



**COMMISSION**  
DES NORMES COMPTABLES

56

## Création et mission

La Commission a été créée par l'arrêté royal du 21 octobre 1975 portant création de la Commission des Normes Comptables.

Elle a pour mission :

- de donner tout avis au gouvernement et aux Chambres à la demande de ceux-ci ou d'initiative, dans le domaine de la comptabilité et des comptes annuels;
- de développer la doctrine comptable et de formuler les principes d'une comptabilité régulière par la voie d'avis ou de recommandations.
- donner des avis motivés concernant des demandes individuelles en vue d'obtenir une dérogation à la législation, introduites par des entreprises soit au ministre des Affaires économiques soit au ministre des Classes moyennes.

## Composition

### Président

**M. JAN VERHOEYE**  
Nommé sur proposition du ministre de l'Economie

### Membres

**Mme V. TAI**  
**M. L. VAN BRANTEGEM**  
Nommés sur proposition du ministre des Finances

**M. R. QUINART**  
Nommé sur proposition du ministre du Budget

**M. H. VAN PASSEL**  
Nommé sur proposition de l'Institut  
des Réviseurs d'Entreprises

**Mme M. CLAES**  
Nommée sur proposition du Conseil de l'Institut  
des Expert-comptables et des Conseils Fiscaux

**Mme V. SLEEUWAGEN**  
Nommée sur proposition du Conseil de l'Institut  
professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés

**Mme C. COLLET**  
Nommée sur proposition du ministre des Classes moyennes, choisie sur des listes doubles présentées par les organisations représentatives des Classes moyennes

**Mme L. PINTE**  
**M. B. COLMANT**  
**Mme V. GODDEERIS**  
**M. I. DIERICKX**  
Nommé sur proposition du Conseil Central  
de l'Economie

**M. B. AMEYE**  
Nommés sur proposition du ministre de l'Economie

**M. G. GIROULLE**  
Nommé sur proposition du ministre de la Justice

**Mme C. DENDAUW**  
Nommée sur proposition du ministre des Classes moyennes

**M. T. LHOEST**  
Nommé sur proposition de la Commission bancaire,  
financière et des assurances

### Secrétariat technique

**Mme SADI PODEVIJN**  
Secrétaire générale

**Mme ELS GOSSÉ**  
Secrétaire scientifique

**Mme MARIEKE BRES**  
Secrétaire scientifique

**M. IGNACE BOGAERT**  
Secrétaire scientifique

**M. TÂN-MARC NGUYEN HUU**  
Secrétaire scientifique

**Mme ANNE-LAURE LOSSEAU**  
Secrétaire scientifique

### Traductrice

**Mme NATASA IVACIC**

### Secrétariat administratif

**Mme MICHELINE LAVENDOMME**  
Secrétaire



# SOMMAIRE

56

|  |    |
|--|----|
| <i>Méthodes d'amortissement</i>  | 3  |
| <i>Avis 2010/15, 6 octobre 2010</i>  |    |
| <i>Introduction</i>  | 3  |
| I. RÈGLES D'ÉVALUATION   | 4  |
| A. Généralités   | 4  |
| B. Frais d'établissement   | 5  |
| C. Immobilisations incorporelles et corporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps | 6  |
| 1. Amortissement ordinaires  | 6  |
| 2. Amortissements complémentaires ou exceptionnels   | 7  |
| D. Actifs réévalués  | 8  |
| II. VALEUR AMORTISSABLE  | 8  |
| III. PÉRIODE D'AMORTISSEMENT   | 10 |
| IV. MÉTHODES D'AMORTISSEMENT   | 10 |
| A. Méthode d'amortissement linéaire  | 11 |
| 1. En fonction des unités de temps   | 11 |
| 2. En fonction du volume d'activité  | 11 |
| B. Méthodes comptables d'amortissement dégressif   | 13 |
| C. Méthode d'amortissement progressif  | 13 |
| D. Méthode d'amortissements accélérés (fiscalement admise)                                   | 14 |

|  |    |
|--|----|
| <i>Traitement comptable des subsides, dons et legs, octroyés en espèces, dans le chef des grandes et très grandes associations et fondations bénéficiaires</i> | 17 |
| <i>Avis 2010/16, 10 novembre 2010</i>  |    |

|                     |    |
|---------------------|----|
| <i>Introduction</i> | 17 |
|---------------------|----|

|   |    |
|---|----|
| I. PRINCIPES DE BASE  | 20 |
| II. LES DIFFÉRENTS TYPES DE SUBSIDES  | 21 |
| A. <i>Subsides, dons et legs en espèces destinés à soutenir durablement l'activité de l'association ou de la fondation</i>  | 21 |
| B. <i>Subsides en espèces obtenus en considération d'investissements en immobilisations</i>                                 | 23 |
| C. <i>Subsides, dons et legs en espèces en vue de soutenir les opérations courantes de l'association ou de la fondation</i> | 26 |
| D. <i>Subsides en intérêts</i>  | 28 |
| III. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE DES COMPTES ANNUELS   | 30 |

|  |    |
|--|----|
| <i>Traitement comptable, dans les comptes annuels des grandes et très grandes associations et fondations, des subsides, dons et legs reçus en nature</i> | 31 |
| <i>Avis 2010/17, 10 novembre 2010</i>  |    |

|                     |    |
|---------------------|----|
| <i>Introduction</i> | 31 |
|---------------------|----|

|  |    |
|--|----|
| I. BIENS   | 32 |
| A. <i>Subsides, dons et legs destinés à soutenir durablement l'activité de l'association ou de la fondation</i>  | 33 |
| B. <i>Subsides en nature sous forme de don d'une immobilisation ou de la mise à disposition d'immobilisation</i> | 34 |
| C. <i>Subsides, dons et legs en nature destinés à soutenir le fonctionnement quotidien de l'association</i>      | 37 |
| II. SERVICES   | 39 |

|  |    |
|--|----|
| <i>Subsides et dons dans le chef de l'association ou fondation qui les octroie</i> | 43 |
| <i>Avis 2010/18, 10 novembre 2010</i>  |    |

|                     |    |
|---------------------|----|
| <i>Introduction</i> | 43 |
|---------------------|----|

|                                 |    |
|---------------------------------|----|
| I. SUBSIDES                     | 44 |
| A. <i>Subsides en espèces</i>   | 44 |
| B. <i>Subsides en nature</i>    | 44 |
| II. DONS SANS DROIT DE REPRISE  | 45 |
| A. <i>Dons en espèces</i>       | 45 |
| B. <i>Dons en nature</i>        | 45 |
| III. DONS AVEC DROIT DE REPRISE | 47 |

|   |    |
|---|----|
| <i>Subsides en capital – Notion de « pouvoirs publics »</i> | 49 |
| <i>Avis 2010/19, 10 novembre 2010</i>                       |    |





# MÉTHODES D'AMORTISSEMENT

AVIS 2010/15

6 octobre 2010

56

## MOTS-CLÉS

*actifs immobilisés – amortissements – charges d'amortissement – durée de vie économique – durée d'utilisation – durée d'utilité – frais d'établissement – méthode d'amortissement – méthode d'amortissement dégressif – méthode d'amortissement linéaire – méthode d'amortissement progressif – méthode d'amortissements accélérés – période d'amortissement – règles d'évaluation – rythme des amortissements – valeur amortissable – valeur d'activité – valeur résiduelle*

## Introduction

Sous les actifs immobilisés sont portés les éléments du patrimoine destinés à servir de façon durable l'activité de l'entreprise<sup>1</sup>. Exprimé différemment, on peut dire que les actifs immobilisés sont *utilisés*, alors que les actifs circulants sont *consommés*. Or, bon nombre d'actifs immobilisés ont une

---

1 Cf. article 15.2 de la Quatrième Directive.

durée de vie économique limitée dans le temps. Cette limitation entraîne pour l'entreprise une perte d'utilité de ses actifs immobilisés. Cette perte d'utilité est systématiquement exprimée par l'application d'amortissements. Les amortissements ont donc pour objet de répartir dans le temps la prise en charge du coût des investissements dont la durée de vie est limitée.

## I. RÈGLES D'ÉVALUATION

### A Généralités

Pour le calcul des charges d'amortissement, il convient tout d'abord de déterminer les règles d'évaluation<sup>2</sup>.

L'article 28, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (ci-après AR C.Soc.) stipule que chaque société détermine les règles qui président aux évaluations dans l'inventaire et, notamment, aux constitutions et ajustements d'amortissements. Ces règles d'évaluation sont résumées dans l'annexe et sont suffisamment précises pour permettre au lecteur des comptes annuels d'apprécier les méthodes d'évaluation adoptées<sup>3</sup>.

