

PROVISIONS, FONDS
AFFECTÉS ET FONDS DE
L'ASSOCIATION OU LA
FONDATION : COMMENT
FAIRE LA DIFFÉRENCE ?



| | |
|--|----|
| Introduction | 3 |
| Cadre juridique | 4 |
| Provisions – rubrique 16 | 4 |
| Fonds affectés – rubrique 13 | 5 |
| Fonds de l'association – rubrique 10 | 6 |
| Subsides en capital – rubrique 15 | 9 |
| Pratique | 10 |
| Provisions vs fonds affectés | 10 |
| Fonds de l'association – subsides en capital | 10 |
| Cas pratiques par rapport au tableau | 12 |
| Fonds de l'association – Fonds affectés | 16 |

Les Associations, les Associations Internationales et les Fondations (ci-après « ASBL », « AISBL » et « fondations ») établissent leurs comptes annuels conformément aux dispositions et règles énoncées dans le Livre 3, Titre 1 et 3 de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations (ci-après « AR/CSA »). Les comptes annuels sont établis selon le schéma mentionné à l'annexe 6 (schéma complet) ou à l'annexe 7 (schéma abrégé et schéma micro), en fonction de la taille de l'ASBL, l'AISBL et la fondation.

Les ASBL, AISBL et fondations qui ne dépassent pas plus d'un des critères suivants à la date du bilan de l'exercice clos peuvent toutefois tenir leur comptabilité conformément aux dispositions et règles énoncées au Livre 3, Titre 4, Chapitre 2 de l'AR/CSA ("comptabilité simplifiée").

Les critères (art. 3:47, § 2, CSA) auxquels il est fait référence sont les suivants :

- un nombre de travailleurs en moyenne annuelle de 5 ;
- 334 500 euros pour le total des recettes récurrentes ;
- 1 337 000 euros pour le total des avoirs ;
- 1 337 000 euros pour le total des dettes.

Cette brochure traite des principaux points d'attention et des différences entre les notions de « Provisions », de « Fonds affectés » et des autres éléments des « Fonds de l'association et de la fondation », tels que définis au Titre 3 du Livre 3 de l'AR/CSA. Cette brochure ne concerne donc que les ASBL, les AISBL et les fondations qui ne tiennent pas une « comptabilité simplifiée ».

Avant d'aborder un certain nombre de considérations concernant l'interprétation pratique des notions de « Provisions », de « Fonds affectés » et des autres éléments des « Fonds de l'association et de la fondation », les définitions figurant dans l'AR/CSA sont brièvement reprises ci-dessous.

Provisions – rubrique 16

Article 3:28 – 3:33 du Livre 3, Titre 1 de l'AR/CSA

Art. 3:28

*Les provisions pour risques et charges ont pour objet de **couvrir des pertes ou charges nettement circonscrites quant à leur nature, mais qui, à la date de clôture de l'exercice, sont probables ou certaines, mais indéterminées quant à leur montant.***

*A la date de clôture du bilan, et sans préjudice de l'application de l'article 3:11, alinéa 1er, une provision représente la **meilleure estimation** des charges qui sont considérées comme probables ou, dans le cas d'une obligation, la meilleure estimation du montant nécessaire pour l'honorer à la date de clôture du bilan.*

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

Art. 3:29

Les provisions pour risques et charges doivent répondre aux critères de prudence, de sincérité et de bonne foi.

Art. 3:30

Les provisions pour risques et charges sont individualisées en fonction des risques et charges de même nature qu'elles sont appelées à couvrir. Par risques et charges de même nature, il faut entendre les catégories de risques et de charges mentionnées à titre exemplatif à l'article 3:32.

Art. 3:31

Les provisions pour risques et charges doivent être constituées systématiquement sur base des méthodes arrêtées par la société, l'ASBL, l' AISBL ou la fondation conformément à l'article 3:6, § 1er. Elles ne peuvent dépendre du résultat de l'exercice.

Art. 3:32

Des provisions doivent être constituées pour couvrir notamment :

- a) les engagements incombant à la société, l'ASBL, l' AISBL ou la fondation en matière de pensions de retraite et de survie, de chômage avec complément d'entreprise et d'autres pensions ou rentes similaires;*
- b) les charges de grosses réparations et de gros entretien ;*
- c) les risques de pertes ou de charges découlant pour la société, l'ASBL, l' AISBL ou la fondation de sûretés personnelles ou réelles constituées en garantie de dettes ou d'engagements de tiers, d'engagements relatifs à l'acquisition ou à la cession d'immobilisations, de l'exécution de commandes passées ou reçues, de positions et marchés à terme en devises ou de positions et marchés à terme en marchandises, de garanties techniques attachées aux ventes et prestations déjà effectuées par la société, l'ASBL, l' AISBL ou la fondation, de litiges en cours ;*
- d) les charges découlant d'une obligation environnementale.*

Art. 3:33

Les provisions pour risques et charges ne peuvent être maintenues dans la mesure où elles excèdent en fin d'exercice une appréciation actuelle, selon les critères prévus à l'article 3:29, des charges et risques en considération desquels elles ont été constituées.

