

SOMMAIRE

- p. 1/ PCMN : Plan comptable Minimum Normalisé – Classe 7
- p. 6/ Déclaration relative aux comptes consolidés

PCMN : Plan comptable Minimum Normalisé – Classe 7

Les produits (classe 7 du P.C.M.N.) sont générés pendant l'exercice comptable ; à long terme les produits doivent être supérieurs aux charges, de façon à renforcer les capitaux propres.

Il convient de rappeler l'importance de la notion – et du montant – de chiffre d'affaires, résultant des ventes de marchandises et/ou de prestations de services à des tiers dans le cadre de l'activité ordinaire de l'entreprise.

Il existe quatre catégories de produits :

- les produits d'exploitation 70 – 74 ;
- les produits financiers 75 ;
- les produits exceptionnels 76 ;
- les régularisations d'impôts 77,

tandis que les rubriques 78 et 79 sont utilisées davantage pour des adaptations techniques. Nous commenterons l'affectation du résultat (rubriques 69 et 79) dans un prochain article.

Le chiffre d'affaires : les ventes (rubrique 70)

L'article 96, § 1^{er} A.R. 30 janvier 2001 le définit comme « le montant des ventes de biens et des prestations de services à des tiers, relevant de l'activité habituelle de l'entreprise, déduction faite des réductions commerciales sur ventes (remises, ristournes et rabais) ; ce montant ne comprend pas la taxe sur la valeur ajoutée et les autres impôts liés directement au chiffre d'affaires.

Sont également comprises dans le chiffre d'affaires, les interventions des pouvoirs publics en compensation de moindres recettes consécutives à la politique de tarification appliquée.

Le chiffre d'affaires comprend, en ce qui concerne les commerçants, personnes physiques, les prélèvements en nature autres que pour les besoins de leur commerce. »

De nombreuses dispositions de la loi du 17 juillet 1975, du Code des sociétés et de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 font référence à la notion de chiffre d'affaires. Le chiffre d'affaires permet (notamment) de définir si une entreprise est – ou non – une « petite société » ; la limite en matière de chiffre d'affaires évoqué à l'article 15 du C. Soc. est de 7.300.000 €. Lorsque l'exercice a une durée inférieure ou supérieure à douze mois, le montant du chiffre d'affaires à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée, visé au § 1^{er}, est multiplié par une fraction dont le dénominateur est douze et le numérateur le nombre de mois compris dans l'exercice considéré, tout mois commencé étant compté pour un mois complet. L'avis CNC 2010-5 (mai 2010) traite encore de l'analyse de la notion de chiffre d'affaires.

Le PCMN prévoit la subdivision suivante :

- 700 à 707 Ventes et prestations de services ;
- 708 Remises, ristournes et rabais accordés (-).

En principe, les « Autres produits d'exploitation » ne font pas partie du chiffre d'affaires. Lorsque plus de la moitié des produits résultant de l'activité normale d'une société sont des produits non visés par la définition du poste « chiffre d'affaires », il y a lieu d'entendre par « chiffre d'affaires », le total des produits à l'exclusion des produits exceptionnels. Cette disposition a été prévue afin d'éviter que l'entreprise ne puisse inscrire des ventes dans des comptes non appropriés ; par ailleurs, l'administration fiscale accordera une attention toute

particulière aux « 460 Acomptes reçus », « 493 Produits à reporter », etc. dans le même ordre d'idée.

Le chiffre d'affaires est particulièrement important en matière de TVA (le régime de la TVA ne peut fonctionner convenablement que si l'obligation *d'émettre une facture* est garantie); toute cause d'exemption devra être justifiée sur la facture, avec mention de l'article légal et réglementaire applicable.

Les ventes et prestations au détail pour lesquelles l'établissement d'une facture n'est pas requis, peuvent faire l'objet d'inscriptions journalières globales (cf. art. 6, al. 2 loi 17 juillet 1975). En cas de livraison de biens ou de prestation de services à une personne physique qui destine ces biens ou ces services à son usage privé, il n'existe en principe (certaines exceptions existent, p.ex. pour la livraison de véhicules neufs) aucune obligation dans le chef de l'assujetti de délivrer une facture; la TVA est donc due soit au fur et à mesure des encaissements (une ventilation des ventes *par taux* est nécessaire), soit en établissant une facture de vente « comptant » mensuelle. Nous déconseillons d'enregistrer toute écriture du type « 57 Caisse à 70 Ventes ».