Conformément à l'article 45, al. 1<sup>er</sup> de l'AR C.Soc., on entend par « amortissements » les montants pris en charge par le compte de résultats, relatifs aux frais d'établissement et aux immobilisations corporelles et incorporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps, en vue de répartir le montant de ces frais d'établissement et le coût d'acquisition (éventuellement réévalué) de ces immobilisations sur leur durée d'utilité ou d'utilisation probable.

Toutefois, l'AR C.Soc. prévoit une exception à ce régime d'amortissements économiquement justifiés. Conformément aux articles 61 et 64 de l'AR

---

2 En ce qui concerne les règles d'évaluation, le Rapport au Roi de l'AR du 8 octobre 1976 (MB du 19 octobre 1976) apporte cette précision utile: « Tout d'abord, les éléments du patrimoine sont considérés dans leur finalité concrète pour l'entreprise, dans la continuité de leur mise en œuvre et davantage, dès lors, en termes d'utilité économique qu'en termes de valeurs à réaliser. Les règles qui président à leur évaluation sont placées dans la dépendance de cette finalité ».

3 Article 28, § 1<sup>er</sup>, al. 2 AR C.Soc.



C.Soc., les immobilisations incorporelles et corporelles peuvent en effet faire l'objet d'un plan d'amortissement accéléré, conformément aux dispositions fiscales en la matière<sup>4</sup>.

Les amortissements doivent répondre aux critères de prudence, de sincérité et de bonne foi et sont spécifiques aux éléments de l'actif pour lesquels ils ont été constitués ou actés<sup>5</sup>. Toutefois, les éléments de l'actif dont les caractéristiques techniques ou juridiques sont entièrement identiques peuvent toutefois faire globalement l'objet d'amortissements ou de réductions de valeur<sup>6</sup>.

Il est également important que, conformément à l'article 48 de l'AR C.Soc., les amortissements soient constitués systématiquement. Ils ne peuvent dépendre du résultat de l'exercice<sup>7</sup>.

## B. *Frais d'établissement*

Sont portés sous la rubrique *Frais d'établissement*, s'ils ne sont pas pris en charge à un autre titre durant l'exercice au cours duquel ils ont été exposés, les frais qui se rattachent à la constitution, au développement ou à la restructuration de la société, tels que les frais de constitution ou d'augmentation de capital, les frais d'émission d'emprunts, et les frais de restructuration<sup>8</sup>.

Les frais d'établissement font l'objet d'amortissements appropriés, par tranches annuelles de vingt pour cent au moins des sommes réellement dépensées. Par contre, l'amortissement des frais d'émission d'emprunts peut être réparti sur toute la durée de l'emprunt<sup>9</sup>.

---

4 Cf. *infra*.

5 Articles 46 et 47 AR C.Soc.

6 Article 47 AR C.Soc.

7 En introduisant cette règle, le législateur a mis fin à une ancienne pratique courante, mais fortement contestée sous l'angle du droit commercial, qui consistait à arrêter ou limiter les amortissements lorsque la comptabilité affichait une perte ou un bénéfice minime ou que le contribuable devait encore épurer des pertes précédentes importantes (L. Van Den Hauwe, "De afschrijving in het Belgisch fiscaal en boekhoudrecht. Enkele beschouwingen omtrent begrip en toepassingsvoorwaarden", *R.W.* 1989-90, 866).

8 Article 95 AR C.Soc. Les frais de restructuration ne peuvent être portés à l'actif que s'ils répondent à certaines conditions, voir l'article 58 AR C.Soc.

9 Article 59 AR C.Soc.

## *C. Immobilisations incorporelles et corporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps*

### **1. Amortissement ordinaires**

Les immobilisations incorporelles sont des ressources de nature incorporelle affectées à l'activité de l'entreprise et dont celle-ci attend des avantages économiques futurs.

Les immobilisations corporelles sont détenues en vue soit d'être utilisées pour la production ou la fourniture de biens ou de services, soit d'être louées à des tiers, soit encore à des fins administratives. Les immobilisations corporelles dont la durée de vie est limitée dans le temps constituent pour ainsi dire un stock de prestations de production potentielles, dont la consommation progressive s'étale sur plusieurs exercices.

Les pertes de valeur des immobilisations corporelles et incorporelles dont la durée de vie est limitée dans le temps sont prises en charge par la voie d'amortissements. Si l'AR C.Soc. ne détermine pas de durée d'amortissement minimale, il prescrit, par contre, que si l'amortissement des frais de recherche et de développement ou de goodwill est réparti sur une durée supérieure à cinq ans, cela soit justifié dans l'annexe<sup>10</sup>.

Les amortissements doivent être calculés selon un plan établi par l'organe d'administration<sup>11</sup>.

La détermination de la charge d'amortissement est fondée sur les éléments suivants:

- la valeur amortissable;
- l'estimation de la durée de vie économique de l'actif;

---

<sup>10</sup> Article 61, § 1<sup>er</sup>, alinéa 4 AR C.Soc.

<sup>11</sup> Art. 61, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup> et 64, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup> AR C.Soc.





- le rythme de consommation du stock de prestations: régulier, dégressif, progressif ou au *pro rata* (c'est-à-dire, en fonction de la consommation des unités de prestation)<sup>12</sup>.

Cependant, lorsque l'amortissement effectué conformément au plan établi précédemment s'avère trop rapide, en raison de la modification des circonstances économiques ou technologiques, les amortissements peuvent faire l'objet d'une reprise<sup>13</sup>. Cette reprise doit être prise en résultat par la voie des produits exceptionnels.

## 2. Amortissements complémentaires ou exceptionnels

Si, à la date d'inventaire, la valeur comptable de l'immobilisation dépasse sa valeur d'utilisation par la société, celle-ci fait l'objet d'amortissements complémentaires ou exceptionnels<sup>14</sup>. Ces amortissements sont comptabilisés sous les charges exceptionnelles.

Cependant, si ces amortissements complémentaires s'imposent systématiquement, il est nécessaire de modifier le plan d'amortissement afin de réaliser une meilleure concordance entre les amortissements comptabilisés et la durée de vie économique du bien.

En cas de rupture de la continuité des activités de la société, de désaffectation, ou si elles ont cessées d'être affectées durablement à l'activité de la société, les immobilisations corporelles font l'objet d'un amortissement exceptionnel pour en aligner l'évaluation sur leur valeur probable de réalisation<sup>15</sup>.

Les amortissements complémentaires ou exceptionnels qui ne sont plus justifiés, font l'objet d'une reprise à concurrence d'un montant égal aux amortissements complémentaires comptabilisés antérieurement<sup>16</sup>. Cette reprise doit être prise en résultat par la voie des produits exceptionnels.

---

12 E. De Lembre, *Grondige studie van de jaarrekening naar Belgisch recht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 366-367.

13 Les articles 61, § 1<sup>er</sup>, al. 3 et 64, § 1<sup>er</sup>, al. 3 AR C.Soc.

14 Les articles 61, § 1<sup>er</sup>, al. 2 et 64, § 1<sup>er</sup>, al. 2 AR C.Soc.

15 Les articles 28, § 2, al. 2, b et 65 AR C.Soc.

16 Les articles 61, § 1<sup>er</sup>, al. 3 et 64, § 1<sup>er</sup>, al. 3 AR C.Soc.

## D. Actifs réévalués

Si les immobilisations corporelles dont la durée de vie est limitée dans le temps sont réévaluées, la valeur réévaluée de l'immobilisation doit faire l'objet d'amortissements sur la durée de vie résiduelle probable<sup>17</sup>. Ces amortissements supplémentaires sont comptabilisés parmi les résultats d'exploitation.

Lors de la réévaluation, la plus-value de réévaluation est portée directement à la rubrique du passif *Plus-values de réévaluation*, toutefois elle peut être transférée aux réserves disponibles à concurrence de la partie amortie. De l'avis de la Commission, une telle procédure est recommandable<sup>18</sup>.

## II. VALEUR AMORTISSABLE

Conformément à l'article 45 de l'AR C.Soc., la valeur amortissable est égale à la valeur d'acquisition (éventuellement réévaluée)<sup>19</sup>. Bien que l'AR C.Soc. ne fasse pas expressément mention de la valeur résiduelle, son utilisation dans le calcul de la valeur amortissable d'un élément de l'actif n'est pas contraire à l'AR C.Soc. ni à la Quatrième Directive.<sup>20</sup>

La question a été posée de savoir si le plan d'amortissement relatif à un actif immobilisé dont la durée d'utilisation est limitée dans le temps, peut ou doit continuer à être appliqué si la valeur «réelle» du bien en cause vient, en raison de la dépréciation de la monnaie (l'inflation) ou de l'évolution des conditions du marché, à dépasser sa valeur comptable.

