

**LE NOUVEAU REGIME
COMPTABLE DES GRANDES ET
TRÈS GRANDES ASSOCIATIONS**

TABLE DES MATIÈRES

PROPOS DU MINISTRE.....	5
PREFACE DU GROUPE DE TRAVAIL	6
1. CHAMP D'APPLICATION	8
1.1. GRANDE ASSOCIATION	8
1.2. TRES GRANDE ASSOCIATION.....	8
1.3. DUREE DE L'EXERCICE COMPTABLE	8
1.4. SIGNIFICATION DU TERME "RECETTES"	9
1.5. SIGNIFICATION DU TERME "TOTAL BILANTAIRE"	9
1.6. AUTRES OBLIGATIONS	9
1.7. CONSOLIDATION.....	9
1.8. ASSOCIATIONS SOUMISES A UNE REGLEMENTATION PARTICULIERES	9
1.9. ENTREE EN VIGUEUR	10
2. LA STRUCTURE DES OBLIGATIONS COMPTABLES	10
2.1. CARACTERISTIQUES GENERALES DE LA COMPTABILITE COMPLETE.....	10
2.2. APERÇU DE LA STRUCTURE DE L'ARRETE ROYAL RELATIF A LA COMPTABILITE DES GRANDES ET TRES GRANDES ASSOCIATIONS	11
CHAPITRE 2: LES OBJECTIFS DE TRANSPARENCE.....	12
1. TRANSPARENCE INTERNE	12
1.1. ÉTABLISSEMENT DE COMPTES ANNUELS ET D'UN BUDGET	12
1.2. LES "COMPTES ANNUELS" POUR LES GRANDES ET TRES GRANDES ASSOCIATIONS	12
1.3. LE BUDGET DE L'ASSOCIATION	12
1.4. ACCES AUX DOCUMENTS COMPTABLES	12
2. TRANSPARENCE EXTERNE	14
CHAPITRE 3: LA TENUE DE LA COMPTABILITE.....	14
1. PRINCIPES GENERAUX.....	14
2. PRESCRIPTIONS RELATIVES AUX JOURNAUX ET AUX COMPTES.....	14
3. OBLIGATION DE CONSERVATION.....	15
4. PIECES JUSTIFICATIVES.....	15
5. NON COMPENSATION	15
6. INVENTAIRE ANNUEL.....	15
CHAPITRE 4: LES REGLES D'EVALUATION - GENERALITES.....	16
1. DESCRIPTION DU PRINCIPE D'EVALUATION INDIVIDUALISEE	16
2. REGLES GENERALES EN MATIERE DE "VALEUR D'ACQUISITION"	16
2.1. DESCRIPTION.....	16
2.2. PRIX D'ACQUISITION	16
2.3. PRIX D'ACHAT DANS LE CAS D'UN ECHANGE (VALEUR D'ECHANGE).....	16
2.4. COUT DE REVIENT.....	17

3. VALEUR D'ACQUISITION REEVALUEE	17
4. REDUCTIONS DE VALEUR D'ACTIFS.....	17
4.1. DEFINITIONS.....	17
4.2. QUELQUES REGLES GENERALES.....	17
4.3. CAS CONCRETS D'AMORTISSEMENTS ET REDUCTIONS DE VALEUR	18
4.3.1. Immobilisations incorporelles	18
4.3.2. Immobilisations corporelles	18
4.3.3. Réductions de valeur sur immobilisations financières	18
4.3.4. Réductions de valeur sur créances à plus d'un an ou à un an au plus	18
4.3.5. Réductions de valeur sur stocks.....	18
5. PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES.....	18
6. APERÇU DE CERTAINES RUBRIQUES DES COMPTES ANNUELS: VALORISATION ET PRINCIPES COMPTABLES A APPLIQUER.....	19
6.1. FRAIS D'ETABLISSEMENT	19
6.2. IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	19
6.3. IMMOBILISATIONS CORPORELLES	20
6.3.1. Généralités	20
6.3.2. Immobilisations corporelles (A, B, C et E) appartenant à l'association en pleine propriété	20
6.3.3. Immobilisations corporelles (A, B, C et E) n'appartenant pas à l'association en pleine propriété	20
6.3.4. Evaluation	21
6.3.5. Droits d'usage sans être propriétaire	22
6.3.6. Résumé.....	22
6.4. LOCATION-FINANCEMENT ET DROITS SIMILAIRES	23
6.5. IMMOBILISATIONS FINANCIERES	23
6.5.1. Intérêts détenus dans des sociétés	23
6.5.2. Intérêts dans des "entités" autres que des entreprises.....	24
6.6. CREANCES ET DETTES.....	25
6.6.1. Règles générales applicables aux créances et dettes à plus d'un an et à un an au plus.....	25
6.6.2. Créances et dettes avec escompte.....	25
6.6.3. Autres créances à plus d'un an ou à un an au plus.....	25
6.7. STOCKS ET COMMANDES EN COURS	25
6.8. PLACEMENTS DE TRESORERIE ET VALEURS DISPONIBLES.....	25
6.8.1. Généralités	25
6.8.2. Règles spécifiques.....	25
6.9. FONDS ASSOCIATIFS	26
6.9.1. Définition.....	26
6.9.2. Evaluation	26
6.10. FONDS AFFECTES	26
6.11. SUBSIDES EN CAPITAL	27
6.12. PROVISIONS	28
CHAPITRE 5: DONS, LEGS ET SUBSIDES	28
1. DESCRIPTION GENERALE	28
2. CRITERES AUXQUELS LES DONS, LEGS ET SUBSIDES DOIVENT ETRE SOUMIS	28
2.1. QUEL EST L'OBJECTIF DU DON, LEGS OU SUBSIDE?.....	28
2.1.1. Premier objectif possible: la constitution d'une association ou l'extension de ses activités.....	28
2.1.2. Deuxième objectif possible: La participation dans le financement d'acquisition d'immobilisations nécessaires à l'activité existante.....	29
2.1.3. Troisième objectif possible: Le soutien de l'activité journalière	29
2.2. EN QUOI CONSISTENT LE DON, LEGS OU SUBSIDE?	30

3. APERÇU DES DONS, LEGS ET SUBSIDES.....	30
4. REPERTOIRE D'APPLICATION.....	32
4.1. DONS, LEGS ET SUBSIDES EN ESPECES OU EN NATURE, DESTINES A SOUTENIR DE FAÇON PERMANENTE L'ACTIVITE DE L'ASSOCIATION	32
4.2. DONS, LEGS ET SUBSIDES EN ESPECES OU EN NATURE AYANT POUR OBJECTIF DE SOUTENIR LES ACTIVITES DE L'ASSOCIATION GRACE A UNE INTERVENTION DANS LES IMMOBILISATIONS NECESSAIRES AU FONCTIONNEMENT.....	34
4.3. DONS, LEGS ET SUBSIDES EN NATURE ET EN ESPECES QUI CONTRIBUENT AU SOUTIEN NORMAL DE L'ACTIVITE DE L'ASSOCIATION	36
4.4. DONS ET LEGS EN NATURE NON DESTINES A L'ACTIVITE MAIS QUI PEUVENT ETRE REALISES (VENDUS) PAR L'ASSOCIATION	38
4.5. DONS ET LEGS EN NATURE QUI NE PEUVENT ETRE REALISES MAIS QUI SONT DESTINES A ETRE DISTRIBUES.....	40
4.6 BIENS MIS GRATUITEMENT A LA DISPOSITION D'UNE ASSOCIATION MAIS QU'ELLE AFFECTE EXCLUSIVEMENT A SON USAGE PROPRE	41
4.7 BIENS MIS GRATUITEMENT A LA DISPOSITION DE L'ASSOCIATION TANT POUR SON USAGE PROPRE QUE POUR EN TIRER PROFIT	41
4.8. SERVICES PRESTES BENEVOLEMENT AU PROFIT EXCLUSIF DE L'ASSOCIATION	42
4.9. SERVICES PRESTES BENEVOLEMENT ET GENERATEURS DE REVENUS DIRECTS	43
4.10. BENEVOLAT SERVANT A LA PRODUCTION D'IMMOBILISATIONS DONT L'ASSOCIATION POURRA TIRER DES REVENUS.....	45
5. QUELQUES CAS PARTICULIERS.....	45
5.1. COMMENT COMPTABILISER LES COTISATIONS DES MEMBRES?	45
5.2. RECETTES POUR DES PROJETS D'ACTIVITES SPECIFIQUES	45
5.3. PROMESSES DE DONS ET DE SPONSORING ("PLEDGES").....	46
CHAPITRE 6: FONDS ASSOCIATIFS ET FONDS AFFECTES.....	47
1. FONDS ASSOCIATIFS.....	47
2. FONDS AFFECTES.....	48
CHAPITRE 7: ENTITES LIEES	50
1. PARTICIPATIONS DANS DES SOCIETES LIEES ET DANS D'AUTRES SOCIETES AVEC LESQUELLES IL EXISTE UN LIEN DE PARTICIPATION.....	50
2. CREANCES SUR ENTITES LIEES ET AUTRES SOCIETES AVEC LESQUELLES IL EXISTE UN LIEN DE PARTICIPATION.....	51
CHAPITRE 8: BILAN D'OUVERTURE	52

PROPOS DU MINISTRE

Pendant de longues années, les obligations en matière de reddition de comptes applicables aux associations sans but lucratif ont été limitées à la présentation aux membres, une fois l'an, de comptes annuels et d'un budget établis selon les règles fixées librement par le conseil d'administration.

Il en est désormais autrement.

Le législateur, soucieux d'une plus grande transparence a, en effet, par la loi du 2 mai 2002 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, suivie de l'arrêté royal du 26 juin 2003 relatif à la comptabilité simplifiée de certaines associations sans but lucratif, fondations et associations internationales sans but lucratif et de 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, décidé d'imposer aux associations sans but lucratif des obligations comptables plus détaillées.

Il est très vraisemblable que la modification des pratiques en vigueur jusqu'à présent sera dans bien des cas assez fondamentale.

L'importance de la réforme explique d'ailleurs que ces nouvelles obligations d'une part ne seront pas applicables aux associations soumises, en raison de la nature de leurs activités, à des règles comptables spécifiques qu'elles auront jugées équivalentes à celles découlant de la loi, le cas échéant à l'aide des indications qui pourraient être formulées à cet égard par la Commission des Normes comptables et d'autre part ne s'appliqueront aux associations créées avant le 1^{er} janvier 2004 qu'à partir de l'exercice comptable commençant le 1^{er} janvier 2005 ou après cette date.

C'est afin de permettre aux petites comme aux grandes associations de se préparer à ce changement que le concours de trois Instituts professionnels (Institut des Réviseurs d'Entreprises, Institut des Experts-Comptables et des Conseils Fiscaux et Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés), de la Banque nationale de Belgique et de la Commission des Normes comptables a été demandé afin de préparer des brochures explicitant de manière claire et concrète les nouvelles obligations mises à charge des associations sans but lucratif en matière de tenue de la comptabilité et d'établissement des comptes annuels.

L'objectif a été atteint et je tiens à en remercier les membres du groupe de travail et en particulier son président, le professeur E. De Lembre grâce auquel l'entreprise a pu être menée à bien dans les délais requis.

Les brochures seront très largement diffusées tant sur papier que par l'intermédiaire des sites internet du SPF Justice, des Instituts susmentionnés, de la Banque Nationale de Belgique et de la Commission des Normes comptables.

Toutes les questions d'ordre comptable auxquelles une association sans but lucratif peut être confrontée n'ont pu, à l'évidence, être traitées dans ces brochures. Il appartiendra à la Commission des Normes Comptables, sur la base des principes consacrés dans la loi et dans ses arrêtés d'exécution, en cette matière aussi, de développer la doctrine comptable et de formuler les principes d'une comptabilité régulière, par des réponses, sous la forme d'avis ou de recommandations, aux questions d'ordre général qui lui seront posées ainsi que par des documents émis d'initiative.

Laurette ONKELINX

PRÉFACE DU GROUPE DE TRAVAIL

L'arrêté royal daté du 19 décembre 2003 pris en exécution de la loi du 2 mai 2002 sur les associations et fondations, traite des obligations relatives à la comptabilité, l'établissement et la publicité des comptes annuels des grandes et très grandes associations et fondations.

L'Institut des Experts-Comptables et des conseils fiscaux, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes Agréés, la Commission des Normes Comptables et la Banque nationale de Belgique ont répondu positivement à la demande du Service Public Fédéral de la Justice de rédiger une brochure qui explique le plus clairement possible et illustre ces nouvelles obligations comptables.

Un groupe de travail composé de représentants de chacune des institutions participantes fut mis en place sous la présidence d'Erik De Lembre, avec comme membres: C. Balestra, C. Buydens, J. Christiaens, M. Claes, V. Hendrichs, A. Lenaert, J.-P. Maes, R. Mattheus, J.-P. Riquet, W. Rutsaert, J.-L. Servais et P. Van Cauter, et dont le secrétariat fut assuré par R. Van Boven. A. Killesse, Y. Stempniewsky et P. Verdonck ont également régulièrement contribué à cette réunion.

Le groupe de travail a étudié de manière approfondie la loi sur les associations et les fondations et les arrêtés royaux relatifs à la comptabilité s'y rapportant. Il a essayé d'en faire un texte explicatif le plus clair possible avec de nombreux exemples pratiques afin que les membres mais également les administrateurs et la direction des associations et fondations aient une idée précise de leurs obligations en matière de comptabilité.

Le public cible de cette brochure n'est pas en premier lieu l'expert-comptable, le commissaire ou le comptable mais bien les groupements d'intérêts qui recherchent de l'information sur les associations et ceux qui doivent fournir ces renseignements. Cette information est destinée à rendre la gestion des associations plus transparente au niveau économique et financier.

Ce document s'adresse d'abord aux A.S.B.L., mais s'applique également aux fondations et aux associations internationales. Il se limite aux aspects comptables et ne s'étend pas aux autres obligations d'une association en matière de T.V.A., d'impôt des personnes morales, de sécurité sociale, etc.

Le groupe de travail espère ainsi apporter sa contribution à la transparence accrue de l'information financière des associations

Bruxelles, le 1er mars 2004

Président
Prof. Dr. Erik De Lembre

PRÉSIDENT

Prof. Dr. Erik DE LEMBRE, Professeur à la UGent et VlerickLeuvenGentManagementschool, Réviseur d'Entreprises honoraire, Président honoraire Ernst & Young Belgique.

MEMBRES

Claudio BALESTRA
Conseiller à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

Cécile BUYDENS
Chef de Division, Centrale des bilans, Banque nationale de Belgique

Prof. Dr. Johan CHRISTIAENS
Professeur à la UGent, Réviseur d'Entreprises, Cabinet Ernst & Young

Micheline CLAES
Membre du Conseil de l'Institut des Experts-Comptables et des Conseils Fiscaux

Vinciane HENDRICHS
Centrale des bilans, Banque nationale de Belgique

André KILESSE
Vice-Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, Cabinet BDO Réviseurs d'Entreprises

Antoon LENAERT
Chef du Service Centrale des bilans, Banque nationale de Belgique

Jean-Pierre MAES
Président de la Commission des Normes Comptables

Rudi MATTHEUS
Comptable -Fiscaliste, Cabinet AXIS

Jean-Pierre RIQUET
Comptable-Fiscaliste agréé, membre du Conseil National de l'Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes Agréés, Cabinet JURISTAX

Wim RUTSAERT
Réviseur d'Entreprises, Cabinet BDO Réviseurs d'Entreprises

Jean-Louis SERVAIS
Réviseur d'Entreprises, Cabinet DELVAUX, FRONVILLE, SERVAIS

Yvan STEMPIERWSKY
Secrétaire scientifique de la Commission des Normes Comptables

Rutger VAN BOVEN
Conseiller à l'Institut des Experts-Comptables et des Conseils Fiscaux

Patrik VAN CAUTER
Réviseur d'Entreprises, Cabinet BDO Réviseurs d'Entreprises

Philippe VERDONCK
Directeur adjoint au Cabinet du Ministre des Classes Moyennes et de l'Agriculture

1. CHAMP D'APPLICATION

1.1. GRANDE ASSOCIATION

La grande association est celle qui atteint au moins deux des trois critères énumérés ci-dessous:

- a) cinq travailleurs, en moyenne annuelle, exprimés en équivalents temps plein.
Les travailleurs bénévoles, les travailleurs intérimaires et le personnel mis à disposition de l'association n'entrent pas en ligne de compte dans le présent calcul.
- b) 250.000 EUR pour le total des recettes, autres qu'exceptionnelles, hors T.V.A.
- c) 1.000.000 EUR pour le total du bilan.

