



AVIS

CCE 2018-3220

Vers une législation sur les comptes annuels
plus cohérente

CCE
Conseil Central de l'Economie
Centrale Raad voor het Bedrijfsleven
CRB





Avis
« Vers une législation sur les comptes annuels plus cohérente »

Bruxelles
18.12.2018

Saisine

Par un courriel du 5 novembre 2018, le Conseil central de l'économie a reçu de la cellule stratégique du ministre de la Justice Koen Geens une demande d'avis concernant un projet d'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés et des associations.

L'avis du Conseil central de l'économie est une formalité légale. L'article 3:41 du projet de Code des sociétés et des associations (CSA) (l'actuel article 124 C.Soc.) dispose en effet que les arrêtés royaux pris en exécution du titre concernant les comptes annuels de sociétés dotées de la personnalité juridique sont soumis pour avis au Conseil central de l'économie et sont pris après délibération en Conseil des ministres.

La sous-commission « Droit des sociétés » a été chargée de la rédaction d'un projet d'avis et s'est réunie à cet effet le 13 novembre et le 4 décembre 2018. Ont participé aux travaux de la sous-commission : Madame Vandormael (CSC) et Messieurs Cosaert (CSC), Koocheki (FGTB), Peetermans (FEB), Schepens (CGSLB), Struyf (FGTB) et Van Staey (Unizo). La sous-commission a également pu compter sur la collaboration experte de Monsieur Verhoeye, président de la Commission des normes comptables (CNC), et de Madame Podevijn, secrétaire générale de la CNC.

Le projet d'avis a été soumis le 17 décembre 2018 à l'approbation de l'assemblée plénière, qui l'a approuvé.

Introduction

Le projet d'arrêté royal soumis pour avis vise à compiler dans un seul texte toutes les dispositions relatives aux comptes annuels des sociétés, associations et fondations afin d'en faire un ensemble plus cohérent. Les dispositions de plusieurs arrêtés royaux sont reprises à cet effet. Il s'agit des arrêtés suivants :

- (principalement) l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés ;
- l'arrêté royal du 26 juin 2003 (II) relatif à la comptabilité simplifiée de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations ;
- l'arrêté royal du 26 juin 2003 (I) relatif à la publicité des actes et documents des associations sans but lucratif, des associations internationales sans but lucratif, des fondations et des organismes de financement de pension, en ce qui concerne le dépôt des comptes annuels ;
- l'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations.

Le Livre 2 du projet d'arrêté royal contient toutes les dispositions relatives aux comptes annuels, aux comptes consolidés et aux formalités de publicité. Au Titre 1^{er} du Livre 2, le gouvernement a opté pour un tronc commun aussi large que possible en y intégrant les dispositions qui s'appliquent aux sociétés, ASBL, AISBL et fondations. Les titres suivants contiennent les dispositions particulières qui s'appliquent exclusivement aux sociétés (Titre 2), aux ASBL, AISBL et fondations qui tiennent une comptabilité en partie double (Titre 3), et aux ASBL, AISBL et fondations qui tiennent une comptabilité simplifiée (Titre 4).

AVIS

1 Considérations générales

1.1 Avis sur l'intégralité du projet d'arrêté royal

Le Conseil constate que son avis est sollicité en exécution de l'article 3:41 du projet de loi CSA (article 124 de l'actuel C.Soc.). En vertu de l'article 3:41, l'avis du Conseil central de l'économie est requis pour les arrêtés d'exécution relatifs aux comptes annuels des sociétés dotées de la personnalité juridique. Le ministre a donc choisi provisoirement de ne pas donner au Conseil accès à l'intégralité du projet d'arrêté royal, mais seulement aux dispositions relatives aux sociétés (à l'exception des dispositions communes du Livre 2, Titre 1^{er}, qui s'appliquent également aux ASBL, AISBL et fondations). Le Conseil le déplore vivement, notamment en ce qu'il ne lui est pas donné la possibilité d'examiner les adaptations apportées aux dispositions applicables aux associations qui tiennent une comptabilité en partie double (Livre 2, Titre 3) et aux associations qui tiennent une comptabilité simplifiée (Livre 2, Titre 4). Comme il l'a déjà indiqué dans son [avis sur l'arrêté d'exécution du CDE \(dispositions de droit comptable\)](#)¹, le Conseil a plusieurs raisons à avancer pour soutenir sa demande d'accès à l'intégralité du projet d'arrêté royal.