Le problème se pose essentiellement pour les immeubles bâtis. Pour ceux-ci, la durée d'utilisation est, en général, fort longue de sorte que la dotation

---

17 Article 57, § 2 AR C.Soc.

18 Avis 113/4 « Incorporation au capital de plus-values de réévaluation », *Bulletin CNC*, n° 10, avril 1983, 8-9.

19 Article 45 AR C.Soc. stipule que: « Par amortissements on entend les montants pris en charge par 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 d'utilité ou d'utilisation probable » (nous soulignons).

20 Communication interprétative concernant certains articles de la Quatrième Directive et de la Septième Directive du Conseil en matière comptable, *JO. C.* 20 janvier 1998, n° 16, 9, n° 34.



annuelle aux amortissement est, en pourcentage par rapport à la valeur d'acquisition, relativement réduite. Dans le même moment, la dépréciation de la monnaie (l'inflation), l'accroissement des coûts de construction et l'évolution du marché immobilier peuvent provoquer une croissance à un rythme plus rapide, de la valeur de l'immeuble, que cette valeur soit appréciée en terme de valeur vénale ou de valeur de remplacement. Celle-ci peut dès lors dépasser non seulement la valeur comptable du bien en cause, mais également son prix d'acquisition.

Dans une telle situation et s'agissant d'actifs affectés durablement par l'entreprise à son exploitation s'impose-t-il encore, voire est-il encore licite, de poursuivre la politique d'amortissement établie ?

A l'appui d'une réponse négative, on peut faire valoir que la poursuite des amortissements conduirait à une sous-évaluation du bien au bilan qui est incompatible avec l'exigence de sincérité et de bonne foi formulée par l'article 46 de l'AR C.Soc.

Cependant, de l'avis de la Commission, le seul fait que la valeur vénale ou la valeur de remplacement d'un actif immobilisé dont l'usage est limité dans le temps, dépasserait sa valeur comptable ne justifie pas et ne permet pas l'arrêt de la politique d'amortissement précédemment établie.

L'évolution de la « valeur » du bien en cause ne pourrait influencer la politique d'amortissement sur base du prix d'acquisition qu'à la suite d'une re-définition de cette politique, axée sur une réestimation de la durée d'utilisation économique probable du bien ou de sa valeur résiduaire au terme de cette période.

Enfin, si la valeur d'utilisation du bien dépasse durablement la valeur pour laquelle il est repris au bilan, la préoccupation de montrer dans les comptes annuels la consistance réelle du patrimoine de l'entreprise résultera tout naturellement d'une réévaluation opérée conformément à l'article 57 de l'AR C.Soc.

### III. PÉRIODE D'AMORTISSEMENT

Les amortissements répartissent les frais d'acquisition d'une immobilisation sur sa durée d'utilité ou d'utilisation probable, ou encore sur la durée de vie économique de l'actif. Cette durée de vie doit être estimée. La durée d'utilité ou d'utilisation dépend de l'usure technique<sup>21</sup> et économique<sup>22</sup>.

Cette durée de vie économique peut être exprimée en unités de temps, unités de consommation ou une combinaison des deux :

- la durée simple: l'amortissement exprimé en nombre d'années sert de base au calcul de la durée d'utilité. L'entreprise prévoit qu'elle épuisera la totalité de son stock de prestations sur un certain nombre d'années;
- l'utilisation purement quantitative: le stock de prestations de l'actif est exprimé en unités quantitativement mesurables;
- une combinaison de la durée et de l'utilisation: la durée de vie est exprimée en unités de temps, d'une part, et en unités de consommation, d'autre part<sup>23</sup>.

### IV. MÉTHODES D'AMORTISSEMENT<sup>24</sup>

L'AR C.Soc. se limite à consacrer des principes généraux<sup>25</sup>. Il ne prévoit pas de règles précises concernant le rythme des amortissements annuels.

Le régime d'amortissement peut être linéaire, dégressif ou lié à des critères objectifs tels que l'intensité de l'utilisation du bien ou le volume de la production. Tous ces régimes sont admissibles au regard de l'AR C.Soc., pour

---

21 « Vieillessement » à la suite de l'utilisation.

22 « Vieillessement » à la suite du développement technologique.

23 E. De Lembre, *Grandige studie van de jaarrekening naar Belgisch recht*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 366-367.

24 La Commission ne se prononce pas sur les implications fiscales de ces méthodes d'amortissement.

25 Cf. le Rapport au Roi de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, MB du 19 octobre 1976: « L'arrêté est situé sur le plan des principes généraux; aussi, n'a-t-il pas résolu les nombreux cas particuliers que la diversité des entreprises et de leurs opérations ainsi que les circonstances peuvent soulever ».



autant qu'ils correspondent soit à l'échelonnement de la répartition du coût d'acquisition sur la durée de vie économique probable de l'immobilisation, soit à un système d'amortissements accélérés fiscalement admis<sup>26</sup>.

Un actif peut également être subdivisé en plusieurs composantes, permettant l'amortissement de chaque composante sur sa propre durée de vie économique.

L'entreprise est tenue de donner dans l'annexe aux comptes annuels une description des méthodes d'amortissement pratiquées, accompagnée d'un commentaire approprié sur les conséquences chiffrées des pratiques arrêtées.

## *A. Méthode d'amortissement linéaire*

La méthode d'amortissement linéaire consiste à effectuer un amortissement constant en fonction du temps et/ou de l'usage pendant la période d'amortissement.

### **1. En fonction des unités de temps**

L'amortissement est effectué en fonction du temps. L'annuité d'amortissement est égale à la valeur amortissable divisée par le nombre d'années estimées d'utilisation de l'actif.

#### *Exemple*

Une imprimerie achète une presse à imprimer à 100.000 euros (prix d'achat, y compris tous les frais accessoires). La durée de vie économique de la presse à imprimer est estimée à 5 ans. Le taux d'amortissement est par conséquent égal à  $100/5=20$ . L'annuité d'amortissement linéaire s'élève dès lors à 20.000 euros.

### **2. En fonction du volume d'activité**

#### *Volume d'activité simple*

En cas d'amortissement en fonction du volume d'activité simple, la durée de vie de l'actif est exprimée en unités de consommation et fait l'objet d'un

---

<sup>26</sup> Cf. l'avis 112/1 « Amortissements accélérés », *Bulletin CNC*, n° 3, juillet 1978, 15-20.

amortissement constant en fonction de la consommation<sup>27</sup>. En divisant le montant total amortissable par le nombre de prestations (p. ex. les heures-machine), on obtient le taux d'amortissement par unité de prestation (p. ex. par heure-machine).

### *Exemple*

Une imprimerie achète une presse à imprimer à 100.000 euros (prix d'achat, y compris tous les frais accessoires). Il est prévu d'imprimer 10.000.000 journaux avec cette presse. Le coût d'amortissement par journal s'élève dès lors à  $100.000 / 10.000.000 = 0,01$  euro. Au cours de l'année X, 2.300.000 journaux sont imprimés. Il convient dès lors de comptabiliser un amortissement de 23.000 euros.

### *Volume d'activité mixte*

Cette méthode d'amortissement suit une double approche. L'actif fait l'objet d'un amortissement constant en fonction de son utilisation, pour autant que cette utilisation entraîne un amortissement supérieur au *pro rata* de l'utilisation sur la durée maximale. Si, pendant une certaine période, l'utilisation quantitative est inférieure à ce *pro rata*, ce sera le temps qui sera pris comme base d'amortissement.

En d'autres termes, l'annuité d'amortissement sera au moins toujours égale à l'annuité d'amortissement linéaire en fonction du temps.

### *Exemple*

Une imprimerie achète une presse à imprimer à 100.000 euros (prix d'achat, y compris tous les frais accessoires). La durée de vie économique de la presse est estimée à 5 ans et il est prévu d'imprimer 10.000.000 journaux avec cette presse. Au cours de l'année X, 1.800.000 journaux sont imprimés. Etant donné que l'amortissement en fonction de l'utilisation (18.000) est inférieur à celui en fonction du temps (20.000), le temps sera pris comme base et un amortissement de 20.000 euros sera pris en résultat.

---

<sup>27</sup> Voir par exemple l'avis 158/1 « Traitement comptable de l'acquisition, de l'amortissement et de l'exploitation en concession d'une ressource naturelle », *Bulletin CNC*, n° 23, décembre 1988, 18-20.



## B. Méthodes comptables d'amortissement dégressif

La méthode d'amortissement dégressif consiste à diminuer les charges d'amortissement au cours de la période d'amortissement. La première utilisation entraînerait en quelque sorte un vieillissement plus important que l'utilisation ultérieure.