Les grandes associations doivent tenir une comptabilité complète et établir leurs comptes annuels conformément aux dispositions de la loi du 2 mai 2002 sur les associations et fondations. Ces dispositions sont détaillées dans l'A.R. du 19 décembre 2003.

Les grandes associations établissent leurs comptes annuels selon le "schéma abrégé pour associations".

1.2. TRÈS GRANDE ASSOCIATION

La très grande association est celle qui:

- a) SOIT dépasse 100 travailleurs, en moyenne annuelle, exprimés en équivalents temps plein,
- b) SOIT atteint au moins deux des trois critères suivants:
 - plus de 50 travailleurs, en moyenne annuelle, exprimés en équivalents temps plein,
 - plus de 6.250.000 EUR pour le total des recettes autres qu'exceptionnelles, hors T.V.A.
 - plus de 3.125.000 EUR pour le total du bilan.

Les très grandes associations doivent également tenir une comptabilité complète et établir des comptes annuels. Elles doivent, en outre, confier le contrôle de ces derniers à un réviseur d'entreprises.

Les très grandes associations établissent leurs comptes annuels selon le "schéma complet pour associations".

1.3. DURÉE DE L'EXERCICE COMPTABLE

L'exercice comptable a normalement une durée de 12 mois qui ne doit pas nécessairement coïncider avec l'année civile. Pour des raisons de simplification administrative, beaucoup d'associations décident cependant de faire coïncider l'exercice comptable avec l'année civile; entre autres parce que la déclaration fiscale à laquelle les personnes morales sont soumises doit être établie par année civile.

Si la durée de l'exercice comptable diffère de 12 mois, il convient d'appliquer la règle du prorata au critère "recettes".

Lorsqu'en fin d'exercice, lors de l'établissement des comptes annuels, le conseil d'administration constate que les critères d'une grande ou très grande association ont été atteints, il tiendra, à partir de l'année suivante, une comptabilité conforme aux règles en vigueur pour les grandes ou très grandes associations.

1.4. SIGNIFICATION DU TERME "RECETTES"

Le terme « recettes » fait référence aux activités habituelles de l'association durant une année d'activité.

Pour les petites associations, il s'agit du total des recettes, tel que repris dans le schéma minimum normalisé de l'état des recettes et dépenses d'une "petite" association, déduction faite des recettes exceptionnelles. Il s'agit donc de toutes les recettes qui découlent de l'activité opérationnelle normale de l'association.

Pour les grandes et très grandes associations, c'est la somme des produits repris aux comptes 70 à 74 du plan comptable.

Notons que dans le cas d'une association nouvellement constituée, c'est le conseil d'administration qui doit, sur base du budget, définir le système comptable à suivre.

1.5. SIGNIFICATION DU TERME "TOTAL BILANTAIRE"

Etant donné que la "petite" association ne tient pas une comptabilité complète, il conviendra de se baser sur l'état du patrimoine qui doit être établi annuellement au moment de l'inventaire, c.-à-d. le total de la colonne "Avoirs". La "grande" ou "très grande" association qui tient une comptabilité complète, dispose, elle, d'un "bilan" qui est un des éléments des comptes annuels et peut alors se référer au "total du bilan".

1.6. AUTRES OBLIGATIONS

Le présent document ne traite que des seules obligations comptables. Il est possible qu'une association ait des obligations additionnelles, résultant d'autres réglementations auxquelles elle est soumise. Ainsi, une association soumise à la T.V.A. devra outre ses obligations comptables, tenir un journal d'achats-ventes adapté,...

1.7. CONSOLIDATION

Aucune obligation de consolidation n'est prévue pour les "groupes d'associations".

Chaque association doit reprendre les entités liées dans son bilan et fournir des informations les concernant dans l'état de l'annexe relatif aux Immobilisations financières.

1.8. ASSOCIATIONS SOUMISES A UNE REGLEMENTATION PARTICULIERES

Les associations qui sont déjà soumises, en vertu d'une réglementation ou d'une législation particulière, à d'autres obligations comptables ne doivent pas suivre les obligations comptables établies par la loi sur les associations et fondations, pour autant que cette réglementation ou législation spécifique soit au moins équivalente.

C'est au conseil d'administration qu'il appartient de juger de cette équivalence.

Quels que soient les comptes annuels établis, ils devront, en tous cas, être déposés auprès de la Centrale des bilans de la BNB.

1.9. ENTRÉE EN VIGUEUR

Les associations qui existaient avant le 1er janvier 2004 doivent adapter leur comptabilité au plus tard à partir du premier exercice comptable qui débute à partir du 1er janvier 2005.

Les associations ayant acquis la personnalité juridique à partir du 1er janvier 2004 tiennent, quant à elles, directement leur comptabilité selon les dispositions stipulées dans la loi du 2 mai 2002 et l'arrêté royal du 19 décembre 2003.

Exemple 1

Un Comité de soutien, existant sous la forme d'une association depuis 1975, constate qu'au 31 décembre 2003, le total des recettes de l'activité ordinaire s'élève à 300.000 EUR. Il emploie deux personnes. L'état du patrimoine fin 2003 fait apparaître un total de 215.000 EUR.

Cette association existante sait que, si elle ne continue pas à croître d'ici au 1er janvier 2005, elle sera soumise aux obligations des petites associations. Elle devra mettre l'année 2004 à profit pour adapter son organisation administrative afin de satisfaire à toutes ses obligations de petite association au 1er janvier 2005. En définitive, ce sont les critères tels qu'ils apparaîtront au 31 décembre 2004 qui définiront la comptabilité à tenir.

Exemple 2

Une A.S.B.L. est constituée le 2 février 2004. Afin de savoir quelle forme de comptabilité elle doit tenir, le conseil d'administration va devoir faire une estimation de l'activité attendue au cours de la première année, plus précisément des recettes escomptées, du nombre de travailleurs qui seront en service et du total des ressources nécessaires à l'activité. Le premier budget peut être une bonne source d'information.

Cette estimation permet de déterminer la comptabilité appropriée.

A la fin de la première année, la comptabilité permet de connaître le total des recettes, le total de l'actif et le nombre de travailleurs. Ces critères sont déterminants pour l'organisation de la comptabilité l'année suivante.

2. LA STRUCTURE DES OBLIGATIONS COMPTABLES

2.1. CARACTÉRISTIQUES GÉNÉRALES DE LA COMPTABILITÉ COMPLÈTE

La comptabilité se tient en partie double, ce qui signifie que:

- tout fait comptable enregistré au journal (ou dans les journaux auxiliaires), au débit d'un compte, doit trouver sa contrepartie au crédit d'un ou de plusieurs comptes
- toute écriture qui enregistre un mouvement de valeurs doit nécessairement être passée deux fois: d'une part, au débit d'un ou de plusieurs comptes et, d'autre part, au crédit d'un ou de plusieurs comptes
- de ce fait, il doit toujours y avoir égalité entre le total des débits et le total des crédits du journal
- il doit toujours y avoir égalité entre, d'une part, les totaux des mouvements débiteurs et créditeurs des comptes et, d'autre part, entre ces totaux et ceux des journaux auxiliaires.
- la vérification de ces égalités nécessite la tenue d'un tableau des mouvements des comptes dans lesquels les écritures des journaux auxiliaires sont transposées

Pour la tenue d'une comptabilité en partie double, telle que décrite ci-dessus, un logiciel comptable est souhaitable.

2.2 APERÇU DE LA STRUCTURE DE L'ARRÊTÉ ROYAL RELATIF À LA COMPTABILITÉ DES GRANDES ET TRÈS GRANDES ASSOCIATIONS

La structure de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 est présentée ci-dessous, à titre informatif:

Partie Ire – Règles relatives à la comptabilité et aux comptes annuels des associations sans but lucratif visées à l'article 17, § 3 de la loi du 2 mai 2002.

Livre Ier - Adaptations apportées aux obligations comptables résultant, pour les A.S.B.L. visées à l'article 17, § 3 de la loi, des dispositions de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises

Titre Ier - Adaptations relatives à la tenue de la comptabilité complète

Chapitre Ier- Les dispositions de la loi du 17 juillet 1975 applicables aux associations

Chapitre II - Les dispositions spécifiques à la comptabilisation des dons et legs en nature

Chapitre III - Le plan comptable minimum normalisé

Chapitre IV - La tenue et de la conservation des livres

Titre II - Adaptations relatives aux critères d'évaluation d'inventaire

Titre III - Règles particulières relatives à l'évaluation des dons et legs en nature

Titre IV - Adaptations aux obligations relatives à la forme et au contenu des comptes annuels

Chapitre Ier- Principes généraux

Chapitre II - Comptes annuels complets

Section Ire - Schéma du bilan

Section II - Schéma du compte de résultats

Section III - Contenu de l'annexe

Chapitre III - Comptes annuels abrégés

Section Ire - Schéma du bilan

Section II - Schéma du compte de résultats

Section III - Contenu de l'annexe

Chapitre IV - Contenu de certaines rubriques

Section Ire - Contenu de certaines rubriques du bilan

Section II - Contenu de certaines rubriques du compte de résultats

Livre II - Dispositions diverses

Partie II – Règles relatives à la comptabilité et aux comptes annuels des fondations et des associations internationales sans but lucratif (AISBL) visées aux art. 37, § 3 et 53, § 3 de la loi du 2 mai 2002.

Partie III – Règles relatives à la publicité des comptes annuels.

Partie IV – Dispositions diverses et transitoires.

CHAPITRE 2: LES OBJECTIFS DE TRANSPARENCE

1. TRANSPARENCE INTERNE

1.1. ETABLISSEMENT DE COMPTES ANNUELS ET D'UN BUDGET

Les associations sont tenues d'établir les comptes annuels de l'exercice social écoulé et un budget pour l'exercice suivant. Chaque année et au plus tard six mois après la date de clôture de l'exercice social, le conseil d'administration soumet à l'assemblée générale, pour approbation, ces mêmes comptes annuels et le budget.

1.2. LES "COMPTES ANNUELS" POUR LES GRANDES ET TRÈS GRANDES ASSOCIATIONS

Les comptes annuels des grandes et très grandes associations sont constitués des documents suivants:

- le bilan
- le compte de résultats
- l'annexe.

Ces documents forment un tout et constituent les comptes annuels de l'association. Les comptes annuels tels qu'arrêtés par le conseil d'administration sont soumis aux membres en assemblée générale et sont identiques à ceux qui doivent être déposés selon le schéma abrégé pour les grandes associations et selon le schéma complet pour les très grandes associations.

Les comptes annuels à déposer par les grandes associations sont établis en EUR, sans décimales et ceux des très grandes associations en milliers d'EUR, sans décimales.

Les comptes annuels doivent être établis avec prudence, sincérité, bonne foi et clarté.

1.3. LE BUDGET DE L'ASSOCIATION

La législation relative à la comptabilité n'a pas prévu de schéma obligatoire pour le budget des associations. Cependant, pour pouvoir établir un comparatif clair, cohérent et compréhensible entre les comptes annuels et le budget, il est souhaitable que le schéma du budget soit calqué sur celui des comptes annuels.

Le bilan et le compte de résultats sont d'ailleurs des éléments qui reviennent régulièrement dans le processus budgétaire, à savoir, les budgets relatifs aux investissements, au financement, aux liquidités et naturellement aux résultats.

Si l'association souhaite reprendre davantage d'informations analytiques dans son budget, il lui est alors conseillé d'établir, au départ de cette approche analytique, une synthèse dont la structure correspond à celle des comptes annuels.

1.4. ACCÈS AUX DOCUMENTS COMPTABLES

Tous les membres d'une association peuvent consulter, au siège de l'association, le registre des membres, les procès-verbaux, les décisions de l'assemblée générale et du conseil d'administration et aussi, sous certaines conditions, les documents comptables de l'association.

A cette fin, ils adressent une demande écrite au conseil d'administration avec lequel ils conviendront d'une date et heure de consultation des documents et pièces. Ceux-ci ne pourront être déplacés.

2. TRANSPARENCE EXTERNE

Les grandes et très grandes associations doivent déposer leurs comptes annuels, auprès de la Centrale des bilans, dans un délai de 30 jours après la date de l'assemblée générale.

La Centrale des bilans se charge de les publier et d'en transmettre une copie au greffe du tribunal de commerce, qui les versera au dossier électronique des associations concernées, épargnant à ces dernières l'accomplissement d'une double formalité de dépôt.

Les associations ne seront tenues de fournir les renseignements relatifs au bilan social intégré au schéma des comptes annuels que si elles emploient au moins 20 travailleurs exprimés en équivalent temps plein.

CHAPITRE 3: LA TENUE DE LA COMPTABILITÉ

Les dispositions de la loi du 17 juillet 1975 relative à la tenue de la comptabilité des sociétés sont d'application pour les grandes et très grandes associations. Il s'agit des obligations suivantes:

1. PRINCIPES GÉNÉRAUX

Chaque association tient une comptabilité adaptée à la nature et l'étendue de son activité et veille à respecter les dispositions légales particulières qui la concernent. C'est le principe de pertinence. La comptabilité est tenue de façon à rendre disponible l'information nécessaire à la prise de décision.

En règle générale, la comptabilité reprend toutes les opérations de l'association, avoirs, créances, dettes et obligations de quelque nature que ce soit. Dans le cas particulier des dons en nature, nous renvoyons au chapitre 5 ci-dessous.

Dans l'éventualité où une association exerce diverses activités économiques, un système distinct de comptes sera mis en place pour chacune de ces activités au sein de sa comptabilité unique.

En vertu du principe de prudence, il convient de présenter l'association telle qu'elle est et non sous un jour plus favorable. Ce principe ne peut faire l'objet d'abus dans le seul but d'influencer les critères qui déterminent la forme et le contenu des comptes annuels.

2. PRESCRIPTIONS RELATIVES AUX JOURNAUX ET AUX COMPTES

La comptabilité doit être tenue au moyen d'un système de journaux et de comptes. Les règles légales prévoient:

- la nature des journaux à utiliser
- les différentes conditions (de formes) auxquelles les livres doivent satisfaire
- les informations qu'ils doivent contenir
- un plan comptable minimum à utiliser

Cet ensemble vise à garantir l'objectivité et la force probante de la comptabilité.

3. OBLIGATION DE CONSERVATION

Les associations doivent conserver leurs livres de comptes pendant dix ans. Cette période commence le premier janvier de l'année qui suit la clôture comptable.

Etant donné que les livres peuvent indifféremment être tenus sur support informatique ou sur papier, ce devoir de conservation implique de prendre les mesures nécessaires pour éviter la disparition ou l'altération des données quel que soit le support et ce, pendant toute la durée de conservation.

Il convient de conserver les originaux du livre journal unique, du livre central et du livre d'inventaire. Les autres livres peuvent être conservés soit en original, soit en copie.

4. PIÈCES JUSTIFICATIVES

Chaque transaction de l'association, qui est reprise dans les livres, doit être accompagnée d'une pièce justificative interne ou externe afin de garantir l'objectivité de l'enregistrement.

Il existe le plus souvent une pièce justificative par transaction mais il est également autorisé de prendre comme justificatif le total journalier des prestations de vente au détail de biens et services.

5. NON COMPENSATION

De façon générale, il est interdit de procéder à des compensations entre transactions. Les produits et les charges ne peuvent pas être compensés. Il en est de même des créances et dettes vis-à-vis d'une même personne.

Exemple 3

Une association réalise, à l'occasion d'un séminaire, un chiffre d'affaires de 1.000 EUR et achète des sandwiches pour 50 EUR et des boissons pour 30 EUR. La comptabilisation reprendra un chiffre d'affaires de 1.000 EUR et des achats de 80 EUR. Le chiffre d'affaires et les achats ne peuvent donc pas être compensés, même si la comptabilisation du résultat analytique du séminaire est une recette nette de 920 EUR.