Sur base de l'article XIII.1 du Code de droit économique (CDE), le Conseil a en effet toujours la possibilité d'émettre un avis de sa propre initiative concernant « les problèmes relatifs à l'économie nationale ». Le Conseil fait remarquer que suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle notion d'entreprise par la loi du 15 avril 2018 portant réforme du droit des entreprises, toute personne morale, et donc également les associations et les fondations, est désormais considérée comme une entreprise. Il ressort en outre de la composition du Conseil central de l'économie, définie à l'article XIII.2 du CDE, que le secteur non marchand et les coopératives de consommation sont également représentés au sein du Conseil.

L'une des missions du Conseil est donc d'évaluer l'impact des nouvelles réglementations, comme ce projet d'arrêté royal, sur l'économie belge dans son ensemble.

Bien que le Conseil ait donc toujours la possibilité d'émettre un avis de sa propre initiative, le Conseil se demande s'il ne serait pas souhaitable, compte tenu des arguments précités et du fait que les associations forment une composante importante de l'économie belge, d'étendre la consultation obligatoire du Conseil central de l'économie aux associations pour ce qui concerne les dispositions relatives au droit comptable (exécution CDE) et aux comptes annuels (exécution CSA)².

¹ Avis CCE 2018-1990, « Vers une législation comptable plus cohérente », 20 juillet 2018.

² Les actuelles consultations obligatoires du CCE figurent aux articles III.92 CDE et 124 C.Soc. (reprises à l'article 3.41 du projet de CSA).

Au vu des remarques susmentionnées, et compte tenu du fait que le Conseil n'a disposé que d'un délai très court pour rendre son avis, il a été contraint de limiter son analyse du projet d'arrêté royal. Le Conseil se réserve donc le droit d'émettre un avis complémentaire si nécessaire, d'une part sur la partie du projet d'arrêté royal qu'il n'a pas encore reçue, et d'autre part sur les parties du projet qui font l'objet du présent avis mais au sujet desquelles des remarques complémentaires pourraient s'avérer nécessaires après une analyse plus approfondie.

Le Conseil part du principe qu'aucune modification par rapport à la législation actuelle n'a été apportée au Livre 3. Présentation aux conseils d'entreprise de candidats à la mission de commissaire ou de réviseur d'entreprises et au Livre 4. Le bilan social, puisque rien n'est mentionné à leur sujet dans le Rapport au Roi. Si tel était toutefois le cas, le Conseil demande que ces modifications soient clairement expliquées et que le Conseil soit entendu sur ces modifications. Le Conseil estime en effet qu'il n'y a aucune raison de modifier la législation actuelle en ce qui concerne ces aspects.

1.2 Besoin de sensibilisation

Le Conseil est satisfait de l'objectif visé par ce projet d'arrêté royal, à savoir compiler plusieurs arrêtés d'exécution afin de parvenir à un ensemble plus cohérent. Selon le Conseil, cette démarche ne peut qu'améliorer la lisibilité et la sécurité juridique.

Le Conseil constate que les modifications restent relativement limitées. C'est assurément le cas pour ce qui concerne les dispositions relatives aux sociétés, à l'exception de quelques modifications nécessaires suite à la suppression de la notion de capital pour les sociétés autres que les sociétés anonymes, les sociétés européennes et les sociétés coopératives européennes. S'agissant des associations, une série d'adaptations ont été apportées en vue d'une harmonisation avec les dispositions relatives aux comptes annuels qui s'appliquent aux sociétés. Ainsi, les produits exceptionnels et les charges exceptionnelles ne peuvent plus être mentionnés de manière distincte sur le compte de résultats. Pour les sociétés, cette adaptation avait déjà été effectuée à la suite de la transposition de la directive comptable. Par ailleurs, quelques rubriques ont été ajoutées car les ASBL qui exerceront des activités commerciales devront également payer des impôts sur le résultat. Le Conseil prend également acte du fait que, pour les associations, le bilan social fait toujours partie de l'annexe et donc des comptes annuels.