La méthode d'amortissement dégressif est, sous l'angle du droit comptable, acceptable pour autant qu'elle corresponde à la répartition du prix d'acquisition sur la durée de vie probable de l'actif (ou à un système d'amortissements accélérés fiscalement admis<sup>28</sup>).

### *Exemple*

Une imprimerie achète une presse à imprimer à 100.000 euros (prix d'achat, y compris tous les frais accessoires). La durée de vie économique de la presse est estimée à 5 ans. L'entreprise décide d'amortir la presse sur la base d'un pourcentage dégressif du total du montant amortissable. Au cours de ces 5 années, les amortissements effectués représentent respectivement 28%, 24%, 20%, 16% et 12% des 100.000 euros.

## C. Méthode d'amortissement progressif

La méthode d'amortissement progressif consiste à augmenter les charges d'amortissement au cours de la période d'amortissement.

De l'avis de la Commission, l'adoption d'un plan d'amortissement progressif est admissible, pour autant que ce plan soit *in concreto* justifié au regard des critères de prudence, de sincérité et de bonne foi.

### *Exemple*

Une imprimerie achète une presse à imprimer à 100.000 euros (prix d'achat, y compris tous les frais accessoires). La durée de vie économique de la presse est estimée à 5 ans. L'entreprise décide d'amortir la presse sur la base d'un pourcentage progressif, car elle attend au fur et à mesure de l'écoulement de ces 5 années, une utilisation croissante de la presse. Au cours de ces 5 années, les amortissements effectués représentent respectivement 12%, 16%, 20%, 24% et 28% des 100.000 euros.

---

<sup>28</sup> Cf. *infra*.

## D. Méthode d'amortissements accélérés (fiscalement admise)

Au moment de la promulgation de l'arrêté royal du 8 octobre 1976<sup>29</sup>, il existait deux régimes fiscaux d'amortissements accélérés: l'amortissement dégressif<sup>30</sup> et l'amortissement linéaire double<sup>31</sup>. L'article 28 de l'arrêté royal ne se référait toutefois pas explicitement à ces deux systèmes. En effet, il a été rédigé dans des termes généraux, afin de couvrir les différentes techniques d'amortissements qui pourraient être introduites dans la réglementation fiscale<sup>32</sup>. En vertu des articles 61, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup> et 64, § 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup> de l'AR C.Soc., tous les systèmes d'amortissements accélérés fiscalement admis sont dès lors admissibles<sup>33</sup>.

Si l'application d'un plan d'amortissement accéléré conduit à anticiper de manière significative, la prise en charge des amortissements par rapport à ce qui est économiquement justifié, il doit être fait mention dans l'annexe de la différence entre le montant cumulé de ces amortissements actés et celui des amortissements économiquement justifiés, ainsi que de l'influence sur le montant des amortissements grevant le compte de résultats de l'exercice, d'amortissements excédant les amortissements économiquement justifiés, pris en charge au cours de l'exercice ou au cours d'exercices antérieurs<sup>34</sup>.

### Exemple

Une imprimerie achète une presse à imprimer à 100.000 euros (prix d'achat, y compris tous les frais accessoires). La durée de vie économique de la presse est estimée à 5 ans. L'entreprise décide d'amortir la presse sur la base de la méthode fiscale d'amortissements dégressifs.

---

29 Arrêté royal relatif aux comptes annuels des entreprises, MB du 19 octobre 1976.

30 Article 49 CIR 64 (cf. l'article 64 CIR 92). Pour le calcul de l'amortissement dégressif, voir les articles 36 à 38 AR CIR 92. Voir également le *Com. I.B.* 1992, n° 61/155 – 61/201.

31 Entre-temps, les régimes particuliers relatifs à l'amortissement linéaire double ont été abrogés, par des décrets, pour la région flamande et la région wallonne. En revanche, l'abrogation de ces régimes pour la région de Bruxelles-Capital n'est pas encore entrée en vigueur.

32 Voir l'avis 112/1 « Amortissements accélérés », *Bulletin CNC*, n° 3, juillet 1978, 15-20.

33 En effet, les articles 61, § 1<sup>er</sup> et 64, § 1<sup>er</sup> sont basés sur les articles 28, § 2 AR du 8.10.1976.

34 Article 61, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>er</sup> alinéa et article 64, § 1<sup>er</sup>, 1<sup>er</sup> alinéa AR C.Soc.





Pendant la première année, 40% de 100.000 est amorti; pendant la deuxième année, 40% de 60.000 (valeur résiduelle) est amorti; à partir de la troisième année, l'annuité d'amortissement dégressive ne dépasse plus l'annuité d'amortissement linéaire et l'imprimerie choisit l'annuité d'amortissement linéaire (20.000) et pendant la quatrième année, le solde est amorti (16.000).





# TRAITEMENT COMPTABLE DES SUBSIDES, DONS ET LEGS, OCTROYÉS EN ESPÈCES, DANS LE CHEF DES GRANDES ET TRÈS GRANDES ASSOCIATIONS ET FONDATIONS BÉNÉFICIAIRES

AVIS 2010/16  
10 novembre 2010

56

## MOTS-CLÉS

*à titre gratuit – abandon de créance – association sans but lucratif – don – fondation – fonds associatifs – legs – montants compensatoires destinés à réduire le coût salarial – moyens permanents – subside – subside d'exploitation – subside en capital – subside en intérêts*

## Introduction

Les grandes<sup>1</sup> et très grandes<sup>2</sup> associations et fondations ont l'obligation de tenir une comptabilité et d'établir des comptes annuels conformément aux dispositions applicables aux sociétés commerciales et industrielles, notamment conformément à la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises et ses arrêtés d'exécution, de même que l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (ci-après AR C.Soc.).

---

1 Articles 17, § 3; 37, § 3 et 53, § 3 de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations.

2 Articles 17, § 5; 37, § 5 et 53, § 5 de la loi du 27 juin 1921.

Ces dispositions ont été adaptées à la nature particulière de leurs activités et à leur statut légal 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 (ci-après AR du 19 décembre 2003)<sup>3</sup>.

Les associations et fondations obtiennent régulièrement des ressources et des biens gratuits avec pour objectif d'exécuter certains services ou programmes. Il peut par exemple s'agir :

- de subsides en espèces versés régulièrement par une autorité déterminée ou par d'autres institutions non lucratives ;
- de dons ou subsides, 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 ;
- 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<sup>4</sup>, ou encore ;
- de subsides sous forme d'abandons de créances.

La différence entre un don<sup>5</sup> et un subside n'est pas toujours claire, étant donné que, lorsqu'il s'agit d'associations et de fondations, ces notions juridiques peuvent être assez proches.

De l'avis de la Commission, le législateur a en effet souhaité donner à la notion de subside une portée plus large pour les associations et fondations que pour les sociétés commerciales et industrielles. Cette interprétation repose sur deux éléments :

- les subsides pris en résultats sont enregistrés au poste I.D. *Cotisations, dons, legs et subsides*<sup>6</sup> au titre de produits d'exploitation ;

---

3 MB du 30 décembre 2003.

4 E. De Lembre et autres, "Le nouveau régime comptable des grandes et très grandes associations", brochure consultable sur le site internet du SPF Justice, [http://www.just.fgov.be/img\\_justice/publications/pdf/67.pdf](http://www.just.fgov.be/img_justice/publications/pdf/67.pdf), mars 2004, 28.

5 Cet avis s'applique à tous les dons (dons notariés, le don manuel, ...).

6 Dans le schéma complet du compte de résultats. Les associations et fondations qui utilisent le schéma abrégé du compte de résultats, enregistrent les subsides concernés sous leur « Marge brute ».



- dans la définition du contenu du poste VI. *Subsides en capital* à l'article 95, § 2 AR C.Soc., telle qu'elle s'applique aux associations et fondations visées par l'AR du 19 décembre 2003, les mots « des pouvoirs publics » sont omis<sup>7</sup>.

Les subsides, au sens de cet avis, peuvent dès lors être octroyés par les pouvoirs publics, des personnes physiques ou toute autre entité<sup>8</sup>.

L'AR du 19 décembre 2003 introduit, sur le plan comptable, une nouvelle forme de subsides destinés exclusivement à soutenir durablement l'activité de l'association ou de la fondation. Ceux-ci sont enregistrés en tant que moyens permanents parmi les fonds associatifs de l'association ou de la fondation.