Exemple 4

Un boucher organise en son nom un barbecue pour l'association et s'engage à lui rétrocéder 20 % du chiffre d'affaires total. Celui-ci s'élève à 5.000 EUR. Il verse donc 1.000 EUR à l'association. Dans ce cas, l'association enregistre uniquement 1.000 EUR en produits. Comme détaillé dans le chapitre 5, ce produit est à comptabiliser dans le compte de résultats sous la rubrique "cotisations, dons, legs et subsides" (compte 73).

6. INVENTAIRE ANNUEL

A la fin de l'année comptable, les associations doivent clôturer leur comptabilité et la synthétiser dans leurs comptes annuels. Cette clôture est également l'occasion d'établir un relevé de la situation réelle (inventaire). Si les comptes s'écartent de ce relevé, ils doivent être corrigés.

CHAPITRE 4: LES RÈGLES D'ÉVALUATION - GÉNÉRALITÉS

1. DESCRIPTION DU PRINCIPE D'ÉVALUATION INDIVIDUALISÉE

Chaque événement qui doit être repris dans la comptabilité, doit être exprimé en termes monétaires. Valoriser est un processus, par lequel, d'une part, on suit les règles établies par le législateur, et, d'autre part, on effectue des choix indépendants.

L'objectif du processus d'évaluation est de restituer fidèlement les événements, les avoirs et les dettes au sein de l'association. C'est le conseil d'administration qui détermine en fin de compte les choix en la matière.

L'évaluation porte sur un événement, donc un objet et est par conséquent individualisée. Lorsque des objets présentent les mêmes caractéristiques économiques, juridiques et techniques, ils peuvent être valorisés de manière groupée.

2. RÈGLES GÉNÉRALES EN MATIÈRE DE "VALEUR D'ACQUISITION"

2.1. DESCRIPTION

Le système d'évaluation de base est celui de la valeur historique, c.-à-d. la valeur d'acquisition. C'est la valeur définie à l'origine (le prix d'acquisition lors d'un achat ou bien le coût de revient lors d'une production propre), le cas échéant corrigée des amortissements et des réductions de valeur et plus-values de réévaluation.

Dans l'éventualité où un prix total englobe l'achat de divers composants, la valeur d'achat de chaque composant doit être déterminée au mieux. Cela se fait en répartissant le prix d'achat entre les composants selon des critères objectifs (valorisation individualisée). Ce n'est que dans le cas où aucun critère objectif n'existe pour attribuer une valeur d'acquisition à chaque composant que l'ensemble peut être comptabilisé pour sa valeur globale.

2.2. PRIX D'ACQUISITION

C'est le prix d'achat sur le marché, augmenté des frais accessoires. Nous entendons par là, tous les frais nécessaires pour rendre fonctionnel le bien acquis. Ces frais peuvent aussi bien être externes qu'internes.

2.3. PRIX D'ACHAT DANS LE CAS D'UN ÉCHANGE (VALEUR D'ÉCHANGE)

La valeur d'acquisition d'un actif obtenu en échange est la valeur de marché de l'actif cédé en échange.

Si cette valeur est difficile à déterminer, la valeur de marché est considérée comme étant le prix d'acquisition de l'actif reçu en échange. Ces valeurs sont estimées à la date de l'échange.

Si, lors de l'échange, un supplément en espèces a été versé, la valeur d'acquisition de l'actif reçu en échange, pour l'association qui a payé cette somme, est la valeur de marché des biens transmis en échange, augmentée du montant payé. Pour l'association qui a reçu la contrepartie, la valeur d'acquisition est la valeur de marché des biens transmis après déduction du montant reçu.

2.4. COÛT DE REVIENT

C'est, de manière générale, la somme de tous les frais nécessaires à la fabrication de l'actif. Le coût de revient comprend, outre le coût d'acquisition des matières premières, des matières consommables et des fournitures, les coûts de fabrication directement imputables au produit individuel, ou au groupe de produits considéré ainsi que la quote-part des coûts de production qui ne sont qu'indirectement imputables au produit ou au groupe de produits, pour autant que ces frais concernent la capacité normale de fabrication. Les associations ont toutefois la faculté de ne pas inclure dans le coût de revient tout ou partie de ces frais indirects de production; en cas d'utilisation de cette faculté, mention en est faite dans l'annexe.

3. VALEUR D'ACQUISITION RÉÉVALUÉE

La réévaluation de la valeur d'acquisition est autorisée dans le cas où elle concourt à donner une image plus fidèle. En effet, l'évolution du niveau général des prix, des progrès techniques, de l'utilité économique d'un bien fait parfois apparaître, dans le chef de certains actifs, une plus-value par rapport à leur valeur comptable. Cela signifie que la valeur d'acquisition, diminuée des réductions de valeurs et amortissements actés, ne donne plus une image fidèle de la valeur réelle de ces actifs. Dans ce cas, il est possible d'acter une plus-value de réévaluation. La réévaluation n'est toutefois pas obligatoire. Cette réévaluation donne naissance, dans la comptabilité, à des fonds "permanents" définitivement repris dans une rubrique spécifique "Plus-value de réévaluation".

4. RÉDUCTIONS DE VALEUR D'ACTIFS

4.1. DÉFINITIONS

Deux concepts sont importants: les amortissements et les réductions de valeur.

- Par "amortissements", on entend les montants pris en charge dans le compte de résultats, relatifs aux frais d'établissement et aux immobilisations incorporelles et corporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps, en vue soit de répartir le montant de ces frais d'établissement et le coût d'acquisition, éventuellement réévalué, de ces immobilisations sur leur durée probable d'utilité ou d'utilisation, soit de prendre en charge ces frais au moment où ils sont exposés.
- Par "réductions de valeur", on entend les abattements apportés au prix d'acquisition des éléments de l'actif autres que ceux visés à l'alinéa précédent et destinés à tenir compte de la dépréciation, définitive ou non, de ces derniers à la date de la clôture de l'exercice.

Les amortissements cumulés et les réductions de valeur sont, pour la présentation, déduits des postes d'actifs du bilan auxquels ils se réfèrent.

4.2. QUELQUES RÈGLES GÉNÉRALES

Lors de l'application d'amortissements et de réductions de valeur, on tient compte:

- des exigences de prudence, sincérité et bonne foi
- du principe de l'application "individualisée", à moins que l'actif ne présente des caractéristiques économiques, techniques et juridiques identiques à d'autres actifs; dans lequel cas ils pourront être valorisés comme un tout
- de la condition essentielle de permanence préalable à l'amortissement
- de l'exigence d'annuler toute réduction de valeur qui ne s'avérerait plus nécessaire.

4.3. CAS CONCRETS D'AMORTISSEMENTS ET RÉDUCTIONS DE VALEUR

4.3.1. IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Pour les immobilisations incorporelles avec une durée d'utilisation limitée dans le temps, il convient de procéder aux amortissements conformément au plan d'amortissement établi et approuvé par le conseil d'administration.

Pour les immobilisations incorporelles dont la durée d'utilisation n'est pas limitée dans le temps, seules des réductions de valeur peuvent être comptabilisées dans le cas de moins-value ou de dépréciation durable.

4.3.2. IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Les règles sont identiques à celles décrites ci-dessus pour les immobilisations incorporelles. Toutefois, des dispositions complémentaires s'appliquent:

- les immobilisations corporelles désaffectées doivent être amorties jusqu'à leur valeur probable de réalisation.
- lorsqu'une immobilisation a une fonctionnalité constante (ex : certains biens successoraux, comme des tableaux faisant partie de la collection de l'association), le conseil d'administration de l'association peut décider de ne pas amortir ce bien et de prendre directement en charge les frais d'entretien et de remplacement y afférents. Dans ce cas, il faut en faire mention et le justifier dans l'annexe.

4.3.3. RÉDUCTIONS DE VALEUR SUR IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES

Les réductions de valeur sont appliquées dès qu'une immobilisation présente une moins-value permanente par rapport à sa valeur comptable.

4.3.4. RÉDUCTIONS DE VALEUR SUR CRÉANCES À PLUS D'UN AN OU À UN AN AU PLUS

Les créances à plus d'un an ou à un an au plus font l'objet de réduction de valeur si leur remboursement à l'échéance est en tout ou en partie incertain ou compromis.

Des réductions de valeur sont également pratiquées quand la valeur de réalisation probable des créances, à la date de la clôture de l'exercice, est inférieure à leur valeur nominale, sans pour autant, dans ce cas, que l'exigibilité de la totalité de la créance, d'un point de vue juridique, soit compromise.

4.3.5. RÉDUCTIONS DE VALEUR SUR STOCKS

Dès que la valeur comptable est supérieure à la valeur probable de réalisation, il y a lieu de comptabiliser une réduction de valeur.

5. PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

Les provisions pour risques et charges visent à couvrir des pertes et charges nettement circonscrites quant à leur nature et qui, à la date de clôture de l'exercice, sont probables ou certaines, mais dont le montant n'est pas encore déterminé.

Les provisions ne peuvent avoir pour objet de corriger la valeur d'éléments portés à l'actif.

Les provisions doivent répondre aux critères de prudence, sincérité et bonne foi. Les provisions pour risques et charges sont individualisées en fonction des risques et charges de même nature qu'elles sont appelées à couvrir.

Elles doivent être constituées de façon systématique et ne peuvent dépendre du résultat de l'exercice comptable.

Exemples de provisions:

- engagements en matière de pensions, prépensions
- litiges en cours relatifs à des indemnités de licenciement
- litiges en cours relatifs à des services prestés par l'association.

Les provisions ne peuvent être maintenues si elles ne s'avèrent plus nécessaires.

6. APERÇU DE CERTAINES RUBRIQUES DES COMPTES ANNUELS: VALORISATION ET PRINCIPES COMPTABLES À APPLIQUER

6.1. FRAIS D'ÉTABLISSEMENT

Voici les postes qui composent cette rubrique pour les associations:

- Frais de constitution
- Frais d'émission d'emprunt
- Autres frais d'établissement
- Frais de restructuration

Les charges engagées dans le cadre d'une restructuration ne peuvent être portées à l'actif que pour autant qu'il s'agisse de dépenses nettement circonscrites, relatives à une modification substantielle de la structure ou de l'organisation de l'association et que ces dépenses soient destinées à avoir un impact favorable et durable sur l'activité de l'association. La réalisation de ces conditions doit être justifiée dans l'annexe. Dans la mesure où les frais de restructuration consistent en charges qui relèvent des charges d'exploitation ou des charges exceptionnelles, leur transfert à l'actif s'opère par déduction globale explicite respectivement du total des charges d'exploitation ou des charges exceptionnelles.

6.2. IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Les immobilisations incorporelles sont des immobilisations réelles représentant un droit qui n'est pas de nature matérielle. Elles sont constituées des:

- frais de recherche et développement: ce sont les frais encourus par l'association qui conduisent à la fabrication et au développement de prototypes et de produits, à des inventions et du savoir-faire qui sont nécessaires au développement des activités futures de l'association
- concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et autres droits similaires: ces actifs sont acquis par l'association lors d'un achat. L'association s'assure ainsi du droit d'usage propre ou du droit de percevoir un revenu de tiers qui seraient autorisés à en faire usage.

Font aussi partie de ces immobilisations incorporelles, les droits acquis, à titre onéreux en vue de pouvoir utiliser pour son usage propre des actifs qui sont la propriété de tiers:

- le goodwill: il s'agit de la partie du prix d'acquisition d'une entité ou d'une branche d'activité qui dépasse la valeur de son actif net.
Un exemple type est la reprise d'un hôpital par un autre hôpital à un prix supérieur à l'actif net.
- les acomptes: ce sont tous les paiements effectués à l'avance, en vue d'acquérir un actif incorporel par la suite.

La valorisation des actifs incorporels se fait à la valeur d'acquisition. Les actifs qui ont une durée de vie limitée dans le temps font l'objet d'amortissements. Pour ceux qui ont une durée de vie illimitée, on enregistre éventuellement des réductions de valeur.

Si ces actifs sont acquis gratuitement, les règles d'évaluation particulières, telles que traitées dans le chapitre 5 "Dons, legs et subsides", sont d'application.

6.3. IMMOBILISATIONS CORPORELLES

6.3.1. GÉNÉRALITÉS

Les immobilisations corporelles sont des immobilisations réelles de nature tangible. Elles se composent des:

- (A) Terrains et constructions
- (B) Installations, machines et outillages
- (C) Mobilier et matériel roulant
- (E) Autres immobilisations corporelles
 - avec (pour A, B, C et E) systématiquement une subdivision en:
 - appartenant à l'association en pleine propriété
 - autres.
- (D) Location-financement et droits similaires
- (F) Immobilisations en cours et acomptes versés

6.3.2. IMMOBILISATIONS CORPORELLES (A, B, C ET E) APPARTENANT À L'ASSOCIATION EN PLEINE PROPRIÉTÉ

Les règles générales telles que décrites ci-dessus sont d'application. Il s'agit de la valorisation à la valeur d'acquisition, des dépréciations de valeur actées via des amortissements dans le cas où la durée de vie de l'actif est limitée dans le temps ou via des réductions de valeur dans le cas où l'actif a une durée de vie illimitée. Les règles relatives aux plus-values de réévaluation sont également d'application.

Une règle d'évaluation particulière permet à une association de ne pas amortir une immobilisation corporelle lorsque celle-ci conserve sa valeur ou sa fonctionnalité de façon permanente. L'association peut alors prendre directement à charge du résultat les frais d'entretien et de maintien en état de l'actif concerné.

Une telle décision doit être mentionnée et justifiée dans l'annexe.

6.3.3. IMMOBILISATIONS CORPORELLES (A, B, C ET E) N'APPARTENANT PAS À L'ASSOCIATION EN PLEINE PROPRIÉTÉ

Les immobilisations qui n'appartiennent pas à l'association en pleine propriété ne doivent être reprises au bilan que si leur montant est significatif.

Il s'agit de biens dont l'association est le propriétaire juridique, mais dont le droit de propriété est limité, par exemple, par le non-droit à l'usufruit, par l'interdiction de céder le bien ou par l'obligation de le restituer lorsque l'association ne remplit plus certaines conditions.

Exemple 5

Une A.S.B.L. est propriétaire d'une œuvre d'art dont elle a hérité et dont les revenus (droit d'entrée perçu) sont destinés à une personne privée ou à un tiers. L'A.S.B.L. ne peut pas monnayer cet objet d'art et dispose donc d'un droit de propriété limité. Pour les règles d'évaluation, il y a lieu de se référer au chapitre 5.

Exemple 6

Une A.S.B.L. est propriétaire d'un bois à des fins de protection de l'environnement. Cette propriété ne peut être exploitée, ni vendue dans l'intérêt de la protection de la nature. Dans ce cas également, l'A.S.B.L. est bien propriétaire mais avec des droits économiques limités. Pour les règles d'évaluation, il y a lieu de se référer au chapitre 5.

Ces exemples montrent que, si dans le secteur marchand, une entreprise dispose d'un actif généralement assorti de tous ses droits de propriété, ce n'est pas forcément le cas dans le secteur associatif (également dénommé secteur non-marchand). Une association, qui possède des biens sans pour autant en avoir tous les droits de propriété, les reconnaîtra comme actifs mais les présentera séparément dans le bilan.

Nous pouvons synthétiser ce qui précède dans le tableau suivant:

Tableau 1

Droits économiques	"Pleine propriété"	"Autres"
Droit de garde	OUI	OUI
Usufruit	OUI	NON
Droit d'aliénation	OUI	NON
Droit de destruction	OUI	NON

Dans chacun des cas, l'association est propriétaire, mais ne dispose pas de tous les droits liés à la propriété. Elle a le plus souvent un "droit de garde" et/ou un "droit de conservation".

Cette différence entre "pleine propriété" et "autres" est importante étant donné:

- la perspective différente des deux types de possession; l'association a un autre objectif selon qu'elle détient un bien "en pleine propriété" ou non
- que d'autres droits économiques sont liés à un bien détenu en "pleine propriété" plutôt qu'à un "autre" bien
- les différences dans les résultats économiques attendus, puisqu'aucun rendement économique ne peut être escompté d'un bien "autre" contrairement aux biens détenus en "pleine propriété"
- la différence de valeur enregistrée au moment où un bien est acquis en "pleine propriété" ou sous la rubrique "autre".

