au crédit bancaire, un paiement plus ponctuel des dettes, etc.

Dans la plupart des cas, la mesure sera toutefois insuffisante.

Une mesure indispensable consiste dans un premier temps à analyser l'origine des pertes pour ensuite remédier aux causes de ces pertes. Pourquoi affiche-t-on des pertes? S'agit-il de marges commerciales trop faibles, de charges trop importantes, d'un pourcentage anormal de réductions de valeur sur créances, etc.?

Les mesures ayant des effets à long terme sont celles qui permettent de rétablir la rentabilité.

Règles d'évaluation

L'article 96, 6° C. Soc. prévoit qu'au cas où le bilan de la société fait apparaître une perte reportée ou le compte de résultats fait apparaître une perte pour deux exercices consécutifs, le rapport de gestion doit comporter une justification de l'application des règles comptables de continuité.

Pour les sociétés dispensées d'établir un rapport de gestion, la justification doit figurer à l'annexe aux comptes annuels (art. 94, dernier alinéa C. Soc.).

L'application des règles comptables de continuité suppose que la continuité de la société est assurée durant une période d'au moins douze mois par rapport à la date de clôture de l'exercice.

Si la continuité n'est pas assurée, il faut obligatoirement appliquer les règles d'évaluation de disconti-

nuité figurant à l'article 28, § 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001.

Lorsque la société est en procédure d'alerte, elle est d'office concernée par cette obligation de justifier les règles d'évaluation appliquées. Cette obligation se cumule à celle de la procédure d'alerte.

Rapport de l'organe de gestion

Dans les grandes sociétés et dans toutes les sociétés cotées, l'organe de gestion doit dresser un rapport de gestion. Dans les petites sociétés, l'organe de gestion (mandataires) doit rendre compte (faire rapport) à l'assemblée générale (le mandant) et ce, en vertu de l'article 1993 du Code civil.

L'article 96, qui précise le contenu minimal du rapport de gestion, prévoit que le rapport doit comporter un exposé sur l'évolution des affaires ainsi que des indications sur les circonstances susceptibles d'avoir une influence notable sur le développement de la société; en ce qui concerne cette dernière information, l'article précise «pour autant qu'elles ne soient pas de nature à porter gravement préjudice à la société».

Cette dernière restriction s'explique par le fait que le rapport de gestion est rendu public par son dépôt avec les comptes annuels, ce qui n'est pas le cas pour le rapport établi dans les petites sociétés.

Lorsque suite à la procédure d'alerte, l'assemblée générale a voté la poursuite des activités sur la base du plan de redressement proposé par l'organe de gestion, il nous semble indispensable de rendre compte de l'avancement du plan dans l'exposé sur l'évolution des affaires. Les mesures restant à mettre en œuvre font partie des indications sur les circonstances susceptibles d'avoir une influence notable sur le développement de la société.

Obligation générale

L'article 138, qui figure dans la partie du Code des sociétés consacré aux commissaires, comporte une obligation s'appliquant à l'organe de gestion de toute société, même si elle n'a pas nommé de commissaire: lorsque des faits graves et concordants sont susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise, l'organe de gestion est tenu de délibérer sur les mesures qui devraient être prises pour assurer

la continuité de l'entreprise pendant un délai raisonnable.

Dissolution judiciaire

Finalement il ne faut pas perdre de vue que la dissolution judiciaire peut être demandée par tout intéressé lorsque l'actif net d'une SPRL (art. 333 C. Soc.) ou d'une SCRL (art. 432 C. Soc.) est réduit à un montant inférieur à 6.200 EUR et, en SA ou SCA,

lorsque l'actif net est réduit à un montant inférieur à 61.500 EUR (art. 634 C. Soc.).

Le tribunal peut, le cas échéant, accorder à la société un délai en vue de régulariser sa situation.

Jean Pierre VINCKE
Réviseur d'entreprises honoraire



Frais de personnel au compte de résultats et au bilan social

Les frais de personnel figurent à trois reprises dans les comptes annuels des entreprises et des grandes associations et fondations. Une première fois globalement au compte de résultats (code 62), ensuite ceux-ci sont ventilés en annexe (codes 620 à 624) et enfin, ils figurent au bilan social (code 102). Le montant global et la somme de sa ventilation doivent correspondre et cette égalité fait l'objet d'un contrôle par la Banque Nationale de Belgique lors de l'acceptation des comptes annuels.

Par contre, le montant repris au compte de résultats (code 62) et celui figurant au bilan social (code 102) ne correspondent pas toujours.

Pour le bilan social, les données concernent exclusivement les travailleurs inscrits au registre du personnel. A noter que la tenue du registre du personnel a été supprimée et remplacée par la déclaration immédiate de l'emploi (DIMONA).

Pour le compte de résultats (code 62), cette restriction d'inscription au registre du personnel est inexistante. Il y aura donc des discordances possibles.

Nous maintenons le terme «registre du personnel» tel qu'il figure encore sur les modèles officiels des comptes annuels et du bilan social.

1. Inégalités entre le compte de résultats et le bilan social

– Les indemnités complémentaires payées par l'employeur aux prépensionnés à temps plein sont comptabilisées au compte 624 mais ne sont pas reprises au bilan social, le travailleur concerné n'étant plus inscrit au registre du personnel.