Ainsi, l'AR du 19 décembre 2003 fait la distinction entre trois grandes catégories de subsides :

- les subsides destinés exclusivement à soutenir durablement l'activité de l'association ou de la fondation, qui conduisent à augmenter de manière permanente les fonds associatifs de l'association ou de la fondation et qui donc seront enregistrés en tant que moyens permanents ;
- les subsides qui seront investis dans des actifs immobilisés et seront enregistrés parmi les subsides en capital (comptabilisés parmi les fonds propres) ; et
- les subsides d'exploitation ou en intérêts qui visent à couvrir certains frais de fonctionnement ou de financement liés aux activités courantes de l'association ou de la fondation et inscrits au compte de résultats.

Le présent avis abordera la question du traitement comptable des subsides, dons et legs octroyés en espèces, y compris les abandons de créances, du point de vue de l'association ou fondation bénéficiaire. Le présent avis ne traite pas des fonds affectés<sup>9</sup>.

---

7 Art. 19, § 2, 3° AR du 19 décembre 2003.

8 Association, société, ...

9 Les fonds affectés sont constitués du résultat positif qui l'association ou la fondation réalise et auquel elle souhaite donner une affectation très spécifique. Les fonds affectés feront l'objet d'un avis distinct.

On relèvera que les principes qui se dégagent des avis que la Commission a déjà publiés concernant cette matière dans le cadre de ses compétences en matière de comptabilité des sociétés commerciales et industrielles s'appliquent également aux associations et fondations soumises à l'AR du 19 décembre 2003, sans préjudice, naturellement, des particularités développées dans le présent avis.

On citera en particulier l'avis 2009/3 qui traite de la question des subventions d'investissement dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années, telles que les subventions VIPA<sup>10</sup>.

## I. PRINCIPES DE BASE

Tout subside, don ou legs est caractérisé par trois éléments :

1. **cause** : il s'agit de la raison, la motivation pour laquelle le subside, don ou legs est octroyé;
2. **forme** : il s'agit de la forme sous laquelle le subside, don ou legs est attribué;
3. **objet** : il s'agit de l'objectif poursuivi par l'octroi du subside, don ou legs.

A côté de ces trois caractéristiques principales, les subsides, dons et legs peuvent se différencier en fonction de leurs modalités d'exécution. Par exemple, un subside peut en effet être assorti d'un acompte. Son paiement peut également être étalé dans le temps.

Le traitement comptable adéquat sera déterminé par un examen attentif des caractéristiques propres du subside, don ou legs, notamment la cause, l'objet et la forme sous laquelle il est octroyé, en tenant compte en particulier de l'intention formelle du pouvoir ou de l'entité d'octroi.

A cet égard, la Commission tient tout particulièrement à rappeler la responsabilité qu'assume dans cette matière l'organe d'administration. Il se doit

---

<sup>10</sup> Avis CNC 2009/3 « Traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années. », *Bulletin CNC*, n° 50, novembre 2009, 37-40.



de déterminer les règles qui, dans le respect des dispositions de l'AR du 19 décembre 2003, mais compte tenu de ses caractéristiques propres, président aux évaluations dans l'inventaire prévu à l'article 9, § 1<sup>er</sup> de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises<sup>11</sup>.

## II. LES DIFFÉRENTS TYPES DE SUBSIDES

### A. *Subsides, dons et legs en espèces destinés à soutenir durablement l'activité de l'association ou de la fondation*

Si les subsides, dons ou legs fournissent des moyens permanents en vue de soutenir durablement l'activité de l'association ou de la fondation, ces derniers doivent être enregistrés sous le poste du passif I. *Fonds associatifs*. Cette ressource permanente n'est pas prise en résultats de manière étalée.

L'article 19, § 2, 1<sup>o</sup> de l'AR du 19 décembre 2003 définit le contenu du poste *Fonds associatifs* (en remplacement du poste *Capital souscrit* applicable aux sociétés) de la manière suivante :

*« Par fonds associatifs il faut entendre l'agrégat du patrimoine de départ, c'est-à-dire le patrimoine de l'association 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'association. »*

De l'avis de la Commission, l'usage du terme « exclusivement » impose une lecture restrictive de l'article susmentionné.

Par conséquent, en ce qui concerne les subsides, le poste I. *Fonds associatifs* doit être réservée aux subsides qui ne répondent ni à la notion de subside

---

11 Article 28, § 1<sup>er</sup> AR C.Soc., tel qu'il est applicable aux associations et fondations.

en capital<sup>12</sup> ni à la notion de subside d'exploitation ou de subside en intérêts et qui, sans équivoque, ont pour objet le soutien durable de l'association ou de la fondation, à l'exclusion de toute autre affectation.

De l'avis de la Commission, par « soutien durable », il faut entendre un soutien qui produit des effets à long terme sur le patrimoine de l'association ou de la fondation, *a fortiori* d'une durée supérieure à un an. Ce caractère durable va de pair avec une modification structurelle de l'assise financière de l'association ou de la fondation. Il ne peut pas avoir pour unique objet le financement de dépenses de fonctionnement courantes de l'exercice au cours duquel il est obtenu, même si ce type de subside est récurrent.

Dans l'hypothèse où ce subside, don ou legs prend la forme d'un abandon de créances, le crédit du compte 1011 *Moyens permanents reçus en espèces* s'opérera par le débit du ou des compte(s) de dettes concernés.

Rien ne s'oppose à ce que le compte 1011 soit par exemple ventilé comme suit :

10110      *Moyens permanents reçus en espèces*  
10111      *Moyens permanents reçus par abandon de créances*

On relèvera qu'il faudra rechercher dans le motif de l'abandon de créances la justification de l'enregistrement dudit subside au titre de moyens permanents.

### *Exemple 1*

Une association sportive est lourdement endettée à long terme à l'égard d'institutions de crédit en considération de l'extension de ses activités. Cependant, des frais accessoires et récurrents ont été sous-estimés, ce qui déséquilibre sa situation financière et entraîne une trésorerie négative structurelle. L'autorité communale décide de redresser la situation financière de l'association en lui attribuant un subside de 250.000 euros en vue de lui permettre de rembourser son emprunt. Ce subside modifie durablement la structure financière de l'association.

---

12 En d'autres termes, les subsides obtenus en considération d'investissements en immobilisations avec une durée de vie limitée seront portés sous le poste *Subsides en capital* et pas sous le poste *Fonds associatifs* (cf. *infra*).





|     |   |            |
|-----|---|------------|
| 550 | Etablissements de crédit : comptes courants | 250.000,00 |
|     | à 1011 Moyens permanents reçus en espèces   | 250.000,00 |

### *Exemple 2*

Une association active dans l'aide à la jeunesse souhaite développer une nouvelle capacité d'accueil pour organiser des stages de vacances à l'attention d'enfants issus de populations défavorisées. Une entité liée lui fournit des moyens financiers supplémentaires (500.000 euros) en vue de se développer. Lorsque le droit à l'obtention du subside est certain<sup>13</sup>, l'écriture comptable est la suivante :

|     |   |            |
|-----|---|------------|
| 416 | Créances diverses : subsides à recevoir   | 500.000,00 |
|     | à 1011 Moyens permanents reçus en espèces | 500.000,00 |

## **B. Subsidés en espèces obtenus en considération d'investissements en immobilisations**

L'article 19, § 2, 3° de l'AR du 19 décembre 2003 prévoit l'adaptation de la définition du poste de subsides en capital visé à l'article 95, § 2 de l'AR du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés. L'article 95 AR C.Soc., tel qu'il s'applique aux associations et fondations, est adapté de la manière suivante :

### *Rubrique VI Subsidés en capital*

*Sont portés sous cette rubrique, les subsides en capital obtenus en considération d'investissements en immobilisations. Ils font l'objet d'une réduction échelonnée, par imputation à la rubrique I.D Cotisations, dons, legs et subsides, au rythme de la prise en charge des amortissements afférents aux immobilisations pour l'acquisition desquelles ils ont été obtenus, ou le cas échéant, à concurrence du solde, en cas de réalisation ou de mise hors service de ces immobilisations.*

---

13 Pour l'appréciation du caractère certain du droit au paiement du subside, voir l'avis CNC 2009/3 « Traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années », *Bulletin CNC*, n° 50, novembre 2009, 37-40.

Le Rapport au Roi de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 stipule que les dons, legs et subsides qui visent à constituer un actif immobilisé affecté de manière durable à l'activité de l'association, doivent être comptabilisés sous le poste de subsides en capital<sup>14</sup>.