C'est la raison pour laquelle il y a lieu de distinguer clairement dans les rubriques A, B, C et E les biens "appartenant à l'association en pleine propriété" des biens "autres", c'est à dire détenus sur une autre base juridique.

6.3.4. EVALUATION

L'évaluation se fait à la valeur d'acquisition avec déduction des amortissements pour les biens qui ont une durée de vie limitée et des réductions de valeurs éventuelles pour ceux qui ont une durée de vie illimitée.

Pour les actifs acquis gratuitement, les règles d'évaluation particulières du chapitre 5 sont d'application.

6.3.5. DROITS D'USAGE SANS ÊTRE PROPRIÉTAIRE

En dehors de la différence entre biens détenus en "pleine propriété" et "autres biens", une association peut, sans être propriétaire, disposer de certains droits d'usage (gratuitement ou à titre onéreux) sur des biens immeubles et meubles (Exemples: concession d'exploitation précaire: musées, installations sportives, etc.). La reprise ou non des ces droits dans les comptes annuels lors de l'inventaire dépend de leur nature et de la façon dont ils ont été acquis.

Dans certains cas, ils sont repris dans les "Immobilisations incorporelles", dans d'autres, dans les "droits et engagements hors bilan".

Si un droit est acquis contre rétribution, ou au moyen de ressources propres (coût de revient), il s'agit d'un actif. Si le droit est obtenu gratuitement et uniquement pour un usage propre, alors il n'est pas repris à l'actif du bilan mais dans l'annexe pour autant que ce droit soit significatif.

Si le droit est acquis gratuitement mais peut être exploité par l'association à titre onéreux, il est repris dans les actifs pour autant qu'il existe à la date de clôture de l'exercice. Un aperçu exhaustif est donné au chapitre 5.

Enfin, une association peut également posséder des biens sans en être propriétaire (par exemple: des biens d'aide au développement que l'association compte distribuer). On appelle également ces biens des "biens administrés". Ils seront également repris dans les "droits et engagements hors bilan".

6.3.6. RÉSUMÉ

Tableau 2

Type	Propriété juridique	Droits économiques	Repris au bilan	Exemple
"Pleine propriété"	OUI	OUI	OUI à mentionner séparément sous "pleine propriété"	Photocopieuse de l'A.S.B.L.
"Autres"	OUI	Généralement limités au "droit de garde"	OUI à mentionner séparément sous "autres"	L'A.S.B.L. est propriétaire d'un bois pour la protection de la nature
"Biens administrés"	NON	Parfois limités, parfois aucun	NON (pas de propriété) Sous "Droits et engagements hors bilan"	Stocks en consignation; biens à distribuer
Droits d'usage liés à un bien	NON	OUI	Parfois OUI parfois NON	Concession sur ...

6.4. LOCATION-FINANCEMENT ET DROITS SIMILAIRES

Cette forme de mise à disposition d'une immobilisation corporelle, via un financement, se retrouve également dans les associations. La règle générale qui prévaut ici est que la valeur d'acquisition de l'actif en sous location-financement correspond à la somme des parts de capital contenues dans les montants payés pour le leasing.

Une fois la valeur d'acquisition comptabilisée, les règles d'usage relatives aux amortissements sont d'application.

Etant donné que l'association n'est pas propriétaire du bien pris en leasing, celui-ci ne peut faire l'objet d'une réévaluation. Ce n'est qu'au moment où l'option d'achat est levée par l'association et qu'elle devient alors propriétaire que le conseil d'administration peut décider d'enregistrer une plus-value de réévaluation s'il s'avère que la valeur d'acquisition (le montant payé à la levée de l'option) ne reflète pas la valeur réelle du bien.

6.5. IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES

6.5.1. INTÉRÊTS DÉTENUS DANS DES SOCIÉTÉS

Sont visées ici, les actions que les associations détiennent dans des entreprises:

- en vue d'y exercer une influence décisive (donc pas à des fins de placement de trésorerie); celles-ci sont reprises sous la rubrique "Entités liées: Participations dans des sociétés liées"
- dans le but d'y exercer une influence (donc, pas non plus à des fins de placement). Il s'agit ici de participations d'au moins 10 % dans les capitaux propres. Ces participations sont reprises sous la rubrique "Autres sociétés avec lesquelles il existe un lien de participation: Participations"
- dans l'intention de les détenir durablement, même si l'association possède moins de 10 % des droits (ces actions ne sont donc pas destinées à des fins de placement de trésorerie). Ces actions sont à reprendre sous la rubrique: "Autres immobilisations financières: Actions et parts".

Dans tous les cas précités, les règles générales d'évaluation sont applicables:

- la valeur d'acquisition est la valeur à reprendre dans les comptes
- si l'entreprise, dans laquelle l'association détient une participation, devait perdre de façon permanente de la valeur, la valeur d'acquisition doit être adaptée à la valeur de marché par la comptabilisation d'une réduction de valeur
- si la participation présente une valeur d'acquisition durablement inférieure à sa valeur réelle, le conseil d'administration peut décider d'enregistrer une plus-value (non réalisée) sur cette participation.

Les règles d'évaluation particulières énoncées dans le chapitre 5 sont d'application lors de l'acquisition d'actifs financiers à titre gratuit.

Exemple 7

Une A.S.B.L. peut prendre une participation dans une société coopérative de traitement informatique exclusivement accessible à ses coopérateurs:

- soit en tant que coopérateur dominant (plus de 50 % des droits de vote). Cet intérêt est alors à comptabiliser dans les "Participations dans des sociétés liées"
- soit en tant que coopérateur important (à partir de 10 % des droits de vote). Cette participation est alors à enregistrer dans les "Autres sociétés avec lesquelles il existe un lien de participation"
- ou comme simple coopérateur (moins de 10 % des droits de vote) qui sait qu'il doit détenir au moins le nombre de parts fixées dans les statuts de la société coopérative afin de bénéficier des services de celle-ci. Cette participation doit alors figurer dans les "Autres immobilisations financières".

Exemple 8

Une A.S.B.L. décide de fonder des sociétés coopératives en vue de soutenir des projets de développement locaux. Elle y détient au départ la majorité des droits de vote. Au fur et à mesure du développement des projets, elle peut décider de transférer ses parts à ses partenaires locaux. (N.B. C'est l'association qui décide de la vente ou non de ses droits majoritaires).

6.5.2. INTÉRÊTS DANS DES "ENTITÉS" AUTRES QUE DES ENTREPRISES

Outres des liens avec des entreprises, une association aura également des liens avec d'autres entités. On entend alors par entité tout autre organisme, qu'il ait ou non une personnalité juridique, pour autant qu'il ait un lien avec l'association.

Contrairement aux entreprises, de tels organismes ne peuvent pas émettre d'actions. Par conséquent, on ne peut pas se baser sur les actions pour savoir si cette entité est liée ou pas. Sauf preuve du contraire, sont présumées constituer des entités liées, les entités dont les organes d'administration sont composés en majorité au moins des mêmes personnes, les entités dont le siège social ou d'exploitation est situé à la même adresse ainsi que les entités entre lesquelles existent des liens directs ou indirects durables et significatifs en termes d'assistance administrative ou financière, de logistique, de personnel ou d'infrastructure.

Les intérêts dans d'autres associations doivent donc également être repris dans cette rubrique. Dans la mesure où il ne s'agit pas ici de participation, ces intérêts se retrouvent d'office sous la rubrique "Entités liées: Créances".

L'évaluation de ces intérêts est faite à la valeur nominale de la créance, déduction faite des éventuelles réductions de valeur lorsque le paiement de la créance s'avère compromis.

Exemple 9

L'A.S.B.L. A constitue l'A.S.B.L. B et lui verse, comme membre fondateur, 10.000 EUR. Le siège social de l'A.S.B.L. B est établi à l'adresse de l'A.S.B.L. A, qui va également assurer son secrétariat et son administration. Trois co-fondateurs versent chacun 1.000 EUR. Les statuts prévoient qu'en cas de liquidation de l'A.S.B.L. B, les versements effectués reviennent à l'A.S.B.L. qui les a versés, pour autant que cela soit possible.

Les montants versés ne comportant aucun droit de restitution (ferme et définitif), cette transaction se traduit comme suit dans la comptabilité de A:

- mention dans l'annexe dans les "droits et engagements hors bilan" d'un droit de restitution potentiel de 10.000 EUR, et
- mention dans l'annexe que l'A.S.B.L. B est une entité liée (sur laquelle il n'y a, il est vrai, pas de créance certaine).

Exemple 10

L'A.S.B.L. A met des fonds à disposition de l'A.S.B.L. B à la condition que ce prêt soit intégralement remboursé dans dix ans. Dans cet exemple, dans le chef de l'A.S.B.L. A, il ne s'agit pas d'une immobilisation financière mais bien d'un prêt à long terme qui sera repris sous la rubrique "Créances à plus d'un an: Autres créances".

6.6. CRÉANCES ET DETTES

6.6.1. RÈGLES GÉNÉRALES APPLICABLES AUX CRÉANCES ET DETTES À PLUS D'UN AN ET À UN AN AU PLUS

Les créances sont enregistrées au bilan à leur valeur nominale et font l'objet de réduction de valeur si leur paiement à l'échéance est en tout ou en partie compromis.

6.6.2. CRÉANCES ET DETTES AVEC ESCOMPTE

Dans la législation comptable des associations et fondations, il est spécifiquement prévu que le conseil d'administration puisse déroger aux règles comptables relatives à l'escompte de créances et dettes. Dans ce cas, la dérogation doit être mentionnée dans l'annexe des comptes annuels. Un aperçu des créances et dettes concernées sera en outre fourni.

En tous cas, l'association doit garantir le maintien d'une image fidèle. Si l'escompte induit une différence considérable dans la présentation des comptes annuels, le conseil d'administration de l'association NE pourra PAS appliquer cette règle.

6.6.3. AUTRES CRÉANCES À PLUS D'UN AN OU À UN AN AU PLUS

Sont reprises sous cette rubrique les créances provenant de l'exercice de droits de reprise liés à des dons faits par l'association. Ces créances sont comptabilisées à l'origine à leur valeur nominale. Chaque année, il convient cependant de s'assurer que leur remboursement est toujours réaliste.

Une réduction de valeur sera comptabilisée si nécessaire (Voir également le chapitre 5 à cet égard).

6.7. STOCKS ET COMMANDES EN COURS

Les règles suivantes sont d'application pour les associations qui disposeraient de stocks:

- Les biens acquis auprès de tiers sont enregistrés à leur valeur d'acquisition. Si le prix du marché à la date d'inventaire est inférieur à la valeur d'acquisition, il convient de retenir la valeur la plus faible. Si, pour l'une ou l'autre raison, les marchandises ne peuvent plus être utilisées, leur valeur doit alors être ramenée à la valeur probable de réalisation par la comptabilisation de réductions de valeur.
- Les biens produits par l'association elle-même doivent être comptabilisés au coût de revient.
- Les règles d'évaluation applicables aux biens acquis gratuitement sont décrites au chapitre 5.

6.8. PLACEMENTS DE TRÉSORERIE ET VALEURS DISPONIBLES

6.8.1. GÉNÉRALITÉS

Ces actifs doivent être comptabilisés à leur valeur d'acquisition. Toutefois, quelques remarques s'imposent:

- les titres à revenu fixe sont évalués à leur valeur d'acquisition
- les intérêts provenant de placements de trésorerie et de valeurs disponibles sont pris en résultat *pro rata temporis*. Cela signifie que, si la date de clôture ne correspond pas à la date d'échéance, il y a lieu de comptabiliser en produits acquis (compte de régularisation de l'actif), la partie des intérêts non encore perçue mais relative à l'exercice.

6.8.2. RÈGLES SPÉCIFIQUES

Les valeurs disponibles comprennent également le capital versé ou légué à l'association dans le but de le consacrer à des projets bien définis, avec ou sans droit de reprise, et qui n'a pas encore pu être affecté à l'objectif auquel il était destiné.

Exemple 11

L'A.S.B.L. "Association de Parents" verse à l'A.S.B.L. "Autorité d'Aménagement" un montant de 50.000 EUR en vue de l'affecter exclusivement à la modernisation des locaux informatiques. Si ce projet n'est pas réalisé, les fonds doivent être reversés à l' "Association de Parents". A la clôture de l'exercice, l'association "Autorité d'Aménagement" n'a utilisé que 10.000 EUR.

Les 40.000 EUR restants qui n'ont pas encore été utilisés à leur affectation sont maintenus dans les valeurs disponibles et une mention est faite dans l'annexe à ce sujet (Voir également le chapitre 5 à cet égard).

6.9. FONDS ASSOCIATIFS

6.9.1. DÉFINITION

Les fonds associatifs sont décrits comme la somme des éléments suivants:

- d'une part, le patrimoine de départ, tel qu'il existe au premier jour du premier exercice de l'entrée en vigueur de cet arrêté
- d'autre part, les moyens permanents, à savoir les dons, legs, subsides aussi bien en espèces qu'en nature, qui sont destinés exclusivement à soutenir durablement l'activité de l'association.

6.9.2. EVALUATION

Les fonds associatifs sont évalués à leur valeur nominale.

Pour les associations existantes dont la comptabilité appliquée est conforme aux nouvelles normes comptables, les fonds associatifs résultent du bilan de l'exercice précédent. Etant donné que les nouvelles normes comptables imposent un modèle de comptes annuels, il faudra vraisemblablement procéder à un réactualisation des rubriques. Certaines associations perdront ici quelques informations dans la mesure où elles ne peuvent désormais plus maintenir le détail du patrimoine de départ tel qu'il existait jusqu'alors dans leur comptabilité. Si le conseil d'administration trouve que cette perte d'information est importante, il peut décider de compléter le plan comptable minimum normalisé avec les comptes nécessaires pour y voir figurer les anciennes informations.

Pour les associations existantes dont la comptabilité appliquée n'est pas conforme aux nouvelles normes actuelles, un bilan d'ouverture est établi. Les fonds associatifs seront obtenus en soustrayant la valeur de tous les passifs de la valeur de tous les actifs. Le solde constitue la "valeur de départ" des fonds associatifs pour le nouvel exercice.

Les ajouts se font par la suite, pour toutes les transactions en espèces, à la valeur nominale. Pour les dons, legs et subsides en nature ou gratuit, se référer au chapitre 5.

6.10. FONDS AFFECTÉS

Les fonds affectés sont constitués du résultat positif que l'association réalise et auquel elle souhaite donner une affectation très spécifique. Il s'agit en fait d'une réserve.

Lorsque l'association constitue par exemple un fonds social repris dans la rubrique "Fonds affectés pour passif social", elle doit mentionner explicitement dans l'annexe la façon dont elle l'évalue. La différence entre les: " Fonds affectés" et les "Provisions" est la suivante:

Une provision:

- est une charge
- est comptabilisée quel que soit le résultat de l'association
- est très spécifique et clairement définie
- concerne, une décision relative à un licenciement qui est déjà prise ou pour laquelle il existe un litige
- doit être reprise dans le cas où elle est utilisée
- doit être revue annuellement en vue de toujours correspondre à la réalité.

Un fonds affecté à la couverture d'un passif social:

- est une affectation du résultat. Il faut donc que l'association dégage un résultat positif avant de pouvoir la comptabiliser
- ne couvre pas de charge prédéfinie, mais est très générale et peut théoriquement couvrir les indemnités de licenciement pour l'entièreté ou une partie du personnel
- est indépendant du fait que des membres du personnel vont être (prochainement) licenciés ou non
- ne doit pas obligatoirement faire l'objet d'une reprise comptable en cas d'utilisation, bien que cette pratique soit à conseiller
- ne doit pas obligatoirement faire l'objet d'une révision annuelle.

En plus de l'exemple précédent, le conseil d'administration peut constituer encore d'autres fonds affectés: des fonds pour investissements, des fonds pédagogiques, des fonds d'embellissement, des fonds de soutien à la recherche scientifique, etc.