Fonds affectés - rubrique 13

Les fonds affectés sont repris dans une sous-rubrique du « Fonds social » de l'ASBL, l'ASBL et la fondation telle que prévue par 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*, remplacé ultérieurement par l'AR/CSA (Titre 3, Livre 3) (rubrique IV du passif – « Fonds affectés et autres réserves »). Les fonds affectés sont donc similaires à la rubrique « Réserves » dans le cas des sociétés, avec la nuance que les fonds affectés ne peuvent être utilisés qu'aux fins pour lesquelles ils ont été constitués. L'organe d'administration peut cependant effectuer des retraits et des transferts vers les fonds affectés.

L'ajout de la rubrique «Fonds affectés» dans les schémas comptables pour les associations et fondations s'explique par la préoccupation d'adapter les obligations comptables à la nature et au statut juridique particuliers des associations et fondations (Rapport au Roi accompagnant l'arrêté royal du 19 décembre 2003 précité, Moniteur belge du 30 décembre 2003, modifié ultérieurement par l'AR/CSA).

Concrètement, les fonds affectés d'une association ou d'une fondation sont représentés par les **ressources propres** de l'association ou de la fondation et sont **constitués à partir du résultat positif à affecter**, auquel l'association ou la fondation souhaite assigner un objectif spécifique¹. Il s'agit d'une différence essentielle avec la rubrique « Provisions », qui est examinée plus en détail dans le chapitre « Pratique » de la présente brochure.

Par souci d'exhaustivité, il est également important de mentionner que l'AR/CSA prévoit l'obligation d'inclure dans l'annexe des comptes annuels un aperçu des fonds affectés (rubrique IV. du passif) indiquant les règles d'évaluation choisies pour déterminer le montant affecté.

¹ La répartition des résultats se fait à l'initiative du conseil d'administration ; mais dans le cas des associations et fondations, l'assemblée générale doit l'approuver. Contrairement aux sociétés, où l'assemblée générale a le pouvoir de décider de l'affectation des résultats (art. 5:141 pour les SRL, art. 6:114 pour une SC(RL), art. 7:211 pour une SA), l'assemblée générale d'une association approuve les comptes annuels dans leur intégralité (y compris l'affectation des résultats).

Fonds de l'association – rubrique 10

La rubrique des fonds de l'association ou de la fondation fait partie intégrante du Fonds Social².

L'article 3:171, §2, I, définit les fonds de l'ASBL, de l' AISBL ou de la fondation comme étant « l'agrégat :

1. du **patrimoine de départ**, c'est-à-dire le patrimoine de l'ASBL, de l' AISBL ou de la fondation au premier jour du premier exercice comptable auquel s'appliquent les dispositions du présent arrêté, et
2. **des moyens permanents, à savoir les dons, legs et subsides destinés exclusivement à soutenir durablement l'activité de l'ASBL, de l' AISBL ou de la fondation.**

Des fonds négatifs de l'ASBL, de l' AISBL ou de la fondation peuvent être compensés avec un résultat positif de l'ASBL, de l' AISBL ou de la fondation. »

Les dons et legs peuvent être en espèces ou en nature. S'ils sont en nature, le problème de l'évaluation se pose. Les biens donnés ou légués à des associations sont comptabilisés au moment de leur acquisition (article 3:160 AR/CSA).

En ce qui concerne **l'évaluation** des dons, legs et subsides, l'article 3:160 de l'AR/CSA prévoit notamment ce qui suit :

Art. 3:160

Les biens donnés ou légués à l'ASBL, à l' AISBL ou à la fondation sont comptabilisés au moment de leur acquisition.

*L'ASBL, l' AISBL ou la fondation évalue les biens qui lui sont donnés ou légués **à leur valeur d'acquisition**. Toutefois, l'organe d'administration peut, moyennant mention et justification en annexe, décider d'évaluer ces biens donnés ou légués **à leur juste valeur, à leur valeur de marché ou à leur valeur d'usage**, la différence entre la valeur d'acquisition et cette valeur étant comptabilisée sur un sous-compte distinct de l'actif concerné, avec pour contrepartie un compte de produits ou de capitaux propres. Lorsque la différence se rapporte à une immobilisation dont la durée est limitée dans le temps, elle doit être amortie sur la durée d'usage.*

L'article 3:160 de l'AR/CSA s'écarte des règles précédentes reprises à l'article 8 de l'arrêté royal du 19 décembre 2003³. Cette disposition contient les règles d'évaluation applicables à une ASBL, une AISBL ou une fondation en ce qui concerne les biens qui lui sont donnés ou légués.

² Le Fonds Social de l'association ou de la fondation se compose des rubriques suivantes : 10 Fonds de l'association ou de la fondation, 12 Plus-values de réévaluation, 13 Fonds affectés, 14 Bénéfice reporté et 15 Subsides en capital.

³ § 1er. L'association évalue à leur valeur de marché ou, à défaut, à leur valeur d'usage les biens qui lui sont donnés ou légués et qu'elle affecte à son activité et les biens mis gratuitement à sa disposition et dont elle peut faire usage à titre onéreux.