La Commission est d'avis que, si l'association ou la fondation investit dans des immobilisations dont la durée d'utilisation n'est pas limitée (comme par exemple des terrains) ou dont la fonctionnalité est constante<sup>15</sup>, le subside peut être comptabilisé parmi les fonds permanents de l'association ou de la fondation à cause de son caractère durable. Etant donné que ces immobilisations ne seront pas amorties, la Commission est d'avis que la prise en produits est également de moindre importance. La Commission proposera par conséquent d'adapter la définition du contenu du poste *Subsides en capital* repris à l'article 19, § 2, 3° de l'AR du 19 décembre 2003 comme suit: « Sont portés sous ce poste, les subsides en capital obtenus en considération d'investissements en immobilisations avec une durée d'utilisation limitée ».

Les subsides en capital utilisés en considération d'investissements en immobilisations qui font l'objet d'amortissements, sont pris en résultats de manière étalée.

### *Exemple 1*

Une association organisant des cours de plongée sous-marine perçoit un subside de 15.000 euros en vue de financer l'acquisition de nouveau matériel (bouteilles de plongée et combinaisons). Ce matériel fait l'objet d'un amortissement sur trois ans<sup>16</sup>.

Lorsque le droit à l'obtention du subside est certain<sup>17</sup>, l'écriture comptable est la suivante:

---

14 MB du 30 décembre 2003.

15 L'article 64 AR C.Soc., tel qu'il est applicable aux associations, prévoit en effet dans son paragraphe 3 que, lorsque la fonctionnalité d'une immobilisation corporelle est constante, le conseil d'administration de l'association peut, moyennant mention et justification en annexe, décider de ne pas amortir cette immobilisation corporelle et de prendre en charge les coûts d'entretien et de remplacement qui y sont liés.

16 La question de la comptabilisation et de l'acquisition du matériel et de son amortissement n'est pas examinée ici.

17 Pour l'appréciation du caractère certain du droit au paiement du subside, voir l'avis CNC 2009/3 « Traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années », *Bulletin CNC*, n° 50, novembre 2009, 37-40.



|     |  |           |
|-----|--|-----------|
| 416 | Créances diverses : subsides à recevoir    | 15.000,00 |
|     | à 151 Subsides en capital reçus en espèces | 15.000,00 |

La prise en résultats du subside, au rythme de l'amortissement des immobilisations pour l'acquisition desquelles il a été obtenu (3 ans en l'espèce), s'opère de la manière suivante :

|     |   |          |
|-----|---|----------|
| 151 | Subsides en capital reçus en espèces    | 5.000,00 |
|     | à 736 Subside en capital et en intérêts | 5.000,00 |

En outre, lorsque le subside acquiert un caractère certain après que l'amortissement des investissements subsidiés a été entamé ou après l'amortissement total de l'actif, le compte de résultats de l'exercice au cours duquel le subside s'avère définitivement acquis doit reprendre la partie du subside à concurrence de laquelle l'amortissement a été effectué<sup>18</sup>.

### *Exemple 2*

Une association achète un bâtiment (300.000 euros) avant que le droit de l'association à la subvention publique acquière un caractère certain. Le bâtiment est amortissable sur 30 ans. L'association a déjà amorti le bâtiment pendant 2 ans au moment où le droit au subside (90.000 euros) devient certain. Au moment où le droit au subside a acquis un caractère certain<sup>19</sup>, les écritures suivantes doivent être passées :

|     |  |           |
|-----|--|-----------|
| 416 | Créances diverses : subsides à recevoir    | 90.000,00 |
|     | à 151 Subsides en capital reçus en espèces | 90.000,00 |

|     |  |          |
|-----|--|----------|
| 151 | Subsides en capital reçus en espèces     | 6.000,00 |
|     | à 736 Subsides en capital et en intérêts | 6.000,00 |

La prise en résultats du subside, qui se passe au rythme des amortissements afférents au bâtiment, se comptabilise comme suit :

|     |   |          |
|-----|---|----------|
| 151 | Subsides en capital reçus en espèces    | 3.000,00 |
|     | à 736 Subside en capital et en intérêts | 3.000,00 |

18 Voir l'avis CNC 125/6 « Subsides en capital – Imputation – Subsides accordés après l'amortissement total ou partiel de l'investissement » *Bulletin CNC*, n° 18, janvier 1986, 13.

19 Pour l'appréciation du caractère certain du droit au paiement du subside, voir l'avis CNC 2009/3 « Traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années », *Bulletin CNC*, n° 50, novembre 2009, 37-40.

Si le subside en capital prend la forme d'un abandon de créances, le crédit du compte 151 *Subsides en capital reçus en espèces* s'opérera par le débit du ou des compte(s) de dettes concernés. Il va de soi qu'il faudra rechercher dans le motif de l'abandon de créances la justification de l'enregistrement dudit subside au passif au titre de subside en capital.

### **C. *Subsides, dons et legs en espèces en vue de soutenir les opérations courantes de l'association ou de la fondation***

Dès lors qu'un subside, don ou legs ne répond pas à la définition de moyens permanents ou de subsides en capital, c'est-à-dire qu'il n'est pas obtenu en vue d'un soutien financier permanent ou en considération d'investissements en immobilisations, il doit être comptabilisé directement comme produit en compte de résultats.

L'article 95, § 2, VI, dernier alinéa AR C.Soc., tel qu'il s'applique aux associations et fondations, précise que les subsides dont l'obtention n'est pas rattachée à des investissements en immobilisations, sont, lors de leurs obtentions, imputés au poste I. D. *Cotisations, dons, legs et subsides* du compte de résultats.

On relèvera que le contenu de ce poste n'est pas décrit dans l'article 96 AR C.Soc., tel qu'il s'applique aux associations et fondations.

Le plan comptable annexé à l'AR du 19 décembre 2003 a prévu le compte 73 *Cotisations, dons, legs et subsides*.

En ce qui concerne les dons et legs, les comptes 732 à 735 ont été prévus (dons et legs, avec ou sans droit de reprise).

En ce qui concerne les subsides, un seul sous-compte a été prévu, le compte 736 *Subsides en capital et en intérêts*. L'usage d'un seul compte n'apparaît pas adapté à la diversité de formes et d'objets que peuvent prendre les subsides accordés aux associations ou aux fondations (mesures de réduction des coûts salariaux – réductions des cotisations ONSS patronales, exemptions de paiement de certaines quotités du précompte professionnel, subventionnement des frais généraux de fonctionnement, ...).



De l'avis de la Commission, il est utile de ventiler ces différents types de subsides dans des comptes séparés.

La Commission recommande l'utilisation des comptes suivants :

#### *737 - Subsides d'exploitation*

Les subsides d'exploitation sont des subsides qui ne dépendent pas d'un investissement dans des actifs immobilisés et qui sont accordés en vue de compenser et couvrir certains frais d'exploitation.

#### *738 - Montants compensatoires destinés à réduire le coût salarial*

Seraient enregistrés sous ce compte, les subsides qui prennent la forme de réduction de charges patronales ONSS, ou de dispense de paiement de certaines quotités du précompte professionnel retenu sur le salaire de certaines catégories de travailleurs<sup>20</sup>, ...

On relèvera que les subsides octroyés en considération de la couverture de charges déterminées sont traités comme des subsides en capital dès lors que les charges considérées font l'objet d'une activation au titre, par exemple, de frais de recherche et de développement (avis 138/1<sup>21</sup>).

#### *Exemple 1*

Une association bénéficie, en vertu de l'article 275/3 CIR 92, du régime de dispense de paiement d'une quotité du précompte professionnel qu'elle retient sur le salaire de certains de ses travailleurs en vue de stimuler la recherche. La dispense de paiement porte sur un montant de 22.000 euros. Ce montant est inscrit au crédit d'un compte parmi les produits, conformément au principe de non compensation<sup>22</sup>.

|     |  |           |
|-----|--|-----------|
| 453 | Précomptes retenus   | 22.000,00 |
|     | à 738 Montants compensatoires destinés à réduire<br>le coût salarial | 22.000,00 |

---

20 Voir l'avis CNC 2009/13 «Le traitement comptable du régime de dispense de paiement de quotités de précompte professionnel organisé par l'article 275/3 du Code des impôts sur les revenus 1992», *Bulletin CNC*, n° 52, mars 2010, 27-34.

21 Avis CNC 138/1 «Frais de recherche et de développement», *Bulletin CNC*, n° 13, janvier 1984, 10-13.

22 Avis CNC 2009/13 et 2010/2.

### Exemple 2

Une crèche obtient un don de 2.000 euros.

|     |  |          |
|-----|--|----------|
| 550 | Etablissements de crédit: comptes courants | 2.000,00 |
|     | à 732 Dons sans droit de reprise           | 2.000,00 |

### Exemple 3

Le notaire en charge d'une succession informe une association d'aide aux orphelins qu'une somme de 10.000 euros lui revient au titre de legs, et ce, sans affectation particulière. Cette somme est versée sur le compte de l'association.

|     |  |           |
|-----|--|-----------|
| 550 | Etablissements de crédit: comptes courants | 10.000,00 |
|     | à 734 Legs sans droit de reprise           | 10.000,00 |

## D. Subsidés en intérêts

L'article 96 AR C.Soc., omet, dans sa version applicable aux associations et fondations, le « 2° les subsidés en capital et en intérêts portés en résultats » dans la définition du poste IV.C. *Autres produits financiers*<sup>23</sup>.