6.11. SUBSIDES EN CAPITAL

Les subsides en capital peuvent aussi bien provenir des autorités (locales, régionales, fédérales et internationales) que d'autres institutions (e.a. d'associations qui les chapeautent pour le fonctionnement), d'entreprises, d'autres associations ou de particuliers. Il peut s'agir de subsides en espèces ou en nature.

Le concept est donc plus large que celui défini dans la comptabilité des entreprises.

Quant à la différence entre un don et un subside, force est de constater que ces deux concepts sont très proches l'un de l'autre en ce qui concerne les associations. Toutefois, le subside est toujours destiné à une fin particulière et a souvent un but très concret; ce qui n'est pas le cas pour un don classique. Le subsidiant met de l'argent ou des biens à disposition afin que l'association réalise un objectif bien déterminé.

De manière générale, on peut classer les subsides comme suit:

- les subsides en capital en nature ou en espèces, destinés à un soutien permanent
- les subsides en capital en espèces, en vue d'acquérir des immobilisations

La manière de les évaluer est traitée dans le chapitre 5.

6.12. PROVISIONS

Cette rubrique comprend les provisions habituelles telles que décrites sous le point 5. ci-dessus. Au sein de la comptabilité des associations, nous devons accorder une attention particulière aux "Provisions pour dons et legs avec droit de reprise".

Il s'agit de dons et legs reçus avec un droit de reprise lorsque le bénéficiaire ne remplit pas les conditions définies. Si une association bénéficiaire de tels dons pense qu'elle ne pourra pas remplir entièrement les conditions, elle doit en mesurer l'impact et constituer une provision à charge du résultat.

CHAPITRE 5: DONN, LEGS ET SUBSIDES

1. DESCRIPTION GÉNÉRALE

Les associations doivent régulièrement gérer des ressources et des biens qu'elles obtiennent gratuitement avec pour objectif d'exécuter certains services ou programmes. Il peut s'agir:

- de subsides en espèces versés régulièrement par une autorité déterminée ou par d'autres institutions non lucratives
- de dons et legs, soit en espèces, soit en nature, donnés par des particuliers ou des institutions privées, qu'ils soient ou non liés à un objectif convenu quant à leur affectation
- ou encore de legs (en espèces ou en nature) reçus à la suite d'un héritage et allant ou non de pair avec un objectif déterminé ou des conditions imposées à l'association.

Les dons, legs et subsides peuvent prendre différentes formes:

- L'argent liquide est le cas le plus fréquent. Le don, legs ou subside se présente alors sous la forme d'espèces. Son traitement comptable est simple car sa valeur est déterminée.
- On rencontre également des apports en nature. Le don, legs ou subside est un bien immobilier ou mobilier, une œuvre d'art, des souvenirs, du matériel à recycler, etc...
Son traitement comptable sera plus complexe car il y aura lieu de déterminer la juste valeur du bien.
- La mise à disposition de biens, services ou prestations est également fréquente. Le don consiste en la mise à disposition, soit d'un bien (hall sportif, bâtiment administratif, machines de bureau,...), soit d'un service (tenue gratuite de la comptabilité, assurance gratuite, secrétariat assuré gratuitement) mais il peut également s'agir de prestations (bénévolat, ...). Ce type de dons, legs et subsides ne fera l'objet d'une comptabilisation que dans certains cas.

2. CRITÈRES AUXQUELS LES DONN, LEGS ET SUBSIDES DOIVENT ÊTRE SOUMIS

2.1. QUEL EST L'OBJECTIF DU DONN, LEGS OU SUBSIDE?

Afin d'avoir un bon aperçu du traitement des dons, legs et subsides dans l'association, il est nécessaire d'être informé de l'intention (raison du versement) du don, legs ou subside.

2.1.1. PREMIER OBJECTIF POSSIBLE: LA CONSTITUTION D'UNE ASSOCIATION OU L'EXTENSION DE SES ACTIVITÉS

Cela signifie que grâce au don, legs ou subside, l'association peut être fondée ou peut connaître une extension fondamentale de ses activités existantes.

Exemple 12

L'A.S.B.L. "Meilleur Environnement" subsidie l'A.S.B.L. "Vert" en mettant à sa disposition un terrain en bordure d'un bois protégé, afin qu'elle y construise un centre d'accueil pour des promenades éducatives. Grâce à ce subside, l'A.S.B.L. "Vert" peut étendre substantiellement son activité. L'A.S.B.L. "Meilleur Environnement" octroie ici clairement un subside dans le but d'élargir les activités de l'A.S.B.L. "Vert".

2.1.2. DEUXIÈME OBJECTIF POSSIBLE: LA PARTICIPATION DANS LE FINANCEMENT D'ACQUISITION D'IMMOBILISATIONS NÉCESSAIRES À L'ACTIVITÉ EXISTANTE

Il arrive régulièrement qu'un donateur (don, legs ou subside) désire promouvoir des investissements dans des immobilisations qui sont nécessaires au fonctionnement existant de l'association.

Exemple 13

Un groupe de particuliers subsidie 40 % de l'achat d'un nouveau minibus dont l'A.S.B.L. "Revalidation" a besoin pour le transport de ses patients. Etant donné que le prix catalogue s'élève à 15.000 EUR, un montant de 6.000 EUR est versé sur le compte de l'A.S.B.L. "Revalidation".

2.1.3. TROISIÈME OBJECTIF POSSIBLE: LE SOUTIEN DE L'ACTIVITÉ JOURNALIÈRE

Cela se fait par la donation d'actifs circulants, de biens, d'argent; par la mise à disposition de biens ou services, ou par le bénévolat.

Exemple 14

Trois clubs de services situés dans les environs de l'A.S.B.L. "Atelier pour l'emploi alternatif" souhaitent, après examen du dernier bilan de l'A.S.B.L., renforcer son fonds de roulement et versent 10.000 EUR avec pour objectif de permettre le remboursement d'une partie du découvert bancaire de l'A.S.B.L..

L'A.S.B.L. enregistre les 10.000 EUR reçus à l'actif dans la rubrique "valeurs disponibles" (jusqu'à ce qu'elle les affecte au remboursement d'une partie du crédit de caisse) et la contrepartie en résultat dans le compte de résultats sous la rubrique "Cotisations, dons, legs et subsides".

Exemple 15

Une A.S.B.L. reçoit gratuitement des biens qu'elle ne peut pas affecter à ses activités mais qu'elle peut, par contre, revendre (il peut s'agir, par exemple, de vieux papiers ou de matériel de seconde main). L'argent issu de la vente lui permet alors de financer certains de ses projets.

Exemple 16

Une A.S.B.L. reçoit des biens à distribuer (exemple: l'A.S.B.L. "Mouvements de jeunesse" reçoit gratuitement des lots de jeux et les distribue aux enfants de familles défavorisées).

2.2. EN QUOI CONSISTENT LE DON, LEGS OU SUBSIDE?

Une deuxième caractéristique concerne l'objet qui est offert ou mis à disposition:

- Biens qui permettent à l'association d'être fondée ou de s'étendre
- Biens qui servent d'immobilisation à l'association
- Biens qui servent à l'exploitation de l'association
- Biens à réaliser
- Biens à distribuer
- Biens mis à disposition de l'association pour son usage propre
- Biens mis à disposition de l'association qu'elle peut exploiter à titre onéreux
- Fonds nécessaires à la constitution ou l'extension de l'association
- Fonds destinés à acquérir des immobilisations ou à couvrir une partie de leur coût d'acquisition
- Fonds utilisés pour l'exploitation
- Prestations de bénévoles nécessaires au fonctionnement de l'association
- Prestations de bénévoles permettant à l'association de réaliser quelque chose qui pourra être vendu.

3. APERÇU DES DONS, LEGS ET SUBSIDES

Tableau 3

Opération particulière	Rubrique de l'actif	Contrepartie	Méthode de Valorisation	Référence au répertoire ci-dessous
Dons et legs en nature ayant pour objectif la constitution ou l'extension des activités.	Rubrique de l'actif: Immobilisations.	Rubrique du passif: Fonds social: Fonds associatifs.	Valeur de marché ou valeur d'usage.	4.1
Dons et legs en nature, dans le but de les utiliser comme immobilisations.	Rubrique de l'actif: Immobilisations.	Rubrique du passif: Subsidés en capital.	Valeur de marché ou valeur d'usage.	4.2
Dons et legs en nature, ayant pour objectif de soutenir le fonds de roulement.	Si présents lors de l'inventaire. Rubrique de l'actif: Actifs circulants.	Compte de résultats: Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsidés.	Valeur de marché ou valeur d'usage.	4.3
Dons et legs en nature, non affectés à l'activité mais destinés à être réalisés.	Si présents lors de l'inventaire. Rubrique de l'actif: Actifs circulants.	Compte de résultats: Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsidés.	Valeur probable de réalisation au moment de l'inventaire.	4.4
Dons et legs en nature, destinés à être distribués gratuitement.	Ne se retrouvent pas dans les actifs mais doivent être mentionnés dans l'annexe.	Non applicable.	Non applicable.	4.5

Opération particulière	Rubrique de l'actif	Contrepartie	Méthode de Valorisation	Référence au répertoire ci-dessous
Biens mis gratuitement à disposition.	Ne se retrouvent pas dans les actifs mais doivent être mentionnés dans l'annexe.	Non applicable.	Non applicable.	4.6
Biens mis gratuitement à disposition, dont l'association peut faire usage à titre onéreux.	Si présents lors de l'inventaire. Rubrique de l'actif: Actifs immobilisés ou circulants.	S'il s'agit d'immobilisations, alors au passif: "Subsides en capital" S'il s'agit d'actifs circulants: Compte de résultats: Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides.	Valeur de marché ou valeur d'usage.	4.7
Prestations de bénévoles destinées à être réalisées.	Si présents lors de l'inventaire. Rubrique de l'actif: Actifs circulants: "stocks".	Compte de résultats: Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides.	Valeur probable de réalisation.	4.9
Idem, mais le bien est une immobilisation qui génère des produits.	Immobilisations Au moment de l'amortissement: à charge du compte de résultats.	Subsides en capital Une part convenue du subside est prise en résultat.	Valeur de marché ou valeur d'usage.	4.10
Prestations de bénévoles. Non destinées à être réalisées.	Ne se retrouvent pas dans les actifs mais doivent être mentionnés dans l'annexe.	Non applicable.	Non applicable.	4.8
Subsides tant en espèces qu'en nature ayant pour objectif la constitution ou l'extension des activités.	Rubrique de l'actif: Actifs fixes ou circulants.	Rubrique du passif: Fonds Social: Fonds associatifs.	Pour les espèces: valeur nominale. Valeur de marché ou d'usage pour les biens en nature.	4.1
Subsides tant en espèces qu'en nature ayant pour objectif l'acquisition d'actifs.	Rubrique de l'actif: Actifs fixes ou circulants.	Rubrique du passif: Subsides en capital Compte de résultats. Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides.	Pour les espèces: valeur nominale. Valeur de marché ou d'usage pour les biens en nature.	4.2

Opération particulière	Rubrique de l'actif	Contrepartie	Méthode de Valorisation	Référence au répertoire ci-dessous
Subsides en espèces ou en nature pour le soutien normal de l'activité.	Rubrique de l'actif: Actifs circulants ou valeurs disponibles.	Compte de résultats: Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides.	Pour les espèces: valeur nominale. Valeur de marché pour les biens en nature.	4.3
Dons et legs en espèces ayant pour objectif la fondation ou l'extension de l'activité.	Rubrique de l'actif: Actifs circulants.	Rubrique du passif: Fonds Social: Fonds associatifs.	Valeur nominale du versement.	4.1
Dons et legs en espèces ayant pour objectif l'acquisition immobilisations.	Rubrique de l'actif: Immobilisations.	Rubrique du passif: Subsides en capital.	Valeur nominale du versement.	4.2
Dons et legs en espèces sans mention de leur destination.	Rubrique de l'actif: Valeurs disponibles.	Compte de résultats: Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides.	Valeur nominale du versement.	4.3

4. RÉPERTOIRE D'APPLICATION

4.1. DONS, LEGS ET SUBSIDES EN ESPÈCES OU EN NATURE, DESTINÉS À SOUTENIR DE FAÇON PERMANENTE L'ACTIVITÉ DE L'ASSOCIATION

Des biens d'investissement ou des liquidités peuvent être procurés à une association en vue de fonder cette association, d'étendre ses activités ou de la soutenir durablement.

Il peut s'agir de constructions, de matériel, etc., qui sont destinés à être utilisés de manière permanente par l'association, ou de sommes d'argent qui poursuivent le même objectif mais que le conseil d'administration va veiller à utiliser conformément aux exigences du donateur, du légataire ou de l'institution subsidiaire.

Ces événements augmentent le patrimoine total de l'association sans pour autant résulter d'une transaction économique. C'est la raison pour laquelle ils sont directement enregistrés au bilan, en fonds social, fonds associatifs et ne transitent pas par le compte de résultats. Ils n'ont rien à voir avec la "profitabilité" de l'association qui résulte des produits et charges.

L'évaluation de l'actif se fait à la valeur de marché ou, à défaut, à la valeur d'usage. Si cette valeur est très difficilement estimable (par exemple parce qu'il s'agit de biens hérités ou d'un patrimoine culturel) ou s'il n'existe pas de critère d'évaluation objectif ou de mécanisme de marché, le bien ne peut alors pas être repris dans le bilan mais une mention qualitative doit figurer dans l'annexe des comptes annuels.

Si les biens donnés ont une durée de vie limitée, ils doivent faire l'objet d'amortissements sur cette durée de vie.

Exemple 17

Une association humanitaire reçoit un don de six camionnettes. Ce don est important pour le fonctionnement de l'association, qui a maintenant un champ d'activité beaucoup plus large. L'association ne réalise pas de recettes propres au moyen des camionnettes. Elles ne seront pas évaluées à leur valeur à l'état neuf mais bien à leur valeur de marché, c'est-à-dire au prix moyen de revente sur le marché d'occasion à la date du don.

Les écritures comptables seront les suivantes:

Lors de la réception des camionnettes:

241		Immobilisations corporelles: Matériel roulant	Valeur de marché
	1012	À Fonds social: Fonds associatifs: Moyens permanents reçus en nature	

A chaque date de clôture: Le matériel roulant fera l'objet d'amortissements annuels calculés sur base de sa durée de vie résiduelle:

6302		Dotation aux amortissements sur immobilisations corporelles
	2419	à Immobilisations corporelles: Matériel roulant- amortissements actés

Exemple 18

L'A.S.B.L. "Meilleur Environnement" subsidie l'A.S.B.L. "Vert" en mettant à sa disposition un terrain en bordure d'un bois protégé, afin qu'elle y construise un centre d'accueil pour des promenades éducatives. Grâce à ce subside, l'A.S.B.L. "Vert" peut étendre substantiellement son activité. L'A.S.B.L. "Meilleur Environnement" octroie ici clairement un subside dans le but d'élargir les activités de l'A.S.B.L. "Vert".

L'A.S.B.L. Vert devra déterminer la valeur de marché du terrain et enregistrer:

220		Immobilisations corporelles: Terrains	Valeur de marché
	1012	à Fonds social: Fonds associatifs: Moyens permanents reçus en nature	

Exemple 19

Le notaire en charge d'une succession communique à l'A.S.B.L. "Généreuse" qu'un legs de 40.000 EUR lui revient. Le légataire a expressément mentionné qu'il revient au conseil d'administration de décider de l'affectation de cette somme, pour autant qu'elle corresponde à un soutien permanent.