§ 2. L'association évalue les autres biens qui lui sont donnés ou légués ainsi que les services prestés bénévolement à son profit et destinés à être réalisés, à leur valeur probable de réalisation au moment de l'inventaire ou à leur valeur de réalisation si celle-ci intervient avant l'inventaire.

La reformulation de ces règles d'évaluation, telle que spécifiée dans l'AR/CSA, a pour but de fournir des règles d'évaluation plus claires et plus uniformes, qui sont en ligne avec les règles d'évaluation applicables aux sociétés, tout en tenant compte des spécificités des ASBL, AISBL et fondations. En effet, il peut être dans l'intérêt de celles-ci de porter au bilan les biens à leur juste valeur au moment de l'acquisition⁴. La reformulation de la règle d'évaluation prévue à l'article 8 précité permet de conserver la possibilité pour les ASBL, AISBL et fondations de comptabiliser les biens reçus sous forme de dons ou de legs, comme elles le font actuellement. Il convient de noter que même une évaluation à la valeur de réalisation demeure possible. Il est vrai que lorsqu'une ASBL, AISBL ou fondation reçoit un bien à réaliser immédiatement, elle peut faire valoir que la valeur d'usage correspond à la valeur de réalisation.

L'article 3:160 de l'AR/CSA, répond à la préoccupation des ASBL, AISBL et fondations de pouvoir continuer à exprimer la valeur réelle des biens reçus, sans devoir inscrire la différence entre la valeur d'acquisition et la valeur réelle dans les produits⁵. L'exemple suivant, tel qu'il figure dans l'AR/CSA, en est une illustration.

Une ASBL assujettie à l'impôt des sociétés reçoit un legs en nature, qui se compose d'un terrain d'une valeur réelle de 100.000 euros. Les frais liés à la réception du legs, y compris les droits de donation, s'élèvent à 30.000 euros. Le legs est destiné à augmenter durablement les fonds de l'ASBL. La valeur d'acquisition du terrain est de 30.000 euros. L'organe d'administration peut toutefois décider, pour autant qu'il le mentionne et le justifie dans l'annexe, de comptabiliser la différence entre la juste valeur (100.000) et la valeur d'acquisition (30.000) sur un sous-compte distinct de l'actif concerné. Le compte de contrepartie au crédit, sur lequel cette différence de 70.000 euros doit être comptabilisée, est, au choix de l'organe d'administration, un compte de produits ou un compte de capitaux propres. Si le legs vise à augmenter durablement les fonds de l'ASBL, cette différence, si elle est comptabilisée, doit toujours être comptabilisée sous les fonds de l'association. Si la plus-value exprimée concerne un actif dont la durée d'usage est limitée, elle est amortie sur la durée d'usage de l'actif concerné.

⁴ Cette évaluation doit être effectuée dans le respect des principes de prudence, de sincérité et de bonne foi. Le choix de l'évaluation à la juste valeur, à la valeur de marché ou à la valeur d'usage ne doit pas entraîner une surévaluation du bien concerné. Cela ne donnerait pas une image fidèle des comptes annuels de l'ASBL, de l'AISBL ou de la fondation.

⁵ Rapport au Roi accompagnant l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés des associations (MB. 30 avril 2019).

La règle générale pour l'ASBL, l' AISBL ou la fondation pour comptabiliser les dons et legs à la valeur d'acquisition (même si celle-ci s'élève à 0 EUR), avec la possibilité/option de les comptabiliser à la valeur de marché ou à la valeur d'usage, est une nouveauté par rapport à l'ancien arrêté royal du 19 décembre 2003. En effet, l'article 8 de l'arrêté royal précité stipulait que « *L'association évalue à leur valeur de marché⁶ ou, à défaut, à leur valeur d'usage les biens qui lui sont donnés ou légués et qu'elle affecte à son activité et les biens mis gratuitement à sa disposition et dont elle peut faire usage à titre onéreux.* »

Dans l'avis du 3 juin 2020⁷, la Commission des normes comptables (CNC) questionne la distinction entre la juste valeur, la valeur de marché ou la valeur d'usage. En règle générale, la notion de juste valeur ou de valeur de marché fait référence au prix convenu entre deux parties indépendantes bien informées qui veulent réaliser une transaction. La valeur de marché est plutôt utilisée lorsque l'actif concerné bénéficie d'un marché concret relativement actif.

La valeur d'usage renvoie au rendement futur de l'actif pour l'ASBL, l' AISBL ou la fondation.

La question peut se poser de savoir dans quelle mesure la règle générale consistant à reconnaître les dons et legs à leur valeur d'acquisition, qui - compte tenu des spécificités des ASBL, AISBL et fondations - peut être

sensiblement inférieure à la valeur de marché ou à la valeur d'usage, bénéficie à l'image fidèle des comptes annuels de l'ASBL, l' AISBL ou la fondation. En d'autres termes, l'évaluation d'un actif qui est inclus dans le patrimoine d'une ASBL, AISBL ou fondation à une valeur d'acquisition de 0 euro, permettrait-elle d'améliorer l'image fidèle ?