En d'autres termes, les subsidés en capital et en intérêts portés en résultats par des associations ou fondations ne sont pas portés sous cette rubrique.

Le plan comptable minimum normalisé annexé à l'AR du 19 décembre 2003 a prévu un compte spécifique pour l'enregistrement des subsidés en capital et en intérêts portés au compte de résultats. Il s'agit du compte 736 *Subsidés en capital et en intérêts*.

### Exemple 1

Une association emprunte une somme de 60.000 euros sur 5 ans. Le remboursement mensuel du principal est constant. Le taux annuel est de 8%. Le gouvernement flamand intervient dans la charge d'intérêts à concurrence de 4%. L'intervention est versée annuellement, le 31 décembre.

---

<sup>23</sup> Article 20, 3° AR du 19 décembre 2003.



| PÉRIODE              | PRINCIPAL | REMBOURSEMENT | INTÉRÊTS      | SUBSIDE      |
|----------------------|-----------|---------------|---------------|--------------|
| janvier année x      | 60.000    | 1.000         | 400,00        | 200,00       |
| février année x      | 59.000    | 1.000         | 393,33        | 196,67       |
| mars année x         | 58.000    | 1.000         | 386,67        | 193,33       |
| avril année x        | 57.000    | 1.000         | 380,00        | 190,00       |
| mai année x          | 56.000    | 1.000         | 373,33        | 186,67       |
| juin année x         | 55.000    | 1.000         | 366,67        | 183,33       |
| juillet année x      | 54.000    | 1.000         | 360,00        | 180,00       |
| août année x         | 53.000    | 1.000         | 353,33        | 176,67       |
| septembre<br>année x | 52.000    | 1.000         | 346,67        | 173,33       |
| octobre<br>année x   | 51.000    | 1.000         | 340,00        | 170,00       |
| novembre<br>année x  | 50.000    | 1.000         | 333,33        | 166,67       |
| décembre<br>année x  | 49.000    | 1.000         | 326,67        | 163,33       |
| année x+1            | 36.000    | 12.000        | 3.400,00      | 1.700,00     |
| année x+2            | 24.000    | 12.000        | 2.440,00      | 1.220,00     |
| année x+3            | 12.000    | 12.000        | 1.480,00      | 740,00       |
| année x+4            | 0         | 12.000        | 520,00        | 260,00       |
| <b>total</b>         |           | <b>60.000</b> | <b>12.200</b> | <b>6.100</b> |

AU MOMENT DE L'ŒCTROI DU CRÉDIT

|   |           |
|---|-----------|
| 550 Etablissements de crédit: comptes courants  | 60.000,00 |
| à 1730 Dettes en compte                         | 48.000,00 |
| 4230 Dettes à plus d'un an échéant dans l'année | 12.000,00 |

PAIEMENT DE LA PREMIÈRE MENSUALITÉ (JANVIER ANNÉE X)

|  |          |
|--|----------|
| 6500 Intérêts, commissions et frais afférents aux dettes | 400,00   |
| 4230 Dettes à plus d'un an échéant dans l'année          | 1.000,00 |
| à 550 Etablissements de crédit: comptes courants         | 1.400,00 |

SUBSIDE EN INTÉRÊTS À RECEVOIR (JANVIER ANNÉE X) :

|  |        |
|--|--------|
| 416 Créances diverses: subsides à recevoir | 200,00 |
| à 736 Subside en capital et en intérêts    | 200,00 |

Il est renvoyé à l'échéancier ci-dessus pour les autres mois.

PERCEPTION DU SUBSIDE EN INTÉRÊTS LE 31 DÉCEMBRE DE L'ANNÉE X :

|     |  |          |
|-----|--|----------|
| 550 | Etablissements de crédit : comptes courants  | 2.180,00 |
|     | à 416 Créances diverses: subsides à recevoir | 2.180,00 |

### III. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE DES COMPTES ANNUELS

De l'avis de la Commission, un état récapitulatif de toutes les subventions dont bénéficie l'association ou la fondation concernée doit être introduit dans l'annexe des comptes annuels établis, tant selon le schéma complet que selon le schéma abrégé.







## TRAITEMENT COMPTABLE, DANS LES COMPTES ANNUELS DES GRANDES ET TRÈS GRANDES ASSOCIATIONS ET FONDATIONS, DES SUBSIDES, DONS ET LEGS REÇUS EN NATURE

AVIS 2010/17

10 novembre 2010

56

### MOTS-CLÉS

*à titre gratuit – association sans but lucratif – don – fondation – fonds associatifs – legs – mise à disposition d’immobilisations – moyens permanents – services prestés bénévolement – services reçus – subside – subside d’exploitation – subside en capital – subsides en nature*

### *Introduction*

Les associations et les fondations se voient régulièrement octroyer des subsides, dons ou legs, en vue de la prestation de certains services ou de la réalisation de certains programmes. Ces subsides, dons et legs peuvent être octroyés aussi bien en espèces qu’en nature.

En ce qui concerne les principes généraux relatifs aux subsides, dons et legs reçus, il est fait référence à l’avis 2010/16.

Le Rapport au Roi de l’arrêté royal du 19 décembre 2003 stipule que les dons, legs et subsides en nature, comme les dons, legs et subsides en espèces seront comptabilisés en moyens permanents, en subsides en capital ou en compte

de résultats respectivement selon qu'ils conduisent à augmenter de manière permanente les fonds associatifs, qu'ils visent à constituer un actif immobilisé affecté de manière durable à l'activité de l'association ou qu'ils consistent en une activité courante de l'association<sup>1</sup>.

En particulier, il reviendra à l'organe d'administration de fixer les règles qui permettent de distinguer les différentes formes de dons, legs ou subsides dont l'association ou la fondation bénéficie.

Le présent avis examine le traitement comptable, y compris l'évaluation, à réserver aux différentes formes de subsides, dons et legs en nature dans le chef des grandes et très grandes associations et fondations. A cet effet, une distinction est opérée entre les biens reçus par les associations et fondations d'une part et les services prestés à leur profit d'autre part. Cet avis est complété par quelques exemples.

## I. BIENS

Les biens qui sont donnés ou légués à l'association et qu'elle affecte à son activité sont comptabilisés, au moment de leur acquisition, à leur valeur de marché ou, à défaut, à leur valeur d'usage<sup>2</sup>.

Les biens mis gratuitement à sa disposition ne sont comptabilisés que si l'association peut en faire usage à titre onéreux<sup>3</sup>. Dans ce cas, les biens sont également comptabilisés à leur valeur de marché ou, à défaut, à leur valeur d'usage<sup>4</sup>.

Les autres biens donnés ou légués à l'association (c'est-à-dire, ceux qu'elle n'affecte pas à son activité), ne sont comptabilisés que s'ils sont destinés à être réalisés. Dans ce cas, ils sont enregistrés au moment de l'inventaire ou au moment de leur réalisation si celle-ci précède l'inventaire<sup>5</sup>. L'association

---

1 MB du 30 décembre 2003.

2 Article 2, § 1<sup>er</sup> et article 8, § 1<sup>er</sup> AR du 19 décembre 2003.

3 Article 2, § 1<sup>er</sup> AR du 19 décembre 2003. Selon le Rapport au Roi de l'arrêté royal du 19 décembre 2003, par « en faire usage à titre onéreux » il faut également entendre « les sous-louer ».

4 Article 8, § 1<sup>er</sup> AR du 19 décembre 2003.

5 Article 2, § 2 AR du 19 décembre 2003.



ou la fondation évalue ces biens à leur valeur probable de réalisation au moment de l'inventaire ou à leur valeur de réalisation si celle-ci intervient avant l'inventaire<sup>6</sup>. Si la valeur probable de réalisation est nulle, ces biens seront mentionnés pour mémoire<sup>7</sup> de manière à ce que les tiers soient correctement informés de la situation de l'association à l'issue de l'inventaire<sup>8</sup>.

En vertu de l'article 23 de l'AR du 19 décembre 2003, les règles de comptabilisation et d'évaluation sont également applicables aux fondations.

En se basant sur le Rapport au Roi de l'AR du 19 décembre 2003, ces règles sont, de l'avis de la Commission, également applicables aux subsides reçus par l'association ou la fondation.