Les écritures comptables seront les suivantes:

55		Valeurs disponibles	40.000	
	1011	à Fonds social: Fonds associatifs: Moyens permanents reçus en espèces		40.000

4.2. DONS, LEGS ET SUBSIDES EN ESPÈCES OU EN NATURE AYANT POUR OBJECTIF DE SOUTENIR LES ACTIVITÉS DE L'ASSOCIATION GRÂCE À UNE INTERVENTION DANS LES IMMOBILISATIONS NÉCESSAIRES AU FONCTIONNEMENT

Il s'agit ici du cas d'une association qui reçoit directement une immobilisation qu'elle peut utiliser pour son activité ou qui reçoit de l'argent qui doit servir à couvrir entièrement ou partiellement l'achat d'une immobilisation. A nouveau, ce don, legs ou subside n'a pas d'influence directe sur les revenus de l'association. Il finance, par contre, des immobilisations, nécessaires à son activité existante. Cette transaction correspond à la définition d'un subside en capital. Ces subsides en capital sont comptabilisés de la manière suivante:

- Lors de l'engagement ferme ou de la réception du subside qui doit servir à l'acquisition de l'immobilisation:

40 ou 55		Créances ou Valeurs disponibles
	151	à Fonds social: Subsides en capital reçus en espèces

- Lorsque l'investissement est réalisé et rendu opérationnel: Les écritures sont identiques à celles faites lors de l'acquisition d'une immobilisation. L'immobilisation fait généralement l'objet d'amortissements calculés sur sa durée de vie.

630x		Dotation aux amortissements sur immobilisations
	2xx9	à Immobilisations - amortissements actés

Conséquences pour les subsides en capital:

151		Fonds social: Subsides en capital reçus en espèces	diminution proportionnelle à l'amortissement (soit 1/7 pour une immobilisation amortie sur 7 ans)
	73	à Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides - subsides en capital et intérêts	

Exemple 20

L'A.S.B.L. "La Rotonde" de la ville de Bruxelles s'occupe principalement du bien-être général au sein de notre capitale. Madame Dupuis fait don à cette A.S.B.L. d'une camionnette. Celle-ci contribuera à l'amélioration du bien-être, en facilitant e.a. les déplacements en groupe. Il s'agit donc d'un exemple de soutien par la donation d'immobilisés comme moyen de fonctionnement.

L'évaluation se fera à la valeur de marché qui est estimée ici à 25.000 EUR.

Les écritures comptables seront:

- Lors de la réception de la camionnette:

241		Immobilisations corporelles: Matériel roulant appartenant à l'association en pleine propriété	25.000	
	152	à Fonds social: Subsides en capital reçus en nature		25.000

- Annuellement lors de l'amortissement de la camionnette sur sept ans:

6302		Dotation aux amortissements sur immobilisations corporelles	3.571,43	
	2419	à Immobilisations corporelles: Matériel roulant appartenant à l'association en pleine propriété- amortissements actés		3.571,43

Ainsi que:

152		Fonds social: Subsidés en capital reçus en nature	3.571,43	
	736	à Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsidés - subsidés en capital et intérêts		3.571,43

Exemple 21

Un centre de formation qui est la propriété d'une A.S.B.L. nécessite une rénovation urgente. Une équipe de quelques personnes habiles de leurs mains qui fréquente le centre chaque semaine, se met d'accord pour le restaurer gratuitement en venant à la salle tous les samedis matins. Les matériaux de construction sont partiellement achetés par l'A.S.B.L. et partiellement reçus. Le travail est presté gratuitement par les volontaires. Après dix semaines de travail, la salle a été considérablement modifiée, agrandie et rénovée.

Cet exemple comprend les éléments suivants:

- achat de matériaux comme éléments de coût de fabrication d'une immobilisation
- don en nature de matériaux afin d'acquérir une immobilisation
- prestations de volontaires qui utilisent les matériaux pour rénover la construction.

La comptabilisation est la suivante:

- achat de matériaux

60		Approvisionnements et marchandises
	44 ou 55	à Fournisseurs ou à Valeurs disponibles

- activation des achats pour la rénovation

221		Immobilisations corporelles: Constructions
	72	à Production immobilisée

- matériaux reçus (gratuitement)

221		Immobilisations corporelles: Constructions
	152	à Fonds social: subsidés en capital reçus en nature

Le travail des bénévoles n'est pas comptabilisé puisque dans cet exemple l'association ne perçoit aucun revenu direct du bénévolat.

Il est également possible mais pas obligatoire de réévaluer la construction réalisée pour tenir compte du travail des bénévoles. La valeur de la réévaluation correspondra, dans ce cas, à la différence entre la valeur déjà exprimée et la valeur de marché (ou à défaut la valeur d'usage de l'immeuble). La plus-value de réévaluation sera comptabilisée comme suit:

221		Immobilisations corporelles: Constructions
	121	à Plus-values de réévaluation sur immobilisations corporelles

Exemple 22

L'A.S.B.L. "Communauté Scolaire A" met en place un projet de collecte de fonds pour financer les frais de rénovation non subsidiés du bâtiment scolaire faisant partie du patrimoine wallon. Ils s'élèvent à 20 % des frais de rénovation. Tous les versements sont effectués sur un compte spécial qui peut uniquement être utilisé pour le paiement des factures relatives au projet de rénovation. Un administrateur de l'A.S.B.L. et un expert-comptable externe bénévole contrôlent annuellement l'utilisation des versements et en font rapport. Les écritures sont les suivantes:

- Lors des versements:

55		Valeurs disponibles	Valeur nominale des versements
	151	à Fonds social: Subsidés en capital reçus en espèces	

- A partir du moment où le bien rénové est utilisé:

151		Fonds social: Subsidés en capital reçus en espèces	au prorata de l'amortissement de l'immobilisation
	736	à Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides: Subsidés en capital et intérêts	

4.3. DONS, LEGS ET SUBSIDES EN NATURE ET EN ESPÈCES QUI CONTRIBUENT AU SOUTIEN NORMAL DE L'ACTIVITÉ DE L'ASSOCIATION

Dans ce cas, l'association reçoit gratuitement des moyens de fonctionnement qu'elle affecte à son activité courante. Etant donné qu'aucun produit direct n'est issu de ce don, il ne sera pas comptabilisé. Seuls les biens que l'association a reçus et qui représentent en fin d'exercice une valeur importante doivent être comptabilisés. Cela se fera à leur valeur de marché ou à leur valeur d'usage.

Déterminer les biens qui sont utilisés par l'association pour ses besoins propres est évident: il s'agit de combustibles pour le chauffage des locaux de l'association, du matériel de bureau qu'elle utilise, de biens utilisés pour la prestation de ses services, etc.

Les dons et subsides qui sont reçus en espèces doivent systématiquement être comptabilisés.

Dans aucune de ces situations, le don, legs ou subside n'est destiné au soutien permanent ou au financement d'une immobilisation.

Exemple 23

Une A.S.B.L. reçoit gratuitement des enveloppes et des timbres pour son administration: ce don ne doit pas être comptabilisé, ni inventorié à défaut d'une valeur suffisante.

Exemple 24

La chorale se produit le deuxième samedi du mois de juin sur les œuvres de Bach. Le conseil d'administration de l'A.S.B.L. veut promouvoir cette représentation par l'impression d'affiches et de dépliants. Un des ténors est imprimeur de profession et prend à sa charge le travail d'impression.

Ce don ne donne pas lieu à une écriture comptable, à moins qu'il ne reste, à la fin de l'exercice comptable, un stock significatif qui ait encore de la valeur. Vu qu'il s'agit d'affiches et de dépliants portant sur un événement passé, ils ne représentent plus aucune valeur économique.

Exemple 25

Une association chargée de représenter le secteur de la bande dessinée reçoit des manuscrits originaux en vue de les présenter au public, dans sa collection permanente. Un droit d'entrée est perçu.

Les manuscrits reçus gratuitement sont utiles aux activités de l'A.S.B.L. car ils s'ajoutent à sa collection permanente et peuvent être exposés. Si des mesures objectives existaient, on évaluerait ces pièces dans les actifs circulants à leur valeur de marché. Mais, à défaut de critères d'évaluation objectifs, comme c'est souvent le cas, il faudra les mentionner dans l'annexe des comptes annuels.

Le droit d'entrée pour l'exposition ne peut être considéré comme un produit directement lié aux manuscrits offerts puisque ceux-ci ne sont pas les seules pièces exposées.

Exemple 26

L'association "Coupole" s'est engagée à subsidier ses A.S.B.L. à concurrence des 15 % additionnels du total des dons qu'elles ont pu indépendamment récolter. L'A.S.B.L. qui souhaite profiter de cette intervention doit, lors de la clôture de son exercice, remplir un formulaire de demande.

Les comptes annuels de l'A.S.B.L. "Action", présentent des dons pour 20.000 EUR. Elle remplit un formulaire de demande de subsides. Après vérification, l'association "Coupole" verse 3.000 EUR de subsides en mars de l'année suivante.

La comptabilisation du subside additionnel est la suivante:

55		Valeurs disponibles	3.000	
	73	à Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides		3.000

Exemple 27

A l'occasion du 5ème anniversaire de l'existence de l'A.S.B.L. "Etoile", l'A.S.B.L. "Coupole" organise une campagne de collecte de fonds. Les résultats de cette action sont si fructueux que lors de l'obtention des fonds, le conseil d'administration décide de répartir ces moyens sur deux exercices comptables.

Cet exemple est un cas particulier dans la mesure où l'argent permet de soutenir l'activité pendant plus d'un an.

Le traitement comptable est le suivant:

- A la réception du subside:

55		Valeurs disponibles	100 % du montant	
	73	à Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides		50 % du montant
	493	à Comptes de régularisation: Produits à reporter		50 % du montant

- A l'ouverture du deuxième exercice (extourne):

493		Comptes de régularisation: Produits à reporter	50 % du montant	
	73	à Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides		50 % du montant

Exemple 28

Le don annuel du Comité de riverains à l'A.S.B.L. "Mouvement de jeunesse" ainsi que les versements qui arrivent sur le compte de l'A.S.B.L. 11.11.11 sont comptabilisés de la manière suivante:

55		Valeurs disponibles	Montant versé
	732	à Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides: Dons sans droit de reprise	

4.4. DONS ET LEGS EN NATURE NON DESTINÉS À L'ACTIVITÉ MAIS QUI PEUVENT ÊTRE RÉALISÉS (VENDUS) PAR L'ASSOCIATION

Dans ce cas, l'association dispose de certains biens destinés à soutenir l'activité de l'association. Ce soutien n'entraîne pas d'extension structurelle de l'association. Les biens reçus en nature contribuent à l'activité par les produits issus de leur vente.

Cette opération doit être enregistrée dans la comptabilité de la manière suivante:

- a) au moment de la vente à la valeur vénale, pour toutes les ventes ayant lieu durant l'exercice comptable
- b) à la date de l'inventaire, les biens se trouvant encore en stock - donc non encore vendus - sont valorisés à leur valeur probable de vente.

Exemple 29

Un éditeur offre gratuitement des livres à une école afin que celle-ci les vende à ses étudiants. A la fin de l'exercice comptable, les livres restant en stock seront évalués à la valeur probable de réalisation.

Les écritures sont les suivantes:

- vente durant l'exercice:

55		Valeurs disponibles	Prix de vente
	732	à Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides: Dons sans droits de reprise	

- à la date d'inventaire: prise en stock à leur valeur probable de réalisation:

34		Stocks et commandes en cours d'exécution: Marchandises	Valeur probable de réalisation du stock
	732	à Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides: Dons sans droits de reprise	

- A l'ouverture de l'exercice comptable suivant: extourne de la prise en inventaire afin de rendre l'actif à nouveau disponible à la vente.

732		Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides: Dons sans droits de reprise	Valeur probable de réalisation du stock
	34	à Stocks et commandes en cours d'exécution: Marchandises	

Exemple 30

L'A.S.B.L. "Solidarité", a un réseau d'associations de jeunes, d'entreprises adhérentes et de bénévoles qui lui fournissent régulièrement et gratuitement de la nourriture, des vêtements et de petits équipements ménagers. Des bénévoles trient et traitent ces dons afin de pouvoir les proposer à des prix très démocratiques aux personnes émergeant au CPAS.

Les écritures comptables sont les suivantes:

- pour toute vente durant l'exercice comptable: (enregistrement de la valeur vénale)

55		Valeurs disponibles	Prix de vente
	732	à Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides: Dons sans droit de reprise	

- Lors de l'inventaire à la fin de l'exercice comptable:

34		Stocks et commandes en cours d'exécution: Marchandises	Valeur probable de réalisation du stock
	732	à Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides: Dons sans droit de reprise	

- A l'ouverture de l'exercice comptable suivant, la prise en inventaire de l'année antérieure doit être extournée afin de rendre l'actif à nouveau disponible à la vente.

732		Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides: Dons sans droit de reprise	Valeur probable de réalisation du stock
	34	à Stocks et commandes en cours d'exécution: Marchandises	

Exemple 31

L'A.S.B.L. "La Jeunesse" organise un ramassage de vieux papiers. Le samedi, tous les vieux papiers empilés sur les trottoirs par les habitants de la commune sont ramassés. L'A.S.B.L. revend le papier à une entreprise de recyclage et organise un camp de jeunesse avec le produit de la vente.

Cela donne les écritures suivantes dans la comptabilité:

- papier ramassé et vendu pendant l'exercice comptable:

55		Valeurs disponibles	Prix de vente
	732	à Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides: Dons sans droit de reprise	

- papier encore en stock lors de l'inventaire:

34		Stocks et commandes en cours d'exécution: Marchandises	Valeur probable de réalisation du stock
	732	à Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides: Dons sans droit de reprise	

- A l'ouverture de l'exercice suivant: extourne de l'inventaire.

732		Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides: Dons sans droit de reprise	Valeur probable de réalisation du stock
	34	à Stocks et commandes en cours d'exécution: Marchandises	

Exemple 32

Une association reçoit, lors de la clôture de la liquidation d'une autre association dont l'objet social est similaire, les sources d'un logiciel informatique de gestion de membres. Elle ne souhaite pas utiliser ce progiciel et cherche à le revendre à un tiers. A la fin de l'exercice, le progiciel n'est toujours pas vendu, l'association doit donc le valoriser à la valeur probable de vente si cet objectif s'avère toutefois réaliste.

4.5. DONS ET LEGS EN NATURE QUI NE PEUVENT ÊTRE RÉALISÉS MAIS QUI SONT DESTINÉS À ÊTRE DISTRIBUÉS

Ces biens reçus gratuitement sont également affectés au fonctionnement de l'association, mais ne donnent pas lieu à un revenu indépendant. Cela a pour conséquence qu'ils ne sont pas comptabilisés même s'ils entraînent des coûts pour l'association (e.a. des frais de distribution).

Si cette activité est importante pour l'association, elle doit fournir, dans un souci de transparence, une information adéquate dans l'annexe.

Exemple 33

L'A.S.B.L. "Solidarité" de l'exemple 31 sélectionne une catégorie clairement identifiée de bénéficiaires à laquelle la nourriture, les vêtements et le petit électroménager seront proposés gratuitement.

Rien ne doit être repris dans la comptabilité, mais dans l'éventualité où cela représente un aspect important de son activité, il convient d'en faire mention dans l'annexe.

Exemple 34

Ci-dessous nous mentionnons encore quelques exemples de biens qu'une A.S.B.L. reçoit mais uniquement en vue de les distribuer ou de les transmettre.

- Une A.S.B.L. qui organise une collecte de sang au profit des services médicaux
- Une A.S.B.L. qui reçoit des colis de nourriture à distribuer aux plus démunis
- Une A.S.B.L. de conservation de la nature qui reçoit gratuitement des nichoirs et se propose d'aller les accrocher dans les bois
- Les membres de l'A.S.B.L. "Aide Afrique" qui rassemblent toutes sortes d'objets pouvant être utiles aux mères célibataires du village ABC. Il s'agit de vêtements, d'articles de ménage, de vélos, de machines à coudre,... Les objets sont rassemblés pendant l'année lors de diverses actions de collecte et envoyés une fois par an en Afrique par container.

Dans tous ces exemples, rien n'est enregistré dans la comptabilité, mais si ces activités revêtaient un caractère important, mention devrait en être faite dans l'annexe, dans un souci de transparence.

4.6 BIENS MIS GRATUITEMENT À LA DISPOSITION D'UNE ASSOCIATION MAIS QU'ELLE AFFECTE EXCLUSIVEMENT À SON USAGE PROPRE

Il arrive régulièrement qu'une association dispose gratuitement, pour ses activités, d'infrastructures ou autres biens (locaux, mobilier, machines,...) sans toutefois en être propriétaire.

Dans ces cas, il n'y a pas de revenus générés directement par cette mise à disposition gratuite et aucune comptabilisation n'est requise. Toutefois, une mention devra figurer dans l'annexe si cette mise à disposition revêt une certaine importance.