Bien qu'il y ait donc relativement peu de changements en termes de contenu, la réforme du paysage réglementaire en matière de droit des comptes annuels et de droit comptable dans le sillage du nouveau droit des sociétés est tout de même assez fondamentale. En effet, il y a non seulement le projet d'arrêté royal qui nous est soumis pour avis et qui compile, harmonise, simplifie... une série de dispositions relatives aux comptes annuels, mais aussi l'arrêté royal du 21 octobre 2018 portant exécution des articles III.82 à III.95 du Code de droit économique³, dans lequel le même exercice a été effectué en ce qui concerne les dispositions de droit comptable.

³ M.B. 29 octobre 2018.

Afin de garantir que les employeurs, les travailleurs et les autres parties intéressées se retrouvent dans ce nouveau paysage réglementaire, le Conseil estime qu'une sensibilisation suffisante est nécessaire, par exemple via les instituts des professionnels du chiffre (IRE, IEC, IPCF⁴). Ceci semble surtout nécessaire pour les associations. À cette fin, il est notamment important que les sites internet des autorités présentent la nouvelle législation d'une manière claire et compréhensible. Le Conseil pense par exemple à cet égard à une liste de contrôle avec une vue d'ensemble concrète de toutes les modifications de droit comptable et de droit des comptes annuels, respectivement pour les sociétés et les associations, comme l'a déjà fait le SPF Justice pour les ASBL dans le cadre de la réforme du droit des entreprises et du droit des sociétés⁵. En outre, tous les autres outils à la disposition des personnes concernées et qui contribuent à une meilleure compréhension de la comptabilité et des comptes annuels devraient être mis à jour en temps utile. Dans ce contexte, le Conseil se demande, par exemple, si les formules des ratios pour entreprises⁶ que la BNB met à disposition devraient être adaptées. Il est également crucial que les nouveaux modèles de la BNB soient disponibles suffisamment à l'avance pour que les logiciels puissent être adaptés... (voir plus loin).

2 Remarques spécifiques

2.1 Transposition d'une ASBL en une société coopérative

Le projet de CSA prévoit dans ses articles 14:37 et suivants la possibilité pour une ASBL de se transformer directement en une société coopérative (SCES ou SC agréée comme ES). Lors de la transformation, l'actif net de l'ASBL doit être comptabilisé sur un compte de réserve indisponible. En exécution de ces dispositions du CSA, le projet d'arrêté royal introduit à présent une nouvelle obligation d'amortir de façon adéquate les plus-values non réalisées exprimées résultant de la transformation d'une ASBL.

Le Conseil souhaite savoir ce qu'il adviendra de ce patrimoine indisponible en cas de liquidation de la société. Appliquera-t-on également la règle selon laquelle, comme lors de la dissolution d'une ASBL, les actifs restants doivent être transférés à une autre association ayant un but similaire ? La question du traitement fiscal de ces actifs en cas de liquidation se pose également.

⁴ IRE : Institut des réviseurs d'entreprise, IEC : Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, IPCF : Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés.

⁵ https://justitie.belgium.be/sites/default/files/downloads/2018-06_vzw-asbl_fr2.pdf.

⁶ https://www.nbb.be/doc/ba/nbbstat/definition_ratios_entreprises.pdf.

2.2 Reprise de l'article 22 AR C. Soc.

L'article 22 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés est libellé comme suit :

« Les comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultats ainsi que l'annexe. Ces documents forment un tout.

Les montants des comptes annuels sont exprimés en euro. »

Une disposition identique figure à l'article 113 AR C.Soc. pour les comptes consolidés.