Le compte « 70 Chiffre d'affaires » peut être subdivisé en fonction des besoins de l'entreprise, par exemple :

- en fonction du taux de TVA applicable,
- en fonction des grilles TVA utilisées,
- en fonction du secteur géographique, etc.

Les réductions de prix à caractère commercial (remises, rabais et ristournes) peuvent être directement soustraites des comptes de ventes qui sont utilisés; ils peuvent aussi faire l'objet de sous-comptes.

Lorsque des ristournes sont accordées au moyen d'un document distinct (note de crédit), nous recommandons d'utiliser distinctement le compte 708 du P.C.M.N.

En cas d'annulation de tout ou partie d'une vente, la note de crédit émise donnera lieu à l'écriture inverse d'une vente.

Certains confrères créditent également un compte spécifique pour la vente d'immobilisations, ceci afin de faciliter la réconciliation du chiffre d'affaires comptable/TVA; ce compte est ensuite soldé pour exprimer la plus ou moins-value réalisée au terme de l'opération. L'alternative est de créditer le compte d'immobilisation dans l'écriture de vente.

Note: Dans certains cas, la base taxable est inférieure au chiffre d'affaires comptable (par exemple, en cas d'es-compte conditionnel).

S'il s'agit d'activités différentes, il s'impose de créer des comptes distincts puisque l'article 3 de la loi du juillet

1975 énonce que « *si une entreprise poursuit des activités économiques distinctes, un système de comptes distinct sera introduit pour chacune de ces activités* ».

Le listing annuel TVA qui doit être envoyé avant la fin du mois de mars est un bon outil de vérification de la correspondance entre achats, dans une première entreprise, et ventes, dans une deuxième.

En cas de redressement du chiffre d'affaires d'un exercice antérieur, l'administration fiscale procède à la taxation du chiffre d'affaires TVA comprise (la TVA payée est ensuite déduite de la base imposable de l'exercice pendant lequel le contrôle a été effectué, et au terme duquel elle a été payée). Comme cet exercice comptable est déjà clôturé, nous conseillons de comptabiliser la partie HTVA de la rectification fiscale en *produits exceptionnels* et non pas en tant que chiffre d'affaires.

Exemple

Un accord est signé suite au contrôle fiscal effectué de la comptabilité effectué au sein de la société X; les parties se sont entendues sur une majoration du chiffre d'affaires de 24.200 € (TVAC 21%), avec imputation de ladite majoration au débit du compte courant des administrateurs/gérants. Cet accord se traduit comptablement par :

416	Compte courant des administrateurs/gérants	24.200,00	
764	à Autres Produits exceptionnels		20.000,00
4514	TVA à payer (calculée à 21%) - régularisations		4.200,00

L'avis 103 CNC « *Chiffre d'affaires - Intermédiaires* » demande de distinguer ce qui relève du chiffre d'affaires de l'entreprise de ses produits et de ses charges propres, de ce qui relève du chiffre d'affaires, des produits et des charges *d'autres* entreprises.

Le critère essentiel consiste à déterminer si dans ses relations avec son mandant ou son commettant l'entreprise agit pour le compte de ce dernier, redevable à ce titre envers lui d'une reddition de comptes quant aux opérations conclues, aux recettes perçues et aux dépenses engagées ou si, en revanche, elle agit pour compte propre en vendant des biens ou en prêtant des services d'une part, en achetant des biens ou acquérant des prestations de services d'autre part, en réalisant un résultat formé de la différence entre le prix de vente et le prix d'achat. Dans le premier cas, les recettes et dépenses de l'intermédiaire ne revêtent pas dans son chef le caractère de produits et de charges; elles n'affecteront dès lors pas son compte de résultats et se traduiront par des relations de créances et de dettes. Dans le chef du mandant ou du commettant, elles s'analysent en revanche comme des produits et des

charges et doivent dès lors être traduites comme telles dans son compte de résultats. Dans le second cas, les recettes et dépenses de l'intermédiaire revêtent dans le chef de celui-ci le caractère de produits et de charges et doivent à ce titre être portées à son compte de résultats.