Exemple 35

Une A.S.B.L. de mouvement de jeunesse peut disposer gratuitement d'un terrain qui appartient à la commune. Elle l'utilise pour ses activités sportives, ses réunions non lucratives et pour d'autres activités lucratives.

Cette mise à disposition gratuite n'est pas reprise comme élément du patrimoine ni comme produit, ni comme charge. Il est cependant souhaitable d'apporter un commentaire qualitatif sur ce droit d'usufruit dans l'annexe des comptes annuels.

Exemple 36

Une A.S.B.L. de soins aux personnes âgées organise annuellement une fancy-fair dans le but de récolter des fonds pour son fonctionnement. Elle peut, pour ce faire, jouir gratuitement d'une prairie qui appartient à un particulier.

Cette mise à disposition gratuite n'est pas comptabilisée.

Exemple 37

Des fleurs décoratives en soie et un amplificateur sont mis à la disposition d'une association pour sa salle d'événements.

Même dans l'hypothèse où cette mise à disposition est permanente, elle ne sera pas comptabilisée.

4.7 BIENS MIS GRATUITEMENT À LA DISPOSITION DE L'ASSOCIATION TANT POUR SON USAGE PROPRE QUE POUR EN TIRER PROFIT

Dans ce cas, l'association tire des revenus directs de la mise à disposition gratuite d'un bien. Cela donnera donc lieu à une écriture comptable.

Exemple 38

Le club de foot "Les Buteurs A.S.B.L." joue en troisième division nationale. Il utilise les infrastructures (terrain, tribune, cafetaria,...) qui appartiennent en pleine propriété à la commune.

Ce droit d'usufruit est stipulé dans un contrat à long terme de 10 ans.

L'A.S.B.L. "Les Buteurs" qui entretient de bonnes relations avec d'autres associations sportives met cette infrastructure à leur disposition deux jours par semaine sur base de contrats qui ne dépassent pas le terme des dix ans.

Elle en retire un bénéfice symbolique de 10 EUR par jour.

La sous-location va entraîner la comptabilisation de l'infrastructure mise à disposition.

Voici ce qu'il conviendra donc d'enregistrer:

a) à chaque perception du loyer:

55		Valeurs disponibles	Prix de location
	73	à Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides	

b) compte tenu du caractère onéreux de la location de l'infrastructure deux jours par semaine, le droit d'usage y afférent devra, en tant qu'immobilisation, faire l'objet d'une évaluation à sa valeur de marché ou sa valeur d'usage (pour autant que son impact sur l'image fidèle soit substantiel). Le droit lié à cet actif pourrait être ici évalué à 2/7 de la valeur de marché de l'infrastructure. Si aucune valeur de marché n'est disponible, il faut alors calculer la valeur d'usage. Elle équivaut à:

10 EUR par jour X 2 jours par semaine X 52 semaines X 10 ans = 10.400 EUR

Tout ceci sera exprimé dans la comptabilité de la manière suivante:

- au moment de l'accord:

25		Immobilisations détenues en location-financement et droits similaires	10.400	
	15	à Fonds social: Subsidés en capital		10.400

- durant la durée de l'accord:

- amortissement de l'immobilisation corporelle (voir exemple 20)
- prise en résultats du subside en capital au prorata des amortissements (voir exemple 20)

Il va de soi que la méthode précédente n'est requise que pour les transactions importantes qui influencent notablement l'image fidèle des comptes annuels.

4.8. SERVICES PRESTÉS BÉNÉVOLEMENT AU PROFIT EXCLUSIF DE L'ASSOCIATION

Les services prestés gratuitement et le bénévolat sont fort importants pour les associations. Ils sont mêmes vitaux pour certaines d'entre elles.

L'objectif de la réglementation comptable n'est certainement pas de les valoriser pour les comptabiliser. Ils ne sont d'ailleurs pas évalués tant que ce travail ne génère pas de produits directs pour l'association. Ce qui est généralement le cas comme le montrent les exemples ci-dessous:

Exemple 39

Certains parents tiennent le bar bénévolement lors de la fête scolaire. L'A.S.B.L. "Anciens Elèves" réalise un bénéfice sur la vente des boissons mais il n'y a pas de lien direct avec les bénévoles. Le bénévolat n'est donc pas repris dans la comptabilité.

Exemple 40

Une entreprise met des locaux gratuitement à la disposition d'une association sans même compter de charges pour la consommation d'électricité, le chauffage et l'entretien. Rien ne doit donc être comptabilisé.

Exemple 41

Une association de défense des droits de l'enfant reçoit le droit d'utiliser, gratuitement, les installations de secrétariat d'une autre association-sœur. L'association de défense des droits de l'enfant souscrit un abonnement téléphonique. Les deux associations reçoivent leurs messages téléphoniques, mails et fax sur les mêmes appareils. Les frais d'installation téléphonique ont été portés directement à charge de l'association de défense des droits de l'enfant et le service rendu par l'association-sœur n'est pas significatif. Ce service rendu ne sera pas évalué en tant que tel étant donné qu'il n'est pas susceptible d'être réalisé (vendu à des tiers).

Dans l'hypothèse où ce service gratuit devient significatif, une mention sera portée dans l'annexe aux comptes annuels.

L'A.S.B.L.-sœur devra toutefois être reprise dans l'annexe dans la liste des entités liées, même si aucune créance n'est enregistrée au bilan.

Exemple 42

Prenons le cas d'une A.S.B.L. bénéficiant gratuitement d'une assurance incendie et d'une assurance responsabilité civile offertes par un courtier. Un expert-comptable tient gratuitement sa comptabilité. Un avocat se propose d'établir gratuitement tous les contrats qui doivent être conclus. Des corps de métier mettent leur main-d'oeuvre gratuitement à sa disposition pour divers travaux de rafraîchissement et d'entretien. Le président de l'A.S.B.L. preste gratuitement un jour par semaine et les administrateurs un jour par mois.

Un autre cas est celui d'étudiants qui, pendant les vacances scolaires, prestent des soins de santé bénévolement dans des hôpitaux, des centres de revalidation,...

Tous ces exemples de prestations de services gratuits ne sont pas enregistrés dans la comptabilité des associations qui en bénéficient. Dans la mesure où ces prestations sont importantes pour le fonctionnement de l'association, elles méritent, dans un souci de transparence, d'être mentionnées dans l'annexe.

4.9. SERVICES PRESTÉS BÉNÉVOLEMENT ET GÉNÉRATEURS DE REVENUS DIRECTS

Dès que des services reçus ou du bénévolat conduisent à des revenus directs pour l'association, ils doivent être comptabilisés:

- a) au moment de la perception du produit
- b) au moment de l'inventaire, s'il existe un stock, celui-ci doit être enregistré à sa valeur probable de réalisation.

Exemple 43

Un photographe professionnel réalise gratuitement une série de reportages pour une association. Le photographe cède à l'association ses droits d'auteur qu'il évalue à 3 EUR par photo. L'association reçoit un CD qui reprend les 100 photos numérisées.

Elle utilise ces photos afin de réaliser un calendrier (en 1.000 exemplaires) qui est vendu à 8 EUR l'exemplaire au profit de l'œuvre sociale.

D'autres photos sont également utilisées afin de construire le site internet qui est la vitrine de l'association.

A la clôture de l'exercice comptable, fin décembre, 750 calendriers ont été vendus. Il en reste 250 en inventaire.

Le bénévolat - soit le CD de 100 photos - n'est pas valorisé mais bien ce qu'il en résulte, à savoir, les calendriers.

- La vente des 750 exemplaires a donné lieu à la comptabilisation suivante:

55		Valeurs disponibles	6.000	
	73	à Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides		6.000

- A la date d'inventaire, on enregistre en stock les 250 exemplaires à 8 EUR:

34		Actifs circulants: Stocks marchandises	2.000	
	73	à Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides		2.000

- A l'ouverture de l'exercice comptable suivant: extourne de l'écriture d'inventaire:

73		Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides	2.000	
	34	à Actifs circulants: Stocks marchandises		2.000

Exemple 44

L'A.S.B.L. "Jeunesse" essaie de rassembler des fonds en nettoyant des voitures. Au cours du mois de mai, 50 voitures ont été lavées à 10 EUR la voiture. Ces revenus sont repris dans la comptabilité, comme résultat du travail des bénévoles.

55		Valeurs disponibles	500	
	73	à Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides		500

Exemple 45

Un artiste crée une gravure pour le soutien d'une A.S.B.L.. Il la met gratuitement à disposition de l'A.S.B.L.. Elle l'utilise pour l'impression de cahiers, blocs-notes, agendas et autres. Grâce à cette gravure, elle parvient à vendre ses articles avec une marge de 100 % par rapport au prix de vente normal.

- Lors de la livraison des cahiers, blocs notes, agendas et autres par le fournisseur, on enregistrera l'achat normalement:

60		Approvisionnements et marchandises	Prix d'acquisition	
	44	à Fournisseurs		

- Lors de chaque vente, on enregistrera:

400 ou 55		Créances Ou Valeurs disponibles	Prix de vente normal	
	70	à Chiffre d'affaires		

400 ou 55		Créances Ou Valeurs disponibles	Surplus sur le prix de vente normal	
	73	à Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides		

- A la date d'inventaire: On compte le stock de cahiers, blocs-notes et agendas et on le valorise au prix d'achat et on enregistre une variation de stock. Dans l'éventualité d'une diminution de stock, cela signifie:

6094		Approvisionnements et marchandises: Variation de stocks de marchandises	Prix d'achat x le nombre d'articles	
	34	à Stocks et commandes en cours: Marchandises		

En outre, la gravure sera valorisée à sa valeur de rendement. Il s'agira ici de multiplier le nombre de pièces vendues par 50 % du prix de vente probable, étant donné que l'on suppose que, grâce à la gravure sur les couvertures, un tel prix de vente pourra être atteint.

3		Stocks et commandes en cours	50% du prix de vente x le nombre d'articles vendus
	73	à Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides	

4.10. BÉNÉVOLAT SERVANT À LA PRODUCTION D'IMMOBILISATIONS DONT L'ASSOCIATION POURRA TIRER DES REVENUS

Exemple 46

Grâce à un groupe de bénévoles, dix chambres supplémentaires sont construites dans une maison d'accueil. Elles sont proposées au prix de 100 EUR par mois à des personnes remplissant les conditions requises.

Le travail des bénévoles générant un revenu, il doit être comptabilisé.

Cela signifie que:

- les chambres seront comptabilisées dans les immobilisations corporelles à leur valeur de marché ou à leur valeur probable de réalisation. Supposons que la valeur de marché soit connue, soit 2.500 EUR par chambre, l'écriture comptable sera la suivante:

221		Immobilisations corporelles: Constructions	25.000	
	152	à Fonds social: Subsidés en capital reçus en nature		25.000

- les chambres sont amorties les années suivantes et les subsides en capital sont pris en produit dans le compte de résultat (voir exemple 21 ci-dessus).
- chaque mois, on enregistre le loyer pour les chambres louées:

400 ou 55		Créances commerciales: Clients Ou Valeurs disponibles	100 EUR x le nombre de chambres louées
	73	à Produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides	

5. QUELQUES CAS PARTICULIERS

5.1. COMMENT COMPTABILISER LES COTISATIONS DES MEMBRES?

A supposer qu'il s'agisse de cotisations annuelles nécessaires au fonctionnement de l'A.S.B.L., elles seront également comptabilisées dans les produits d'exploitation: Cotisations, dons, legs et subsides.

5.2. RECETTES POUR DES PROJETS D'ACTIVITÉS SPÉCIFIQUES

Il arrive qu'une association conclue un contrat concernant la réalisation d'un projet spécifique. Elle reçoit pour cela des moyens qui lui permettent de faire des recherches dont les résultats sont transmis au bailleur de fonds.

Les résultats des recherches étant destinés au donateur, ce qui n'est pas toujours facile à traiter dans la pratique, on ne peut parler ici d'une "non-exchange transaction", mais d'une commande en cours que l'association a acceptée.

En d'autres mots, il ne s'agit pas d'un don mais d'un contrat qui induit des prestations de l'association.

Exemple 47

Une A.S.B.L. "Centre de Recherches Métallurgiques" conclut un contrat de recherches dont les résultats seront exclusivement transférés au client. L'A.S.B.L. perçoit 360.000 EUR au début des travaux. Le projet a une durée de 18 mois.

- Réception de l'acompte de 360.000 EUR au début de la commande:

55		Valeurs disponibles	360.000	
	176	à Dettes à plus d'un an: Acomptes reçus sur commandes		360.000

- Lors de l'inventaire: travail effectué à concurrence de 240.000 EUR

37		Commandes en cours d'exécution	240.000	
	71	à Variations des stocks et commandes en cours d'exécution		240.000

- six mois plus tard, lors de l'achèvement et de la réception/livraison

37		Commandes en cours d'exécution	120.000	
	71	à Variations des stocks et commandes en cours d'exécution		120.000

176		Dettes à plus d'un an: Acomptes reçus sur commandes	120.000	
	37	à Commandes en cours d'exécution		120.000

Dans cet exemple, il n'est pas question de don car il s'agit simplement d'un contrat de prestations de services contre rémunération convenue.

5.3. PROMESSES DE DONNÉS ET DE SPONSORING ("PLEDGES")

Les organismes de sponsoring peuvent convenir du versement périodique de moyens financiers, par exemple un accord par lequel 200 EUR sont versés mensuellement à une A.S.B.L.. Si un tel accord est contractuel et inconditionnel, il donne lieu à la comptabilisation d'une créance à l'actif du bilan de l'A.S.B.L.. Dans la pratique, il est difficile de faire la part des choses entre une promesse sérieuse qui donnera lieu à un encaissement et un simple engagement oral. Il est donc recommandé d'être très prudent dans l'interprétation.

Exemple 48

L'A.S.B.L. Latino s'occupe d'un projet d'éducation à Bogota. Les habitants de pays riches sont invités à supporter les frais d'éducation d'un enfant jusqu'à l'âge de ses 18 ans via un versement annuel convenu. Il s'agit en quelque sorte d'une adoption à distance.

Si l'engagement du versement annuel est repris dans un contrat, l'A.S.B.L. a alors une créance certaine qu'elle comptabilise.

Si tel n'est pas le cas, aucune créance ne peut alors être comptabilisée mais une mention dans l'annexe des comptes annuels renseignera le nombre de personnes qui se sont engagées à effectuer des versements.

Exemple 49

Le bâtiment de l'A.S.B.L. qui abrite le musée des Beaux-Arts à Bruges, est entièrement restauré. La construction date du 19ème siècle et se compose de plusieurs salles. Elle peut être utilisée pour différents événements culturels. Pour la restauration, l'A.S.B.L. a fait appel à des sponsors qui ont effectué des versements en espèces. Les écritures comptables sont identiques à celles reprises au point 4.2. ci-dessus.

Les sponsors, en échange de leur contribution, ont reçu le droit d'utiliser les salles gratuitement un soir par an pendant cinq ans pour leurs propres besoins.

Cette obligation de l'A.S.B.L. sera mentionnée dans l'annexe des comptes annuels.

CHAPITRE 6: FONDS ASSOCIATIFS ET FONDS AFFECTÉS**1. FONDS ASSOCIATIFS**

Il est évident que les associations ne possèdent pas à proprement parler de capitaux propres tels que définis dans la comptabilité des sociétés commerciales (pas d'actions représentant des droits de propriété). Elles disposeront plutôt de certaines formes de financement durable.

Le terme "fonds associatifs" a été choisi en faisant la distinction, dans le plan comptable minimum normalisé, entre le patrimoine de départ et les moyens permanents.

Le patrimoine de départ représente le patrimoine de l'association au premier jour de son existence ou au premier jour du premier exercice comptable auquel s'appliquent les dispositions de l'arrêté royal du 19 décembre 2003.

Les moyens permanents sont constitués des dons, legs et subsides en espèces et en nature destinés à soutenir durablement l'activité de l'association.

La qualification "lié de façon permanente à l'association" est en fait déterminée par le donateur, le légataire ou l'autorité subsidiaire. L'association doit identifier cette intention et la respecter. Elle est soit explicitement mentionnée lors du don ou émane clairement de certaines conditions, telles que les clauses stipulant que si l'association est liquidée, l'argent doit être rendu au donateur.