Le Conseil fait toutefois remarquer que l'article 22 n'a pas été repris dans le projet d'arrêté royal, tandis que c'est bien le cas pour les comptes consolidés à l'article 2:103. Le Conseil estime qu'il est opportun de reprendre également l'article 22. Cet article transpose non seulement l'article 4.1 de la directive 2013/34/UE, mais il est aussi important dans l'optique des responsabilités.

2.3 Indications relatives aux droits et engagements hors bilan

Le Conseil a constaté que dans le contenu de l'annexe, plus précisément concernant les droits et engagements hors bilan, des ajouts ont été effectués à propos des mandats irrévocables et du privilège du vendeur. C'est le cas à la fois pour le schéma complet (article 2:82), le schéma abrégé (article 2:85) et le microschéma (article 2:88). Le Conseil ne remet pas en cause les modifications en tant que telles, mais il souhaiterait connaître les raisons de leur introduction. En effet, d'autres changements auraient peut-être encore pu être apportés.

2.4 Annexe aux comptes annuels des microsociétés

L'article 94/3 AR C.Soc. détermine les informations qui doivent figurer dans l'annexe aux comptes annuels des microsociétés. Le point I de l'article 94/3 est libellé comme suit :

« La description résumée des règles d'évaluation qui président aux constitutions et ajustements d'amortissements, réductions de valeur et provisions pour risques et charges et réévaluations ; ... Les autres dispositions du présent arrêté royal imposant des informations additionnelles dans le résumé des règles d'évaluation ne sont pas d'application sauf si ces informations sont indispensables à la compréhension de la situation financière et des résultats de la microsociété. »

Le Conseil constate cependant que la deuxième phrase du point I de l'article 94/3 AR C.Soc. (« Les autres dispositions... ») n'est pas reprise à l'article 2:58 §3, deuxième alinéa du projet d'arrêté royal. Cette phrase est importante car elle fait en sorte que la Belgique n'enfreint pas la directive comptable. Elle ne peut pas être confondue avec la notion d'importance significative telle que définie à l'article 2.61 car le critère est plus strict. Le Conseil s'interroge sur les raisons pour lesquelles cette phrase n'a pas été reprise. Selon lui, cette phrase doit assurément y figurer. Elle peut être reprise à l'article 2.58, mais aussi à l'article 2.61.

2.5 Comptes consolidés

Le Conseil constate qu'à l'article 2:104 §3 du projet d'arrêté royal, le deuxième alinéa de l'article 114, §3 AR C.Soc. correspondant a été omis. Il s'agit d'une mesure de dérogation pour les sociétés dont seules les créances sont admises à la négociation sur un marché réglementé⁷. Le Conseil souhaite également savoir quelle en est la raison.

2.6 Entrée en vigueur

Le Conseil note que le projet d'arrêté royal soumis pour avis n'apporte encore aucune clarté sur l'entrée en vigueur de celui-ci. Le Conseil comprend évidemment que l'entrée en vigueur doit être alignée sur l'entrée en vigueur du Code des sociétés et des associations. Le CSA entrera normalement en vigueur le 1^{er} mai 2019 : à partir de cette date, seules les nouvelles formes de société (comme la SRL) pourront être créées. Pour les sociétés existantes, le CSA entrera en vigueur au 1^{er} janvier 2020, et elles auront jusqu'au 1^{er} janvier 2024 pour adapter leurs statuts. Les dispositions contraignantes seront donc déjà applicables à compter du 1^{er} janvier 2020. Il semble par conséquent opportun que l'arrêté royal s'applique aux exercices commençant à partir du 1^{er} janvier 2020, sauf pour les sociétés et associations nouvellement créées et pour les sociétés et associations qui choisissent elles-mêmes d'appliquer les dispositions du CSA (via un changement de statuts) avant le 1^{er} janvier 2020.