Les variations de stocks (rubrique 71)

Dans notre article consacré à la classe 3 (voir *Pacioli* n° 311), nous avons rappelé que si les éléments de stock sont fabriqués par l'entreprise (En-cours, Produits finis et Commandes en cours), le compte de « variations des stocks » fera partie de la classe 7.

La production immobilisée (rubrique 72)

Les frais de recherche internes peuvent être activés de manière prudente (cf. art. 60 A.R. 30 janvier 2001); comme ils résultent d'une décision d'activation des charges, les articles 320, § 1^{er}, 429, § 1^{er}, et 617 al. 1^{er} du Code des sociétés demandent qu'ils soient soustraits de la valeur de l'actif net d'une société pour savoir s'il est permis de distribuer un dividende.

L'activation se fait indirectement, sans compensation :

620	Rémunérations		
455	à Rémunérations (à payer) – en faisant abstraction des autres éléments de cette opération diverse analysée dans notre article relatif à la classe 6		

et

210	Frais de recherche et de développement		
72	à Production immobilisée		

Lorsque les frais de recherche et de développement pris en charge par le compte de résultats ont fait l'objet de subsides, leur inscription – en tout ou en partie – à l'actif, doit s'entendre au maximum à concurrence de leur montant net, c'est-à-dire déduction faite des subsides en compte de résultats (cf. avis 138-1 C.N.C.).

Le compte « 72 Production immobilisée » sera également utilisé en cas de travaux d'amélioration effectués en vue de vendre une immobilisation (cf. avis 126-12 C.N.C.):

61	Services et biens divers	15.000	
440	à Fournisseurs (nous avons négligé la TVA)		15.000
221	Constructions	15.000	
72	à Production immobilisée		15.000

De ce fait, la plus-value réalisée sera inférieure.

73 Cotisations, dons, legs et subsides

Ce compte n'existe que pour les A.S.B.L. et non pas dans le P.C.M.N. applicable aux entreprises (A.R. du 12 septembre 1983), nous n'en développerons donc pas le fonctionnement dans le présent article.

74 Autres produits d'exploitation

Les autres produits d'exploitation, bien qu'ils ne trouvent leur origine ni dans les ventes ni dans les prestations de services, peuvent néanmoins générer un revenu pour l'entreprise. On n'en tiendra cependant compte que lorsqu'ils peuvent être considérés comme suffisamment certains, comme c'est par exemple le cas des revenus locatifs, des subsides à l'exportation, etc. Cette catégorie de produits revêt un caractère résiduaire par rapport au chiffre d'affaires, aux produits financiers et aux produits exceptionnels.

L'article 96 de l'A.R. du 30 janvier 2001 renseigne que « sous cette rubrique sont portés les produits provenant de tiers, relatifs à l'exploitation, qui :

- ne résultent pas de la vente de biens ou de prestations de services relevant de l'activité habituelle de la société, et
- ne relèvent pas de la catégorie des produits financiers ou des produits exceptionnels. Sont notamment portés sous cette rubrique les subsides ou montants compensatoires à l'importation ou à l'exportation, ainsi que les subsides d'exploitation ».

Les subsides d'exploitation viennent aider une entreprise à diminuer une partie de ses charges d'exploitation¹. En vertu du principe comptable de non compensation, le subside devra être inscrit au crédit d'un compte de produits d'exploitation, dès qu'il est certain que le subside est définitivement acquis :

416	Créances diverses : subside à recevoir	...	
740	Subsides d'exploitation et montants compensatoires		...

Note: cette écriture assure également le respect du principe comptable de correspondance des charges aux produits.

L'encaissement du subside sera traduit par une seule écriture d'encaissement de créance :

55	Etablissements de crédit	...	
416	à Créances diverses : subside à recevoir		...

¹ Exemple-type: les frais de recherche et de développement bénéficient de subsides accordés soit par l'I.R.S.I.A., soit par une Région en vertu de dispositions légales, soit suite à un contrat de recherche.