En ce qui concerne le traitement **comptable**, le Rapport au Roi accompagnant l'arrêté royal du 19 décembre 2003 indique que les dons, legs et subsides en nature, comme les dons, legs et subsides en espèces, doivent **être enregistrés respectivement dans les moyens permanents, les subsides en capital ou dans le compte de résultats**, selon qu'ils entraînent une augmentation permanente des fonds de l'association (*moyens permanents*), ont pour objet de constituer une immobilisation affectée de manière durable à l'activité de l'association (*subsides en capital*) ou constituent une activité courante de l'association (*compte de résultats*). Cette disposition n'a pas été modifiée par l'introduction de l'AR/CSA.

Pour déterminer si un don ou legs a pour objet de contribuer de manière durable à l'activité de l'association, l'organe d'administration doit davantage tenir compte de l'objectif pour lequel les biens ont été donnés ou légués plutôt que de leur utilisation effective⁸. En effet, le traitement comptable approprié est déterminé sur la base d'un examen attentif des caractéristiques

⁶ La notion de « juste valeur » ou de « valeur de marché » désigne généralement un prix négocié entre des parties indépendantes, bien informées et désireuses de réaliser une transaction. La valeur de marché est plutôt utilisée lorsque l'actif concerné bénéficie d'un marché concret relativement actif. La valeur d'usage renvoie au rendement futur de l'actif pour l'ASBL, l' AISBL ou la fondation.

⁷ Avis CNC 2020/10 du 3 juin 2020 – Dons et legs aux ASBL, AISBL et fondations tenant une comptabilité en partie double.

⁸ Avis CNC 2018/24 – Legs en duo – Associations et fondations, avis du 12 septembre 2018 ; Avis CNC 2010/16 – Traitement comptable, dans les comptes annuels des grandes et très grandes associations et fondations bénéficiaires, des subsides, dons et legs octroyés en espèces, avis du 10 novembre 2010 ; Avis CNC 2013/2 – L'emploi du compte 15 Subsides en capital par les grandes et très grandes associations et fondations, avis du 20 février 2013.

propres au subside, au don ou au legs, notamment la cause, le but et la forme dans lesquels ils sont accordés, et compte tenu en particulier de l'intention formelle de l'autorité ou de l'entité qui les accorde. Il appartient donc à l'organe d'administration de déterminer les règles de distinction entre les différentes formes de dons, legs ou subsides reçus par l'association ou la fondation.

Subsides en capital – rubrique 15

Les subsides en capital sont définis par l'AR/CSA (article 3:171, § 2, VI) comme suit :

*Sont portés sous cette rubrique, les subsides en capital **obtenus des pouvoirs publics** en considération d'investissements en immobilisations, sous déduction le cas échéant des impôts différés afférents à ces subsides ; ces impôts différés sont portés sous la rubrique du passif « VII. B. Impôts différés ».*

Ces subsides font l'objet d'une réduction échelonnée, par imputation à la rubrique « IV. C. Autres produits financiers », au rythme de la prise en charge des amortissements afférents aux immobilisations pour l'acquisition desquelles ils ont

été obtenus, et le cas échéant, à concurrence du solde, en cas de réalisation ou de mise hors service de ces immobilisations.

Les subsides en capital dont l'obtention n'est pas rattachée à des investissements en immobilisations, sont lors de leur obtention, imputés à la rubrique « I. D. Cotisations, dons, legs et subsides ».

Contrairement à l'arrêté royal du 19 décembre 2003, la notion « *obtenus des pouvoirs publics* » a été ajoutée à l'article précité. On pourrait en déduire que les subsides autres que ceux obtenus par les pouvoirs publics ne peuvent plus être inclus dans ce poste. Par conséquent, ces subsides obtenus ne sont plus enregistrés dans le compte 15 « Subsides en capital », ce qui signifie qu'elles doivent nécessairement être considérées, dans la comptabilité, comme des dons.

La Commission des normes comptables (CNC), considère dans son avis 2020/10 du 20 juin 2020⁹, que les subsides en capital dans le secteur des ASBL ne sont pas toujours accordés par les pouvoirs publics, et que la Commission va donc proposer au gouvernement de supprimer les termes « *des pouvoirs publics* ».

⁹ Avis CNC 2020/10 – Dons et legs aux ASBL, AISBL et fondations tenant une comptabilité en partie double

Provisions vs fonds affectés

Dans la pratique, il est important de distinguer clairement la constitution d'un fonds affecté de la constitution d'une provision.

Les **provisions** pour risques et charges ont pour objet de couvrir des pertes ou charges nettement circonscrites quant à leur nature, mais qui, à la date de clôture de l'exercice, sont probables ou certaines, mais indéterminées quant à leur montant (article 3:28 AR/CSA). Les provisions doivent être constituées systématiquement (article 3:31 AR/CSA) et doivent être annulées si elles ont été utilisées (article 3:33 AR/CSA). Par conséquent, la constitution d'une provision ne dépend pas des résultats de l'association.