Exemple 50

Une association reçoit d'un membre une somme d'argent importante destinée à "financer" son activité. Par convention, il est stipulé que cette somme devra retourner au membre en cas de liquidation de l'association.

Ce genre d'avance s'apparente à un don avec droit de reprise (non réalisé dans le cas présent), qui devrait être comptabilisé parmi les moyens permanents des fonds associatifs.

Le fait qu'une clause conditionnelle existe, par laquelle l'argent doit être rendu au donateur en cas de liquidation, ne modifie pas la nature du financement permanent. Les écritures comptables sont donc:

55		Valeurs disponibles	Montant reçu
	1011	à Fonds social: Fonds associatifs: Moyens permanents reçus en espèces	

Exemple 51

Une association reçoit un don de 1.000.000 EUR à la condition que ce montant soit alloué à l'extension des activités du centre de revalidation. L'association est cependant tenue d'engager 5 collaborateurs endéans les 3 ans.

Même si le montant est destiné à un soutien permanent, il ne peut être considéré comme acquis en raison du droit de reprise strictement défini. Ce droit de reprise échoit proportionnellement au nombre de personnes engagées.

Ce droit de reprise est ici clairement notifié et le respect de la condition est contrôlable. Lors de la perception, il faudra comptabiliser:

55		Valeurs disponibles	1.000.000	
	1011	à Fonds social: Fonds associatifs: Moyens permanents reçus en espèces		1.000.000

Si l'association n'est pas certaine de pouvoir remplir la condition:

6380		Provisions pour dons et legs avec droit de reprise: Dotations	1.000.000	
	168	à Provisions pour dons et legs avec droit de reprise		1.000.000

Si l'association a engagé 2 nouveaux employés au terme de la première année:

168		Provisions pour dons et legs avec droit de reprise (2/5 de 1.000.000)	400.000	
	6381	Provisions pour dons et legs avec droit de reprise: Reprise		400.000

Et ainsi de suite.

2. FONDS AFFECTÉS

Les fonds affectés représentent les moyens propres de l'association constitués grâce à son activité.

Dans les années favorables, beaucoup d'associations enregistrent de bons résultats. Au lieu de les reprendre dans les résultats reportés de l'année d'activité, les associations préfèrent généralement leur donner une affectation plus précise. Dans sa comptabilité, l'association utilisera alors la rubrique « fonds affectés » (qui correspond, dans la comptabilité du secteur marchand, aux « réserves »). Ces fonds sont utilisés lorsque l'événement auquel ils ont été attribués survient.

Il importe de distinguer clairement les fonds affectés des provisions.

- Les fonds affectés seront toujours prélevés sur les résultats de l'exercice pour autant qu'un excédent soit disponible;
- Les provisions, quant à elles, sont destinées à couvrir des charges nettement circonscrites ou des risques prévisibles, des pertes éventuelles qui ont pris naissance au cours de l'exercice clôturé ou au cours d'exercices antérieurs. Il s'agit donc d'événements certains qui, à ce titre, auront un impact sur la gestion opérationnelle et sur le cash-flow. C'est pourquoi ce genre de charges passe obligatoirement par une comptabilisation en compte de résultats (en charge de l'exercice via un compte 63 "amortissements, réductions de valeurs et provisions") quel que soit le niveau de résultats de l'exercice (en surplus ou en déficit).

Les fonds affectés étant mentionnés de manière globale au passif, un détail de ces fonds doit être fourni dans l'annexe s'ils concernent la couverture d'un passif social. Il convient également, dans ce cas, de détailler les règles d'évaluation adoptées pour la détermination du montant affecté.

La constitution de ces fonds n'est pas une obligation, mais la présence de rubriques spécifiques y afférentes dans le plan comptable minimum normalisé a été prévue de manière à attirer l'attention des dirigeants.

On remarquera enfin que le schéma des comptes annuels ne prévoit pas de tableau d'affectation des excédents/déficits de fin d'exercice. L'affectation (équilibre du compte de résultats) est réalisée via les comptes 69 "Transfert" ou 79 "Prélèvements" au résultat reporté ou aux fonds affectés. A l'inverse, la reprise des fonds affectés au moment de leur utilisation se fera par les mêmes comptes.

Exemple 52

A l'occasion de l'examen de la situation de l'association, le conseil d'administration constate que les années futures risquent d'être extrêmement difficiles (réduction des subventions, dons....) et que des mesures de réduction de personnel seront peut-être nécessaires.

En d'autres mots, le conseil d'administration estime qu'afin de renforcer l'assise de l'association et par mesure de prudence et de saine gestion "la constitution" de réserves financières s'impose. Après examen, le conseil décide de constituer un fonds affecté pour passif social qui sera alimenté chaque année (lorsque les résultats sont positifs) à concurrence de 5 % des dons reçus jusqu'à ce que le fonds affecté atteigne 50 % du total des rémunérations, charges sociales et pensions de l'association (total de la rubrique 62 du compte de résultats).

On constate ici qu'il n'y aura d'affectation au fonds pour passif social que si des dons sont reçus durant l'exercice et que le fonds arrêtera d'être alimenté dès que la limite fixée sera atteinte. En d'autres termes, ceci signifie que la règle d'évaluation arrêtée est contraignante et doit être respectée, pour autant qu'un excédent de produits sur les charges existe et sauf situation exceptionnelle à détailler en annexe.

En effet, il faut faire en sorte que les comptes annuels de l'association soient comparables dans le temps et ne soient pas "influencés" par des adaptations à la règle d'évaluation en fonction des résultats annuels de l'association.

La comptabilisation de ce qui précède se fera comme suit:

691		Affectation du résultat : Transfert aux fonds affectés	5 % des dons reçus
	131	à Fonds social: Fonds affectés pour passif social	

Une mention sur l'affectation des excédents à la couverture d'un passif social sera reprise dans l'annexe des comptes annuels.

Exemple 53

Une A.S.B.L. "Tourisme de Jeunesse" a constitué pendant des années, par la dotation du surplus de fonctionnement, un fonds affecté destiné au matériel pédagogique. Un projet d'approche spécialisée du groupe d'âge 14/16 ans a germé lors d'une évaluation pédagogique. Pour la réalisation de ce projet, certains de ses centres doivent acquérir du matériel pédagogique pour 80.000 EUR.

Conformément aux règles d'évaluation, le matériel pédagogique est comptabilisé à une valeur fixe et tous les remplacements et modifications sont directement pris en charge dans le compte de résultats.

Cela a pour conséquence que le résultat de l'exercice affiche une perte de 35.000 EUR.

Un fonds affecté au matériel pédagogique ayant été constitué par le passé, le conseil d'administration décide d'entamer ce fonds à concurrence de 80.000 EUR, de telle manière que le résultat réel d'exploitation affiche un surplus de 45.000 EUR.

La comptabilisation est la suivante:

- au moment du renouvellement du matériel (80.000 EUR)

604		Achat de marchandises	80.000	
	44	à Dettes à un an au plus: Fournisseurs		80.000

- au moment de l'affectation du résultat:

13x		Fonds affectés	80.000	
	791	à Prélèvement sur les fonds affectés		80.000

CHAPITRE 7: ENTITÉS LIÉES**1. PARTICIPATIONS DANS DES SOCIÉTÉS LIÉES ET DANS D'AUTRES SOCIÉTÉS AVEC LESQUELLES IL EXISTE UN LIEN DE PARTICIPATION**

Pour les participations détenues en aval, la notion de "participations dans des sociétés..." n'a de sens que pour les sociétés commerciales dans lesquelles une association détiendrait des participations. Encore faut-il que cette détention de participation soit autorisée. En l'espèce, il semble bien que la doctrine (sauf quelques rares exceptions) s'accorde à dire que la détention de participations commerciales par une association n'est pas interdite (sauf restrictions statutaires).

Au niveau comptable, cette distinction se retrouve tant dans le plan comptable minimum normalisé que dans le schéma des comptes annuels qui prévoient (classe 28 et rubrique IV "Immobilisations financières") une distinction entre les participations dans des *sociétés* liées ou dans des *sociétés* avec lien de participation et des créances, soit sur *entités* liées, soit sur des *sociétés* avec lien de participation.

Ne figurent donc dans les participations que celles détenues dans des sociétés. En effet, les associations n'ayant pas de capital social comme tel, mais uniquement des fonds associatifs, elles ne sont pas détenues par des actionnaires ou autres associés.

2. CRÉANCES SUR ENTITÉS LIÉES ET AUTRES SOCIÉTÉS AVEC LESQUELLES IL EXISTE UN LIEN DE PARTICIPATION

Par contre, les créances sur des entités liées doivent figurer dans leur totalité dans une rubrique séparée; les créances sur des sociétés avec lien de participation étant, elles, comptabilisées dans la rubrique ad hoc.

En ce qui concerne les associations, l'entité liée y est définie comme étant l'entité qui se trouve par rapport à une association dans les liens de *contrôle* exposés dans l'exemple 54.

De plus, sauf preuve du contraire, sont considérées comme entités liées, les entités suivantes:

- celles dont les organes d'administration sont composés en majorité au moins des mêmes personnes
- celles dont le siège social ou d'exploitation est situé à la même adresse
- ainsi que celles entre lesquelles existent des liens directs ou indirects, durables et significatifs en terme d'assistance administrative ou financière, de logistique, de personnel ou d'infrastructure.

A ce stade, il importe de préciser qu'aucune obligation de consolidation n'incombe aux associations. Le seul objectif est de procéder à un inventaire minutieux de leurs relations financières, juridiques et techniques, afin de déterminer parmi les sociétés et les entités avec lesquelles elles entretiennent des relations.

Exemple 54

Soit une A.S.B.L. qui détient une participation dans une société commerciale:

- elle détient plus de 50 % → Société liée
- elle détient entre 10 % et 50 % → Société avec lien de participation
- elle détient moins de 10 % dans un but de liaison avec cette société et en vue de conserver cet investissement → Actions et parts
- elle a prévu de céder cet investissement au cours des douze prochains mois car la réalisation de cet investissement est nécessaire pour assurer la trésorerie de l'association → placements de trésorerie.

L'annexe aux comptes annuels devra, par ailleurs, être complétée pour les états suivants:

Intitulé	numéro de l'annexe du schéma complet	numéro de l'annexe du schéma abrégé
Etat des immobilisations financières	IV.	I. C.
Participations et droits sociaux détenus dans d'autres sociétés	V.A.	II.A.
Liste des entités dont l'association répond de manière illimitée	V. B.	II. B.
Liste des autres entités liées	V.C.	II.C.
Relations avec les entités liées et les sociétés avec lesquelles il existe un lien de participation	XVIII.	IX.
Relations financières	XIX.	X.

Exemple 55

Supposons une A.S.B.L. qui est contrôlée, de droit ou de fait, par une entité en amont ou qui est liée collatéralement à une autre entité. Il convient de renseigner cette entité en annexe aux comptes annuels sous la forme d'une liste des entités liées avec le nom, le siège et la forme juridique et, s'il s'agit d'une entité belge, il convient de mentionner le numéro d'entreprise (numéro d'identification tel qu'obtenu auprès d'un guichet d'entreprises agréé).

Comme détaillé ci-dessus, il conviendra également de mentionner à l'annexe des comptes annuels les comptes courants, garanties ou engagements importants donnés ou reçus pour des entités liées directement ou indirectement.

CHAPITRE 8: BILAN D'OUVERTURE

Au moment de l'entrée en vigueur de la loi, toute association, grande ou très grande, doit procéder avec prudence, sincérité et bonne foi aux opérations de relevé, de vérification, d'examen et d'évaluation nécessaires pour établir, le premier jour du premier exercice comptable auquel s'appliquent les dispositions de la loi, le bilan d'ouverture dudit exercice.

A cet égard, trois alternatives peuvent se présenter:

1. soit, de l'avis du conseil d'administration, l'association dispose déjà d'une comptabilité conforme à celle prévue par la législation sur les associations et fondations. Dans ce cas, le bilan d'ouverture du premier exercice correspondra au bilan de clôture de l'exercice précédent.
2. soit, la société tient une comptabilité en partie double qui, dans de nombreux domaines, ne correspond pas à aux dispositions de la législation sur les associations. Dans ce cas, le bilan de clôture n'est pas le bilan d'ouverture mais il faut apporter les modifications nécessaires au bilan de clôture pour être en conformité avec la loi. Chacune de ces modifications sera documentée de façon précise, afin d'avoir des informations internes sur le passage du bilan de clôture « ancien système » au « nouveau » bilan d'ouverture, conformément aux exigences de la législation en la matière.
3. soit enfin, de l'avis du conseil d'administration, l'association ne dispose pas d'une comptabilité conforme à celle requise par le législateur sur les associations et fondations. Dans ce cas, le bilan d'ouverture du premier exercice auquel s'appliquent ces dispositions sera établi en évaluant les éléments bilantaires à leur juste valeur ou, à défaut, à leur valeur d'usage à ce moment-là. A défaut de juste valeur ou de valeur d'usage fiable, il est fait mention dans l'annexe de ce qu'aucune juste valeur ou valeur d'usage fiable ne peut être attachée à ces éléments.

La juste valeur correspond au prix qui serait acquitté dans des conditions normales de marché entre un vendeur et un acheteur indépendants parfaitement informés.

La valeur d'usage est utilisée comme méthode supplétive lorsqu'il n'existe pas de juste valeur. La valeur d'usage est une valeur d'estimation qui s'apprécie en fonction de l'usage du bien pour l'association. Pour approcher la valeur d'usage, la valeur assurée peut, dans certains cas, être utile.

Exemple 56

L'association dispose déjà d'une comptabilité en partie double mais, sur certains points, elle n'est pas conforme aux dispositions légales en la matière.

Une association peut, par exemple, actuellement prendre en charge au compte de résultats les biens mobiliers dans l'exercice au cours duquel ces biens sont acquis. Cette prise en charge brutale n'est plus admise et demandera donc l'établissement d'un inventaire de départ (en quantité et en valeur) du matériel et du mobilier ainsi que la détermination de règles d'évaluation. Le bilan de clôture « ancien système » ne peut donc pas être utilisé comme bilan d'ouverture.

Le bilan de clôture sera d'abord adapté aux nouvelles dispositions légales. Tous les biens meubles présents seront donc évalués à leur valeur réelle.

A la fin du premier exercice comptable, l'association devra donc mentionner en annexe aux comptes annuels le montant pour lequel le matériel et mobilier existant au premier jour de l'exercice a été repris dans le bilan, la méthode d'évaluation arrêtée ainsi que le montant des amortissements actés au cours de l'exercice sur ces biens.

Exemple 57

L'association ne dispose pas d'une comptabilité conforme aux dispositions légales. Elle clôture son exercice au 31 décembre.

Dans ce cas, un bilan d'ouverture devra être établi. On notera que, dans ce cas, les chiffres du bilan d'ouverture seront ceux qui seront repris comme chiffres de l'exercice précédent dans les comptes annuels (dans la colonne des chiffres comparatifs au 31.12.n-1). Dans ce bilan d'ouverture, on se laisse guider par les principes décrits en chapitre 4. Il n'y aura donc pas de chiffres comparatifs pour le compte de résultats. A défaut de juste valeur, la valeur d'usage sera recherchée pour des biens spécifiques, tels les sites historiques, les musées, les œuvres d'art, ... A défaut de valeur d'usage fiable, mention en sera faite en annexe.

LISTE DES SITES INTERNET UTILES

- Centrale des bilans de la Banque nationale de Belgique
<http://www.centraledesbilans.be>
- Commission des Normes Comptables
<http://www.cnc-cbn.be>
- Fisconet
<http://fisconet.fgov.be>
- Fondation Roi Baudouin
<http://www.kbs-frb.be>
- Institut des Experts-comptables et des Conseil fiscaux
<http://www.iec-iab.be>
- Institut des Réviseurs d'Entreprises
<http://www.ibr-ire.be>
- Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes Agréés
<http://www.ipcf.be/>
- Ministère de la Justice
<http://www.just.fgov.be/>
- Moniteur Belge
<http://www.ejustice.just.fgov.be>