Notes

- les avances obtenues sur subsides avant que ceux-ci puissent être considérés comme acquis sont portées au passif comme avances reçues ;
- lorsque les frais de recherche et de développement sont activés, les subsides obtenus à cette occasion doivent être inscrits au passif pour être imputés progressivement au compte de résultats, de manière analogue à ce qui est applicable pour les «Subsides en capital».

Le compte «741 Plus-values sur réalisations courantes d'immobilisations corporelles» sera utilisé compte tenu du caractère habituel et de la fréquence des cessions d'immobilisations; le choix de l'utilisation du compte «763 Plus-values sur réalisation d'actifs immobilisés» du PCMN dépendra de la nature de l'activité de l'entreprise. Le compte «742 Plus-values sur réalisation de créances commerciales», bien qu'ayant un libellé explicite, est rarement utilisé dans la pratique. L'on sait que les créances sont comptabilisées à hauteur de leur valeur nominale; si la valeur de réalisations dépasse cette valeur nominale, il y existera une plus-value réalisée.

Exemples

- Un client n'a pas payé une facture malgré plusieurs rappels; suite à une lettre comminatoire envoyée par l'intermédiaire de son huissier, le vendeur applique une pénalité de 15% au titre de clause pénale, telle que prévue dans ses conditions générales. A supposer que le client paie effectivement la totalité de ce qui lui est demandé (ce qui est nécessaire pour qu'il y ait réalisation de la créance), ce montant sera inscrit au crédit du compte 742 du P.C.M.N. ;
- Si l'entreprise a reçu un double paiement pour une même facture, et qu'elle ne rembourse pas le «trop payé» (la pratique démontre que certaines entreprises ne procèdent au remboursement que sur demande), ces montants seront également imputés dans le compte «Plus-values sur réalisation de créances commerciales» lorsque ces montants lui sont définitivement acquis par le fait de la prescription.

Le P.C.M.N. a prévu les comptes «743 à 749 Produits d'exploitation divers» pour tout ce qui ne constituerait ni du chiffre d'affaires, mais relevant cependant du **résultat d'exploitation**.

Exemples

- location d'un bien immobilier par un propriétaire (activité accessoire par rapport à son activité principale),
- revenus d'une sous-location,
- intervention payée par un travailleur ou dirigeant d'entreprise dans un avantage de toute nature,
- refacturation de frais, etc.

75 Produits financiers

Les intérêts de prêts seront enregistrés au crédit du compte «750 Produits des immobilisations financières» si la créance est enregistrée en immobilisations financières ou au crédit du compte «751 Produits des actifs circulants» dans les autres cas. Il en est de même pour les dividendes selon que les actions ou parts figurent dans un compte 28 ou 51.

En cas de revente d'un placement ou de valeurs disponibles, il faut éventuellement acter une reprise de réduction de valeur (compte 6511 du PCMN) jusqu'à concurrence de la réduction de valeur actée antérieurement. Les plus-values sont portées au crédit du compte «752 Plus-values sur réalisation d'actifs circulants»

Les «autres produits financiers» sont composés :

- des subsides en capital transférés en produits, des subventions intérêts,
- des différences de change et des écarts de conversion des devises, sauf s'ils se rattachent de manière spécifique à d'autres résultats, auquel cas ils peuvent être portés sous le même poste que ceux-ci,
- de tout autre produit à caractère financier (p.ex. intérêts payés par un client en retard de paiement), pour autant qu'il ne soit pas possible de les rattacher à des éléments déterminés de l'actif (le contre-exemple serait la différence entre la valeur de remboursement et le prix d'émission d'un titre à revenu fixe, laquelle correspond à des intérêts; autre exemple: l'escompte pour paiement comptant).