En revanche, un **fonds affecté** est constitué en fonction de l'affectation des résultats (solde positif) de l'ASBL, de l'ASBL ou de la fondation et peut être constitué afin de couvrir des risques ou des projets de manière générale (affectation spécifique). Cela peut être le cas, par exemple, si le Conseil d'administration décide d'accepter un don pour lequel des conditions spécifiques ont été fixées par le donateur. Les fonds affectés font partie du capital social de l'ASBL, de l'ASBL ou de la fondation. Comme mentionné ci-dessus, l'affectation des résultats se fait exclusivement à l'initiative du Conseil d'administration et l'Assemblée générale doit l'approuver en même temps que les comptes annuels de l'association ou de la fondation. La constitution des fonds affectés n'est pas obligatoire, mais la CNC recommande toutefois dans son avis 2011/7 - *Fonds affectés* de constituer de tels fonds. Dans le même avis, la CNC recommande vivement de reprendre comptablement les fonds affectés lors de leur utilisation. Elle est d'avis que ceci est obligatoire lorsqu'il s'agit des fonds spécifiques.

Un fonds affecté peut également être transféré directement vers un autre fonds affecté conformément à l'avis 121/3 *Mouvements des capitaux propres*. Si l'association ou la fondation a un résultat négatif à la fin de l'exercice, elle peut décider d'apurer la perte par prélèvement sur les fonds affectés. Le prélèvement sur des fonds affectés en vue d'apurer des pertes doit toujours s'opérer par la rubrique ad hoc du compte de résultats.

Dans un souci d'exhaustivité, il est important de rappeler l'obligation, telle que stipulée dans l'AR/CSA, pour une association ou une fondation qui constitue un fonds affecté, d'inclure dans l'annexe des comptes annuels un état des fonds affectés mentionnant les règles d'évaluation adoptées pour la détermination du montant affecté. Ces règles d'évaluation doivent déterminer précisément la raison pour laquelle le fonds affecté a été constitué. Elles doivent également indiquer la manière dont le fonds sera constitué. Par exemple, le montant annuel affecté au fonds peut être déterminé sur la base d'un pourcentage du résultat positif ou d'un montant fixe (à condition, bien sûr, que le résultat positif soit suffisant), jusqu'à ce que le fonds affecté atteigne un certain montant.

Fonds de l'association - subsides en capital

Le tableau sur la page suivante donne un aperçu des différentes situations qui peuvent se présenter en ce qui concerne les dons et legs.

| # | Opération particulière | Rubrique de l'actif | Compte de contrepartie | Méthode d'évaluation (art. 3:160 AR/CSA) |
|-----|--|--|--|--|
| 1. | Dons et legs en nature, à des fins de constitution ou d'expansion | Rubrique de l'actif : Actifs immobilisés | Rubrique du passif : Fonds social : Fonds de l'association | Valeur d'acquisition OU Juste valeur, valeur de marché ou valeur d'usage |
| 2. | Dons et legs en nature, destinés à être utilisés comme actifs immobilisés | Rubrique de l'actif : Actifs immobilisés | Rubrique du passif : Subsidés en capital (*) | Valeur d'acquisition OU Juste valeur, valeur de marché ou valeur d'usage |
| 3. | Dons et legs en nature, destinés à soutenir le fonds de roulement net | Si présent à la date de l'inventaire : Rubrique de l'actif : Actifs circulants | Compte de résultats : Ventes et prestations : Cotisations, dons, legs et subsidés | Valeur d'acquisition OU Juste valeur, valeur de marché ou valeur d'usage |
| 4. | Dons et legs en nature, non affectés au fonctionnement mais destinés à être réalisés | Si présent à la date de l'inventaire : Rubrique de l'actif : Actifs circulants | Compte de résultats : Ventes et prestations : Cotisations, dons, legs et subsidés | Valeur de réalisation présumée à la date de l'inventaire |
| 5. | Dons et legs destinés à être distribués gratuitement | N'apparaissent pas comme actifs mais doivent être mentionnés dans les annexes | Pas applicable | Pas applicable |
| 6. | Biens fournis gratuitement | N'apparaissent pas comme actifs mais doivent être mentionnés dans les annexes | Pas applicable | Pas applicable |
| 7. | Biens fournis gratuitement qui peuvent être utilisés contre paiement | Si présent à la date de l'inventaire : Rubrique de l'actif : Actifs immobilisés ou Actifs circulants | Si actif immobilisé, alors au passif : Subsidés en capital (*) / Si actif circulant, alors dans le Compte de résultats : Ventes et prestations : Cotisations, dons, legs et subsidés | Valeur de marché ou valeur d'usage |
| 8. | Des prestations de bénévoles qui peuvent être monétisées | Si présent à la date de l'inventaire : Rubrique de l'actif : Actifs circulants, Stocks | Compte de résultats : Ventes et prestations : Cotisations, dons, legs et subsidés | Valeur de réalisation présumée |
| 9. | Idem, mais le bien est un actif immobilisé qui génère des revenus | Actifs immobilisés / Au moment de l'amortissement imputé au compte de résultats | Subsidés en capital (*) Une partie correspondante du subside est reprise dans les bénéfices | Valeur de marché ou valeur d'usage |
| 10. | Des prestations de bénévoles qui ne sont pas monétisées | N'apparaissent pas comme actifs mais doivent être mentionnées dans les annexes | Pas applicable | Pas applicable |
| 11. | Subsidés en espèces ou en nature à des fins de constitution ou d'expansion | Rubrique de l'actif : Actifs immobilisés ou Actifs circulants | Rubrique du passif : Fonds social : Fonds de l'association | Valeur nominale pour les espèces / Valeur d'acquisition ou valeur de marché ou valeur d'usage pour les biens en nature |
| 12. | Subsidés en espèces ou en nature ayant pour but l'acquisition d'actifs | Rubrique de l'actif : Actifs immobilisés ou Actifs circulants | Rubrique du passif : Subsidés en capital (*) Compte de résultats : Ventes et prestations : Cotisations, dons, legs et subsidés | Valeur nominale pour les espèces / Valeur d'acquisition ou valeur de marché ou valeur d'usage pour les biens en nature |
| 13. | Subsidés en espèces ou en nature pour le soutien de l'activité | Rubrique de l'actif : Actifs circulants ou Valeurs disponibles | Compte de résultats : Ventes et prestations : Cotisations, dons, legs et subsidés | Valeur nominale pour les espèces / Valeur d'acquisition ou valeur de marché ou valeur d'usage pour les biens en nature |
| 14. | Dons et legs en espèces à des fins de constitution ou d'expansion | Rubrique de l'actif : Actifs circulants | Rubrique du passif : Fonds social : Fonds de l'association | Valeur nominale du dépôt |
| 15. | Dons et legs en espèces ayant pour but l'acquisition d'actifs | Rubrique de l'actif : Actifs immobilisés | Rubrique du passif : Subsidés en capital (*) | Valeur nominale du dépôt |
| 16. | Dons et legs en espèces sans indication de leur affectation | Rubrique de l'actif : Valeurs disponibles | Compte de résultats : Ventes et prestations : Cotisations, dons, legs et subsidés | Valeur nominale du dépôt |