- Les travailleurs engagés à l'étranger par une entreprise ou une association belge (expats) et qui sont occupés et payés à l'étranger dans une succursale ou un centre d'activité, ne sont pas inscrits au registre du personnel belge et ne figurent pas au bilan social, même si les rémunérations sont enregistrées au compte 620.
- Les travailleurs «extra» du secteur horeca et les travailleurs occasionnels du secteur horticole ou agricole sont inscrits au registre de présence, également remplacé par une déclaration DIMONA. Ces travailleurs ne sont pas inscrits au registre du personnel en ne figurent pas au bilan social même si leur salaire est enregistré au compte 620.
- Certaines associations comptabilisent les indemnités payées aux bénévoles dans un compte 620, mais les bénévoles n'étant pas inscrits au registre du personnel, les indemnités ne sont pas mentionnées au bilan social.
- En cas de société momentanée, les frais de personnel sont intégrés dans le compte de résultats mais si la société momentanée a son propre numéro d'O.N.S.S., les frais de personnel ne sont pas repris au bilan social.
- Les montants attribués à des personnes inscrites au registre du personnel au titre de répartition bénéficiaire, «autres allocataires» sont comptabilisés à un compte d'affectation des résultats et non dans un compte 620 mais ils sont repris en bilan social.
- Une source de disparité entre le compte de résultats et le bilan social pourrait provenir de l'application stricte de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés. En effet, les articles 91 B.I et 94 B.I. disposent que le bilan social comporte des renseignements sur le

personnel et ajoute que la rubrique frais de personnel « n'est pas à remplir lorsqu'elle concerne une seule personne ». Cette exception ne figure pas aux articles 91A XII C. 2° et 94 A. VI. 2° concernant la ventilation des frais de personnel dans l'annexe au bilan.

- Les grandes et très grandes associations et fondations doivent compléter le bilan social si elles comptent au moins 20 travailleurs exprimés en équivalents temps plein (art. 82, §§ 1^{er} et 2^{me}, arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés et adapté pour les associations par l'A.R. du 19 décembre 2003). Pour les associations et fondations qui comptent moins de 20 travailleurs ETP et qui ne complètent pas le bilan social, seuls le compte de résultats et l'annexe contiennent des frais de personnel.
- Dans l'enseignement subsidié de la Communauté française, le compte de résultats 62 enregistre les frais de personnel relatifs au personnel enseignant subsidié et au personnel contractuel alors que le bilan social ne porte que sur le personnel contractuel.

2. Egalités entre le compte de résultats et le bilan social

- Les indemnités complémentaires payées par l'employeur aux prépensionnés mi-temps sont comptabilisées au compte 624; les rémunérations payées pour les prestations mi-temps sont comptabilisées au compte 620. Les deux montants sont repris au bilan social puisque le travailleur concerné reste inscrit au registre du personnel.
- Pour les travailleurs inscrits au registre du personnel belge qui effectuent en partie leurs prestations de travail à l'étranger, les rémunérations sont enregistrées à un compte 620 et figurent au bilan social.
- Les travailleurs qui sont sous le régime d'interruption de carrière (crédit-temps) restent inscrits au registre du personnel et les rémunérations et indemnités qui leurs sont payées sont comptabilisées à un compte 620 et figurent au bilan social.

- Les tantièmes attribués aux administrateurs et gérants en vertu d'un contrat d'emploi qui les lie à l'entreprise sont portés à un compte 620 et doivent être repris au bilan social.
- Les arriérés de rémunérations et les charges indirectes y afférentes sont comptabilisés à un compte 620 et repris au bilan social.
- Les rémunérations variables liées au résultat, quelque soit leur base de calcul, sont portées à un compte 620 et figurent au bilan social pour autant que les travailleurs concernés soient inscrits au registre du personnel.
- Les comptes 623 regroupent le « autres frais de personnel ». Bien qu'ils ne constituent pas des revenus directs pour les travailleurs ces frais sont repris au bilan social pour autant qu'ils concernent des travailleurs inscrits au registre du personnel.

3. Cas particuliers

- Les avantages de toute nature qui, sous l'angle comptable, sont classés dans un compte autre que 620 en fonction de leur nature, indépendamment de leur qualification fiscale, ne doivent pas être mentionnés au bilan social. Il en est de même des autres charges propres à l'employeur.
- Les tantièmes attribués aux administrateurs ou gérants, en cette qualité, ne sont pas à mentionner au bilan social. Au niveau comptable, ces tantièmes sont comptabilisés dans les comptes d'affectation des résultats.

Sources

- Arrêté royal du 4 août 1996 relatif au bilan social (M.B. 30 août 1996).
- Arrêté royal du 10 février 2008 modifiant l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (M.B. 26 février 2008).
- Bulletin n° 39 de la Commission des Normes comptables, avril 1997.

Michel VANDER LINDEN
Réviseur d'entreprises honoraire

Aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un système de récupération ou transféré électroniquement, mécaniquement, au moyen de photocopies ou sous toute autre forme, sans autorisation préalable écrite de l'éditeur. La rédaction veille à la fiabilité des informations publiées, lesquelles ne pourraient toutefois engager sa responsabilité. **Editeur responsable** : Roland SMETS, I.P.C.F. – av. Legrand 45, 1050 Bruxelles, Tél. 02/626.03.80, Fax. 02/626.03.90 e-mail : info@ipcf.be, URL : <http://www.ipcf.be> **Rédaction** : Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Maria PLOUMEN, Roland SMETS. **Comité scientifique** : Professeur P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professeur C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.

RÉALISÉE EN COLLABORATION AVEC KLUWER – WWW.KLUWER.BE