Les subventions en intérêts sont une aide publique destinée à alléger les charges financières d'une entreprise; leur traitement comptable est très proche de celui des subsides d'exploitation puisqu'on imputera l'écriture suivante, dès que la décision d'octroi du subside aura été notifiée à l'entreprise :

416	Créances diverses: subside à recevoir	...	
753	à Subsides en capital ou en intérêts		...

Par ailleurs, il ne faut pas confondre «Différence de change» et «Ecart de conversion», même si ces deux concepts se réfèrent au marché des changes (devises).

Il ne faut pas confondre «différences de change» et «écarts de conversion». Les différences de change supposent que l'opération est définitivement dénouée, tandis que les seconds tiennent seulement compte d'une appréciation favorable ou défavorable d'une première devise par rapport à une seconde devise.

Différences de change

Exemple

Une différence de change naîtra par exemple dans le cas suivant: vente de marchandises à un client américain (U.S.A.) pour \$ 1.300,00 alors que 1 € = 1,30 \$.

Le jour de l'encaissement, non compte tenu des frais bancaires, le cours de 1 € = 1,25 \$.

400	Clients à Vente	1.000,00	1.000,00
700			
550	Banque à Clients Différences de change	1.040,00	1.000,00 40,00
400			
754			

Les comptes 654 et 754 «Différences de change» permettent donc simplement d'expliquer la plus- ou moins-value financière attribuable aux variations du cours du change.

Ecarts de conversion

Les écarts de conversion existent du fait que le paiement n'a pas été effectué au terme de l'exercice comptable; l'écart de conversion pourrait être comparé à «la différence de change qui aurait existé si le paiement avait été effectué le jour de la clôture de l'exercice comptable». Le principe comptable d'«image fidèle» requiert que les actifs et dettes soient enregistrés à leur valeur réelle, au moins à la date d'inventaire. Seuls les postes monétaires du bilan, c.à.d. ceux dont l'évolution dépend principalement de la variation des devises étrangères, donnent lieu à des écarts de conversion.

Exemple

Une vente de marchandises à un client américain (U.S.A.) pour \$ 1.300,00 alors que 1 € = 1,30 \$. Le jour de la clôture, le cours de 1 € = 1,25 \$. Deux écritures comptables sont autorisées:

400	Clients à Ecarts de conversion	40,00	40,00
755			

ou (ce qui respecte davantage le principe comptable de «prudence»):

400	Clients à Ecarts de conversion	40,00	40,00
497			

Notes

- dans les deux cas, cette écriture est extournée au premier jour de l'exercice comptable suivant; la différence de change constatée au moment du paiement ne sera donc pas affectée par ces enregistrements,
- si, pour une **même** devise, il existe des écarts de conversion positifs (favorables) et négatifs (défavorables), ceux-ci devront être compensés;

- un **swap** de devises, avec achat au comptant et revente à terme du même montant exprimé en devises; le différentiel entre le cours au comptant et le cours à terme, appelé report ou déport, selon que le cours à terme est supérieur – ou inférieur au cours au comptant.

76 Produits exceptionnels

Le P.C.M.N. a prévu les comptes suivants:

760 Reprises d'amortissements et de réduction de valeur

– 7600 sur immobilisations incorporelles

– 7601 sur immobilisations corporelles

761 Reprises de réductions de valeur sur immobilisations financières

762 Reprises de provisions pour risques et charges exceptionnels

763 Plus-values sur réalisation d'actifs immobilisés

764 à 769 Autres produits exceptionnels

Les libellés sont à notre avis suffisamment explicites et nous renvoyons également à ce que nous avons analysé dans nos articles précédents.

Une **reprise** d'amortissements n'est pas obligatoire, tandis qu'une reprise de réduction de valeur ou de provision pour risques et charge s'impose dès que celle-ci s'avèrent excédentaires (cf. art. 49 et 55 A.R. du 30 janvier 2001).

Une reprise de réduction de valeur ou de provision ne figure dans un compte de produits exceptionnels que dans la mesure où la dotation avait été inscrite en charges exceptionnelles (voir à ce sujet notamment l'avis CNC 107-10 CNC).

Par exemple, l'avis 149-1 CNC prévoyait une méthode selon laquelle, lors de l'expiration d'un contrat de rente viagère, la provision constituée devient sans objet et sera débitée par le crédit du compte 762 du P.C.M.N.