(*) Subsidés en capital : l'état actuel du cadre législatif (article 3:171, § 2, VI de l'AR/CSA) qui a ajouté les termes "des pouvoirs publics" à la définition de "subside en capital", semble empêcher de comptabiliser des subsidés qui n'ont pas été obtenus de pouvoirs publics en tant que subsidés en capital. Toutefois, le principe de l'image fidèle doit prévaloir et la question se pose de savoir pourquoi les subsidés autres que ceux obtenus de pouvoirs publics et qui ont une nature identique au subsidés en capital, ne peuvent pas être traités de la même manière dans les comptes.

Cas pratiques par rapport au tableau

1. *Un bureau national d'une organisation belge agréée de coopération au développement reçoit un bâtiment dans lequel des dortoirs pour réfugiés peuvent être créés. Ce don est d'une grande importance pour l'organisation car il lui permettra d'étendre considérablement ses activités dans le pays concerné.*

Traitement comptable :

Dt : #22 – Construction [valeur d'acquisition, juste valeur ou valeur d'usage (*)]

Ct : #102 – Capital social : Fonds de l'association : Moyens permanents reçus en nature

À chaque date de clôture, le bâtiment sera amorti annuellement sur la base de sa durée de vie présumée.

(*) en fonction de la décision du Conseil d'administration.

2. *Le même bureau national que celui mentionné ci-dessus reçoit du garagiste local un véhicule tout-terrain d'occasion. Ce véhicule tout-terrain sera utilisé pour des activités dans les zones rurales et remplacera également à court terme un*

véhicule tout-terrain existant. Le don est donc un soutien par la mise à disposition d'un actif immobilisé comme moyen de fonctionnement.

Traitement comptable :

Dt : 24 – matériel roulant [valeur d'acquisition, juste valeur ou valeur d'usage (*)]

Ct : #15 – Subsidés en capital

À chaque date de clôture, le véhicule tout-terrain sera amorti sur sa durée de vie présumée et le subside en capital sera comptabilisé au même taux dans les produits (#736 – Ventes et prestations : Cotisations, dons, legs et subsidés – Subsidés en capital et en intérêt).