Le Conseil attire l'attention sur les conséquences de ces dispositions d'entrée en vigueur pour les modèles de comptes annuels établis par la Centrale des bilans de la BNB. Les anciens et les nouveaux modèles devront être disponibles simultanément pendant un certain temps. Tout en reconnaissant le temps nécessaire à l'adaptation du logiciel pour ces modèles, le Conseil demande néanmoins que ces modèles soient mis à disposition le plus rapidement possible afin de clarifier la situation pour les utilisateurs de ces modèles.

2.7 Remarques de forme

Le Conseil fait remarquer qu'à l'article 2:53, le texte néerlandais a été repris dans la colonne en français et qu'il manque par conséquent la traduction française.

Le Conseil relève qu'il est fait référence dans le Livre 3. « Présentation aux conseils d'entreprise de candidats à la mission de commissaire ou de réviseur d'entreprises », articles 3:3, 3:4, 3:6 et 3:7, à des articles de l'AR C.Soc. (les articles 185 et 186) ou du Code des sociétés (article 156, premier alinéa). Ces références doivent encore être adaptées aux nouvelles dispositions correspondantes.

⁷ Le texte de l'article 114, §3, deuxième alinéa AR C.Soc. est libellé comme suit : « Par dérogation à l'alinéa précédent, les sociétés de droit belge dont seuls les titres de créance sont admis à la négociation sur un marché réglementé, au sens de l'article premier, point 13, de la Directive 93/22/CEE, ainsi que les sociétés dont les instruments financiers sont admis à la négociation publique dans un pays tiers et qui ont utilisé à cet effet des normes comptables acceptées au plan international depuis un exercice ayant commencé avant le 11 septembre 2002, ne sont tenues de préparer leurs comptes consolidés en appliquant l'ensemble des normes comptables internationales définies par l'International Accounting Standards Board et qui, à la date de clôture du bilan, ont été adoptées par la Commission européenne en application de l'article 3 du règlement visé au § 2, que pour les exercices commençant le premier janvier 2007 ou après cette date. »

3 Autres remarques à la suite de la réforme du droit des sociétés

3.1 Plan comptable minimum normalisé

Le plan comptable minimum normalisé, tant pour les sociétés (annexe 1) que pour les associations et fondations (annexe 3), figure désormais en annexe de l'arrêté royal du 21 octobre 2018 portant exécution des articles III.82 à III.95 du Code de droit économique. Le Conseil fait remarquer que cet arrêté royal sera à nouveau modifié après l'entrée en vigueur du nouveau Code des sociétés et des associations, notamment en raison de la suppression du capital minimum pour la société à responsabilité limitée.

Le Conseil demande, comme ce fut le cas lors de la transposition de la directive comptable, que les adaptations nécessaires soient effectuées aussi sommairement que possible et, par conséquent, que la numérotation ne soit pas complètement chamboulée. Ceci est particulièrement important pour assurer la continuité des covenants des contrats de crédit, étant donné que ceux-ci contiennent de nombreuses obligations pour les entreprises et des accords entre banques et entreprises qui sont définis en fonction des numéros du plan comptable.

3.2 Apport en industrie

Le projet de CSA crée la possibilité d'effectuer un apport en industrie dans la SRL et la SC. L'apport en industrie est défini à l'article 1:8, §2 du projet de CSA comme un engagement à prester un travail ou des services. Il constitue un apport en nature. Par conséquent, les principes d'évaluation qui s'appliquent à un apport en nature s'appliquent également à un apport en industrie. Toutefois, compte tenu de la nature d'un apport en industrie, le Conseil note qu'il est difficile de l'évaluer dans la pratique. En ce qui concerne le traitement fiscal d'un apport en industrie, le projet de loi adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et des associations⁸, qui a été déposé à la Chambre le 22 novembre 2018, exclut de la notion fiscale de capital les capitaux propres d'une société constitués par un apport en industrie. Pour ces raisons, il semble donc approprié de ne pas comptabiliser un apport en industrie. Le Conseil demande que ce point soit clarifié au moyen d'un avis de la Commission des normes comptables.

⁸ <http://www.dekamer.be/FLWB/PDF/54/3367/54K3367001.pdf>.