Les **autres** produits exceptionnels correspondent à toute autre situation d'«exception» non visée par les autres comptes de cette rubrique:

- la comptabilisation de l'indemnité payée par une compagnie d'assurance suite à un sinistre (comptabilisé quant à lui en charges exceptionnelles),
- avis 126-17 CNC: dans les (rares) cas où la société ne paie pas de prix parce que l'actif est acquis à titre gratuit, la valeur de l'actif ne peut pas être déterminée par référence au prix payé. Dans de tels cas, la valeur d'acquisition doit être déterminée par référence au prix qui serait payé pour l'acquisition de l'actif en question lors d'une transaction conclue dans des conditions de concurrence normale (prix désigné dans l'avis par «juste valeur»). Nous conseillons d'utiliser comme contrepartie un compte d'autres produits exceptionnels.

77 Régularisations d'impôts et reprises de provisions fiscales

L'art. 96 A.R. du 30 janvier 2001 renseigne que l'on y inscrit les régularisations d'impôts obtenues, constatées ou estimées, par rapport aux montants d'impôts pris en charge au cours d'exercice antérieurs.

L'avis 128-6 C.N.C. évoque les situations suivantes :

Excédent des « impôts estimés »

Exemple

Le supplément d'impôt à payer avait été estimé mais que l'extrait de rôle indique que l'impôt dont l'entreprise est redevable ne s'élève qu'à 4.000,00 €.

450	Dettes fiscales estimées	5.000,00	
7711	à Régularisation d'impôts estimés		1.000,00
452	Impôts et taxes à payer		4.000,00

Sous-estimation des « impôts à récupérer »

Exemple

L'entreprise avait estimé qu'elle récupérerait 5.000,00 € mais que l'extrait de rôle indique que l'impôt qui sera remboursé à l'entreprise sera de 9.000,00 €. Il faudra comptabiliser :

412	Impôts et précomptes à récupérer	4.000,00	
7710	à Régularisation d'impôts dus ou versés		4.000,00

Stéphane MERCIER
Comptable-fiscaliste agréé IPCF

Déclaration relative aux comptes consolidés

Cette déclaration figurant dans l'annexe des comptes annuels est subdivisée en deux parties

Partie I. Informations à compléter par les entreprises soumises aux dispositions du Code des sociétés relatives aux comptes consolidés

Cette partie s'adresse exclusivement aux entreprises qui ont une obligation de consolidation en vertu du Code des sociétés. Elle ne figure que dans le modèle complet des comptes annuels (C 5.17.1) et pas dans le modèle abrégé (A 5.9).

La partie 1 compte deux rubriques.

Les entreprises non concernées ne remplissent rien de cette partie de la déclaration.

Rubrique 1. L'entreprise établit et publie des comptes consolidés et un rapport consolidé de gestion

Cette rubrique fait référence à l'obligation de consolider imposée aux sociétés par le Code des sociétés.

Quelle société est obligée de consolider en principe ?

- Toute société mère est tenue d'établir des comptes consolidés et un rapport de gestion sur les comptes consolidés si, seule ou conjointement, elle contrôle une ou plusieurs sociétés filiales (art. 110 C.Soc.).
- En cas de consortium des comptes consolidés doivent être établis, englobant les sociétés formant le consortium ainsi que leurs entreprises filiales (art. 111, 1^{er} al. C.Soc.).

Il y a consortium lorsqu'une société et une ou plusieurs autres sociétés de droit belge ou étranger, qui ne sont ni filiales les unes des autres, ni filiales d'une même société, sont placées sous une direction unique (art. 10, § 1^{er} C.Soc.).

Chacune des sociétés formant le consortium est considérée comme une société consolidante. L'établissement des comptes consolidés et du rapport de gestion sur les comptes consolidés ainsi que leur publication incombent conjointement aux sociétés formant le consortium (art. 111, al. 2 et 3 C.Soc.). Il suffit donc qu'une seule société du consortium établisse et publie des comptes consolidés et c'est elle qui complètera la présente rubrique.

Comment toute société mère ou la société consolidante d'un consortium doit-elle remplir la déclaration sous rubrique 1 ?