3. *L'organisation belge agréée de coopération au développement reçoit – dans le cadre de sa collecte de fonds - des dons pour financer sa propre contribution dans son programme « DGD » en cours.*

Traitement comptable :

Dt : 55 – Banque / valeurs disponibles [Valeurs de marché ou juste valeur à la date de réception]

Ct : #73 – Ventes et prestations : Cotisations, dons, legs et subsidés

4. *L'organisation belge agréée de coopération au développement reçoit gratuitement des cartes de vœux d'une maison d'édition que l'association - dans le cadre de son programme annuel de collecte de fonds - vend lors de sa campagne annuelle.*

Traitement comptable :

- pour chaque vente au cours de l'exercice comptable :
 - Dt : #55** – Banque / Valeurs disponibles [Prix de vente]
 - Ct : #73** – Ventes et prestations : Cotisations, dons, legs et subsides
- le stock inventorié à la fin de l'exercice comptable :
 - Dt : # 34** – Stocks [Valeur de réalisation présumée]
 - Ct : #73** – Ventes et prestations : Cotisations, dons, legs et subsides

5. *L'organisation belge agréée de coopération au développement reçoit des colis alimentaires à distribuer gratuitement aux groupes cibles qui entrent dans le cadre du programme en cours de la DGD :*

Traitement comptable :

Ces biens reçus gratuitement sont également utilisés dans le cadre du fonctionnement de l'association, mais ne donnent lieu à aucun produit

indépendant. De ce fait, ils ne sont pas comptabilisés, même s'ils peuvent entraîner des charges pour l'association (par exemple, des coûts de distribution).

Si cette activité est importante, il est évident que l'association fournira les explications nécessaires dans un souci de transparence.

6. *L'organisation belge agréée de coopération au développement ne peut pas utiliser (gratuitement) un bâtiment pour l'hébergement temporaire des réfugiés. L'association utilise donc le bâtiment, qui est la propriété de la commune, sans aucune activité lucrative ou autre activité à titre onéreux.*

Traitement comptable :

Cette mise à disposition gratuite n'est pas exprimée dans la comptabilité générale comme une composante du patrimoine et n'est enregistrée ni en produits ni en charges. Si cela est important pour la compréhension des activités de l'association, il est souhaitable de commenter qualitativement ce droit d'utilisation dans l'annexe des comptes annuels.

7. *L'organisation belge agréée de coopération au développement est active dans l'éducation des réfugiés mineurs. Pour cette activité d'enseignement, l'association utilise les locaux d'une entité publique. Le droit d'utilisation de ces locaux est fixé dans un contrat de 5 ans.*

L'association met également les locaux à disposition un soir par semaine à une ASBL apparentée qui peut les utiliser contre paiement de 20 euros par soir.

Traitement comptable :

La «sous-location» devra donner lieu à un traitement comptable :

Dt : #55 – Valeurs disponibles / Banque [loyer]

Ct : #73 – Ventes et prestations : Cotisations, dons, legs et subsides

S'il existe un contrat pour cette sous-location, sans option de résiliation, cela doit être exprimé de la manière suivante dans la comptabilité :

Dt : #25 – Immobilisations détenues en location-financement et droits similaires [Valeur d'usage = 20 EUR x 52 semaines x 5 ans]

Ct : #15 – Subsidés en capital

Pendant la durée du contrat de bail, les immobilisations corporelles sont amorties et le subside en capital est enregistré au prorata de l'amortissement.

8. *Dans le cadre de la campagne de collecte de fonds, l'organisation belge agréée de coopération au développement organise une conférence sur la situation géopolitique dans les pays où l'association est active. Cette conférence est donnée par des journalistes spécialisés sur une base volontaire (gratuitement). Le prix d'entrée est de 10 EUR par personne.*

Traitement comptable :

Dt : #55 – Valeurs disponibles / Banque [nombre de personnes présentes x 10 EUR]

Ct : #73 – Ventes et prestations : Cotisations, dons, legs et subsides

9. *En juillet, un groupe de volontaires de l'organisation belge agréée de coopération au développement a aidé à mettre en place un refuge au Mali appartenant au bureau national de l'association. Ce refuge est mis à la disposition des populations locales dans le besoin pour 20 EUR par mois.*

Traitement comptable :

– La valeur de marché des travaux de rénovation est estimée à 75 000 €

Dt : # 22 – Constructions [Valeur de marché ou valeur d'usage]

Ct : # 15 – Subsidés en capital

Les travaux de rénovation sont amortis les années suivantes via le compte de résultats et les subsides en capital sont repris dans le résultat.

– Les revenus de la mise à disposition :

Dt : #55 – Valeurs disponibles / Banque

Ct : #73 – Ventes et prestations : Cotisations, dons, legs et subsides

10. *L'avocat de l'organisation belge agréée de coopération au développement s'engage à rédiger ou à réviser gratuitement tous les contrats que l'association est tenue d'établir.*

L'exemple ci-dessus relatif à des services et prestations gratuits ne nécessite pas d'enregistrement dans la comptabilité. Dans la mesure où ces services sont pertinents pour le fonctionnement de l'ASBL. Il est fortement recommandé, dans le cadre d'un objectif de transparence, qu'ils soient inclus dans l'annexe des comptes annuels.