Si la phrase « *L'entreprise établit et publie des comptes consolidés et un rapport consolidé de gestion* » est d'application, cette phrase n'est pas biffée et la rubrique 2 doit être biffée et pas complétée. Si par contre la phrase n'est pas d'application, il faut la biffer et aller plus loin vers la rubrique 2.

Rubrique 2. L'entreprise n'établit pas de comptes consolidés ni un rapport consolidé de gestion, parce qu'elle en est exemptée pour la (les) raison(s) suivante(s)

Si la rubrique 1 a été biffée la société doit compléter la rubrique 2 comme suit :

1^{ère} raison

L'entreprise et ses filiales ne dépassent pas, sur base consolidée, plus d'une des limites visées à l'article 16 du Code des sociétés.

Une société est dispensée de l'obligation d'établir des comptes consolidés et un rapport de gestion sur les comptes consolidés lorsqu'elle fait partie d'un petit groupe (art. 112 C.Soc.).

Un petit groupe est défini comme suit par l'article 16, § 1^{er} du Code des sociétés :

Une société et ses filiales, ou les sociétés qui constituent ensemble un consortium et leurs filiales, sont considérées comme formant un petit groupe lorsqu'ensemble, sur base consolidée, elles ne dépassent pas plus d'une des limites suivantes :

- chiffre d'affaires, hors TVA : 29.200.000 EUR ;
- total du bilan : 14.600.000 EUR ;
- personnel occupé, en moyenne annuelle : 250

Afin d'obtenir ces chiffres, il faut dans les cas proches de la limite pratiquement avoir fait une mini-consolidation, puisque le calcul est fait sur base consolidée. Le franchissement des seuils ne s'opère que s'il se maintient durant deux années (art. 16, § 2 C.Soc.).

Le grand groupe se définit par l'article 16, § 1^{er} *a contrario*.

Remarque. Le texte qui figure au modèle des comptes annuels fait état de « *l'entreprise et ses filiales* ». Un consortium ne compte pas nécessairement des filiales mais les sociétés formant le consortium peuvent en avoir. On peut déduire de la lecture conjointe des articles 10, § 1^{er} et 112 du Code des sociétés que le consortium est également visé par le texte de la déclaration.

La société d'un consortium qui normalement prendrait la responsabilité de consolider mentionne, le cas échéant, dans cette rubrique de la déclaration qu'elle

n'établit pas de comptes consolidés parce que le consortium forme un petit groupe.

2^e raison

L'entreprise est elle-même filiale d'une entreprise mère qui établit et publie des comptes consolidés dans lesquels ses comptes annuels sont intégrés par consolidation.

Dans l'affirmative, justification du respect des conditions d'exemption prévues à l'article 113, § 2 et 3 du Code des sociétés.

L'exemption pour la dite « sous-consolidation » ou « sous-palier de consolidation » est soumise à des conditions déterminées par l'article 113, § 2 du Code des sociétés. La société qui établit ses comptes annuels doit déclarer que les conditions d'exemption ont été remplies, à savoir :

- a) l'assemblée générale de la société exemptée doit prendre une décision valable à une majorité de 9/10^e des voix attachées à l'ensemble des titres si la société est une SA ou une SCA soit par une majorité de 8/10^e pour les autres formes de société. La décision est valable pour deux exercices au plus mais peut être renouvelée.
- b) Les comptes consolidés dans lesquels la société et toutes ses filiales sont comprises doivent être établis comme suit :
 - pour une société mère qui relève du droit d'un Etat membre de l'UE : en conformité avec la septième directive européenne ou avec les normes IAS/IFRS ;
 - pour une société mère qui ne relève pas du droit d'un Etat membre de l'UE : en conformité avec la septième directive européenne ou de façon équivalente.

Remarque. L'établissement de comptes consolidés ainsi que leurs publication incombent conjointement aux sociétés formant un consortium (art. 111 C.Soc.).

Ces sociétés ne trouvent pas de place dans l'annexe de leurs comptes annuels pour déclarer qu'elles ne consolident pas parce qu'une autre société du consortium le fait pour elles. L'exemption pour sous-consolidation n'est pas prévue explicitement par l'article 113, § 1^{er} du C.Soc. pour un consortium. L'absence de cette exemption découle de la définition même du consortium.

Après la mention de la raison d'exemption de consolidation la rubrique 2 est complétée avec les dispositions de l'article 113, § 3 du Code des sociétés, soit :

Nom, adresse complète du siège et, s'il s'agit d'une entreprise de droit belge, numéro d'entreprise de l'entreprise mère qui établit et publie les comptes consolidés en vertu desquels l'exemption est autorisée.

Par ces informations les tiers intéressés ont la possibilité de consulter les comptes consolidés publiés par l'entreprise mère.

Partie II. Informations à compléter par l'entreprise si elle est filiale ou filiale commune

Cette partie contient deux rubriques et une note importante en bas de page. Elle figure au modèle complet des comptes annuels (C 5.17.1) et est la seule qui figure au modèle abrégé (A 5.9.).

Rubrique 1. Nom, adresse complète du siège et, s'il s'agit d'une entreprise de droit belge, numéro d'entreprise de l' (des) entreprise(s) mère(s) et indication si cette (ces) entreprise(s) établit (établissent) et publie(nt) des comptes consolidés dans lesquels ses comptes annuels sont intégrés par consolidation**

Si l'entreprise mère ou les entreprises mères sont de droit belge, l'indication de son numéro d'entreprise permet de consulter le cas échéant les comptes consolidés auprès de la Banque Nationale de Belgique, où ils sont obligatoirement déposés.

Par contre, si la (les) entreprise(s) mère(s) est (sont) de droit étranger la place de dépôt des comptes consolidés sera mentionnée sous la rubrique 2 ci-après.

Rubrique 2. Si l' (les) entreprise(s) mère(s) est (sont) de droit étranger, lieu où les comptes consolidés dont question ci-avant peuvent être obtenus**

Cette information n'est pas toujours pertinente car elle devrait être complétée par la façon qui permet de consulter les comptes consolidés ainsi que la procédure à suivre pour y avoir accès.

** Si les comptes de l'entreprise sont consolidés à plusieurs niveaux, les renseignements sont donnés, d'une part, pour l'ensemble le plus grand et, d'autre part, pour l'ensemble le plus petit d'entreprises dont l'entreprise fait partie en tant que filiale et pour lequel des comptes consolidés sont établis et publiés.

Il y a plusieurs niveaux si la consolidation s'effectue par paliers. Un exemple comme illustration d'une telle situation.

Une société mère de droit belge, M, forme ensemble avec ses filiales un grand groupe. Elle est elle-même filiale d'une société mère de droit étranger, M1, qui dans son pays établit et publie des comptes consolidés, dans lesquels M et ses filiales sont intégrées. La société M est exemptée d'établir des comptes consolidés par sous-consolidation.

A son tour, la société M1 est filiale d'une société mère étrangère M2 qui établit et publie des comptes consolidés dans son pays. Dans ces comptes consolidés M1 et M sont intégrées. Dans ce cas la société M2 est l'ensemble d'entreprises le plus grand et M1 le plus petit.

La société belge M complète dans ses comptes annuels les données à mentionner dans les rubriques 1 et 2 ci-dessus en rapport avec les sociétés mères M2 et M1.

La Partie II dans le schéma abrégé

La Partie II décrite ci-dessus paraît également à l'annexe du schéma abrégé des comptes annuels (rubrique A 5.9).

Seules les petites sociétés peuvent faire usage du schéma abrégé (art. 93 C.Soc.). Cependant, si une société est liée à une ou plusieurs autres, les critères de taille sont déterminés sur base consolidée (art. 15, § 5 C.Soc.).

En toute logique, il semble donc exclu qu'une société filiale ou filiale commune, intégrée dans des comptes consolidés, puisse être définie comme petite société et faire usage du schéma abrégé pour ses comptes annuels.

La société complètera la déclaration relative aux comptes consolidés Partie II dans son bilan établi selon le modèle complet.

Michel vander LINDEN
Réviseur d'entreprises honoraire