11. *En cas de liquidation de l'ASBL ABC, les statuts stipulent que l'actif net de l'association doit être transféré dans sa totalité à une ASBL ou AISBL ayant un objet social similaire. Au moment de la liquidation, l'Assemblée générale a décidé que l'actif net, composé d'un portefeuille d'investissement de 1 000 000 EUR (valeur de marché au moment de la liquidation), sera transféré dans sa totalité à l'organisation belge agréée de coopération au développement. L'ASBL ABC a explicitement mentionné qu'il appartient au conseil d'administration de déterminer la destination de cette somme, mais que cela doit se faire dans le cadre d'un soutien permanent.*

Traitement comptable :

Dt : # 51 – Actions et parts [Valeur de marché au moment de la réception]

Ct : # 101 – Capital social : Fonds de l'association : Moyens permanents reçus en espèces / en nature

12. *L'organisation belge agréée de coopération au développement mène - dans le cadre de sa collecte de fonds - une campagne de financement spécifique afin d'acheter 50 ordinateurs portables d'occasion qui seront utilisés à des fins éducatives par son bureau national au Mali.*

Traitement comptable :

Dt : #55 – Valeurs disponibles / Banque [Valeur nominale de l'argent reçu]

Ct : #15 – Subsidés en capital

Dt : #24 – Immobilisations corporelles – ordinateurs portables [Valeur d'acquisition]

Ct : #55 – Valeurs disponibles / Banque

Les ordinateurs portables achetés sont amortis au cours des années suivantes via le compte de résultats et les subsidés en capital sont repris dans le résultat.

13. Même principe que dans l'exemple 3.

14. Même principe que dans l'exemple 11.

15. Même principe que dans l'exemple 12.

16. Même principe que dans l'exemple 3.

Fonds de l'association – Fonds affectés

1. Une question¹⁰ fréquente est de savoir si le patrimoine de départ d'une ASBL, de l'ASBL ou de la fondation est immuable ou non ; en d'autres termes, l'assemblée générale peut-elle disposer de ce patrimoine de départ, par exemple lors de l'affectation annuelle du résultat, pour le transférer vers des fonds affectés ou l'utiliser afin de couvrir les pertes encourues ?

Dans ce contexte, il convient de se référer à l'article 3:171, § 2 de l'AR/CSA qui définit la rubrique *I Fonds de l'ASBL, ASBL ou fondation* comme suit :
« *Par fonds de l'ASBL, de l'ASBL ou de la fondation, il faut entendre l'agrégat du patrimoine de départ, c'est-à-dire le patrimoine de l'ASBL, de l'ASBL ou de la fondation au premier jour du premier exercice comptable auquel s'appliquent les dispositions du présent arrêté et des moyens permanents, à savoir les dons, legs et subsides destinés exclusivement à soutenir durablement l'activité de l'ASBL, de l'ASBL ou de la fondation.* »

Le compte 100 *Patrimoine de départ* renseigne donc le patrimoine de l'association lors de l'établissement du bilan d'ouverture, soit au moment de la constitution de l'association, soit le premier jour du premier exercice comptable.

Dans ce contexte, l'ICCI est d'avis qu'en l'absence d'une disposition légale sur l'utilisation du patrimoine de départ, il convient de se référer à l'avis n° NFP/4 de la CNC, qui stipule ce qui suit : « *Le patrimoine de départ ne pourra présenter un solde négatif qu'au moment de l'établissement du bilan d'ouverture. En effet, si dans un stade ultérieur de son existence, certains actifs*

de l'association devaient par exemple être détruits, il y aura lieu d'enregistrer une charge (exceptionnelle) au compte de résultats de l'association. En l'occurrence, le compte 14 Résultat reporté sera débité et pourrait même présenter un solde négatif qui diminuera l'actif net de l'association. Dans ce cas, il n'y aura pas lieu de mouvementer le compte 100. »

D'autre part, l'avis¹¹ de la CNC concernant les fonds affectés stipule clairement que : « *Les fonds affectés sont constitués du résultat positif à affecter que l'association ou la fondation a réalisé et auquel elle souhaite donner une affectation spécifique* ». L'annexe des comptes annuels reprend un état des fonds affectés qui fait mention des **règles d'évaluation** utilisées pour déterminer le montant affecté (soulignement ajouté).

Sur la base d'une lecture combinée de l'article 3:171 de l'AR/CSA et de l'avis NFP/4 de la CNC, l'ICCI est d'avis qu'un transfert du patrimoine de départ vers les fonds affectés est par conséquent exclu. Cela ferme la porte aux transactions qui consisteraient à transférer le patrimoine de départ vers les fonds affectés afin d'imputer ultérieurement des pertes sur ces fonds affectés.

2. Pour finir, l'article 3:171, § 2 de l'AR/CSA stipule que : « *Des fonds négatifs de l'ASBL, de l'ASBL ou de la fondation peuvent être compensés avec un résultat positif de l'ASBL, de l'ASBL ou de la fondation* ». Toutefois, il convient de noter que ni le « Plan comptable minimum normalisé (PCMN) » ni le tableau des affectations et prélèvements dans les comptes annuels ne tiennent compte de cette forme d'affectation du résultat.

¹⁰ Avis ICCI du 26 avril 2010.

¹¹ Avis CNC 2011/7 - Fonds affectés du 6 avril 2011.



Vous avez des questions ou des remarques ?
Vous pouvez consulter le site de l'IRE (www.ibr-ire.be) ou nous contacter par mail adressé à tech@ibr-ire.be