## A. *Subsides, dons et legs destinés à soutenir durablement l'activité de l'association ou de la fondation*

L'article 19, § 2, 1° de l'AR du 19 décembre 2003 définit le poste *Fonds associatifs* (qui remplace le poste *Capital souscrit* applicable dans la législation comptable relative aux sociétés) comme suit :

*« Par fonds associatifs il faut entendre l'agrégat du patrimoine de départ, c'est-à-dire le patrimoine de l'association 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'association »<sup>9</sup>.*

Dans le plan comptable minimum normalisé (PCMN), annexé à l'AR du 19 décembre 2003, un compte 101 *Moyens permanents* a été prévu, celui-ci est divisé en *Moyens permanents reçus en espèces* (compte 1011) et *Moyens permanents reçus en nature* (compte 1012).

---

6 Article 8, § 2 AR du 19 décembre 2003.

7 Dans l'annexe.

8 Rapport au Roi de l'AR du 19 décembre 2003, MB du 30 décembre 2003.

9 En vertu de l'article 23 de l'AR du 19 décembre 2003, cette définition est également applicable aux fondations et associations internationales sans but lucratif.

En ce qui concerne la définition des « dons, legs et subsides destinés exclusivement à soutenir durablement l'activité de l'association », il est fait référence à l'avis 2010/16, point II.A.

Le poste *Fonds associatifs* devrait être réservé aux subsides, dons et legs qui ne répondent ni à la notion de subside en capital ni à la notion de subside d'exploitation et qui, sans équivoque, ont pour objet l'augmentation permanente des fonds de l'association ou de la fondation<sup>10</sup>.

*Exemple: biens obtenus en nature et destinés à l'expansion de l'association*

Une association reçoit des actions d'une entreprise (pour une valeur de marché de 50.000 euros) en vue de soutenir durablement l'activité de l'association.

|    |  |           |
|----|--|-----------|
| 51 | Actions                                  | 50.000,00 |
|    | à 1012 Moyens permanents reçus en nature | 50.000,00 |

## ***B. Subsides en nature sous forme de don d'une immobilisation ou de la mise à disposition d'immobilisation***

L'article 19, § 2, 3° de l'AR du 19 décembre 2003 prévoit une adaptation de la définition du contenu du poste *Subsides en capital* telle qu'elle est reprise à l'article 95, § 2 de l'AR du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

Le nouvel article 95 AR C.Soc. est rédigé comme suit:

### *VI. Subsides en capital*

*Sont portés sous cette rubrique, les subsides en capital obtenus en considération d'investissements en immobilisations. Ils font l'objet d'une réduction échelonnée, par imputation à la rubrique I.D. « Cotisations, dons, legs et subsides », au rythme de la prise en charge des amortissements afférents aux immobilisations pour l'acquisition desquelles ils ont été obtenus, ou,*

---

<sup>10</sup> Voir l'avis 2010/16.



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

Lors de leur engagement ou de leur réception, les subsides en capital reçus en nature seront inscrits au compte 152 *Subsides en capital reçus en nature*.

La Commission est d'avis que, si l'association ou la fondation reçoit des immobilisations dont la durée d'utilisation n'est pas limitée dans le temps (par exemple, des terrains) ou dont la fonctionnalité est constante<sup>11</sup>, le subside peut être comptabilisé parmi les fonds permanents de l'association ou de la fondation à cause de son caractère durable. Etant donné que ces immobilisations ne seront pas amorties, la Commission est d'avis que la prise en produits est également de moindre importance. Par conséquent, la Commission proposera d'adapter la définition du contenu du poste *Subsides en capital* reprise à l'article 19, §2, 3° de l'AR du 19 décembre 2003 comme suit: « Sont portés sous ce poste, les subsides en capital obtenus en considération d'investissements en immobilisations avec une durée d'utilisation limitée ».

#### *Exemple 1 : un don d'immobilisation*

La camionnette du club de plongée « Les tubas » doit être remplacée. Celui-ci reçoit une nouvelle camionnette de 30.000 euros, amortie sur 5 ans.

– Ecriture à passer à la réception de la nouvelle camionnette :

|   |           |
|---|-----------|
| 241 Mobilier et matériel roulant appartenant à l'association<br>en pleine propriété | 30.000,00 |
| à 152 Subsides en capital reçus en nature   | 30.000,00 |

– Opérations de fin d'exercice :

|  |          |
|--|----------|
| <i>1. Amortissement des immobilisations corporelles</i>  |          |
| 6302 Amortissements sur immobilisations corporelles  | 6.000,00 |
| à 2419 Mobilier et matériel roulant appartenant<br>à l'association en pleine propriété –<br>amortissements actés | 6.000,00 |

---

<sup>11</sup> L'article 64 AR C.Soc., tel qu'il est applicable aux associations, prévoit en effet dans un paragraphe 3 que, lorsque la fonctionnalité d'une immobilisation corporelle est constante, le conseil d'administration de l'association peut, moyennant mention et justification en annexe, décider de ne pas amortir cette immobilisation corporelle et de prendre en charge les coûts d'entretien et de remplacement qui y sont liés.

## 2. *Prise en résultats des subsides en capital*

|       |                                     |          |
|-------|-------------------------------------|----------|
| 152   | Subsides en capital reçus en nature | 6.000,00 |
| à 736 | Subsides en capital et en intérêt   | 6.000,00 |

### *Exemple 2 : mise à disposition gratuite d'immobilisation*

Une forêt est mise à la disposition d'une association de protection de la nature pendant 20 ans en vue du soutien durable de son activité. A cet effet, il est convenu que l'association peut faire usage de la forêt à titre onéreux. Cette immobilisation corporelle doit par conséquent être inscrite dans la comptabilité de l'association.

Si la valeur de marché de la forêt n'est pas disponible, la valeur d'utilisation doit être calculée. Celle-ci s'élève à 200.000 euros.

– Ecriture à passer au moment de l'accord:

|       |                                     |            |
|-------|-------------------------------------|------------|
| 2202  | Autres terrains <sup>12</sup>       | 200.000,00 |
| à 152 | Subsides en capital reçus en nature | 200.000,00 |

– Opérations de fin d'exercice :

### *1. La forêt sera amortie sur le période de mise à disposition (20 ans)*

|         |  |           |
|---------|--|-----------|
| 6302    | Amortissements sur immobilisations corporelles | 10.000,00 |
| à 22029 | Autres terrains – Amortissements actés         | 10.000,00 |

### *2. Prise en résultats des subsides en capital*

|       |                                     |           |
|-------|-------------------------------------|-----------|
| 152   | Subsides en capital reçus en nature | 10.000,00 |
| à 736 | Subsides en capital et en intérêt   | 10.000,00 |

---

12 En vertu de l'article 95 AR C.Soc., tel qu'applicable aux associations et fondations, les droits d'usage portant sur les terrains qui ont été consentis à l'association à titre gratuit ou à titre onéreux seront repris sous le poste *Autres terrains et bâtiments* (article 19, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> AR du 19 décembre 2003).



## C. *Subsides, dons et legs en nature destinés à soutenir le fonctionnement quotidien de l'association*

Les subsides, dons et legs reçus en nature et qui constituent des immobilisations qui ne sont pas destinées à soutenir durablement l'activité de l'association ou de la fondation, seront imputés directement au poste I.D. *Cotisations, dons, legs et subsides* du compte de résultats<sup>13</sup>.

De l'avis de la Commission, si les biens reçus sont de faible valeur, ceux-ci ne doivent pas faire l'objet d'un enregistrement comptable.

### *Exemple 1 : dons en nature utilisés pour le fonctionnement courant de l'association*

Le centre d'accueil pour enfants « Les nounours » reçoit des enveloppes et du papier à lettres pour son administration. Etant donné qu'il s'agit de biens de consommation de faible valeur, ceux-ci ne doivent pas être comptabilisés. Par contre, si ces biens étaient d'une valeur substantielle, ceux-ci devraient faire l'objet d'une comptabilisation.

S'il s'agit de biens d'une valeur substantielle, ceux-ci devraient être comptabilisés.

### *Exemple 2 : subsides en nature qui ne sont pas destinés au fonctionnement quotidien mais qui sont destinés à être réalisés*

En vue de soutenir son fonctionnement quotidien, le centre d'accueil pour enfants reçoit gratuitement d'une imprimerie de la même région 100 carnets de notes qu'il vendra aux parents des enfants. Les carnets seront vendus 3 euros pièce.

Les subsides en nature destinés à être réalisés, seront enregistrés à leur valeur probable de réalisation au moment de l'inventaire ou à leur valeur de réalisation si celle-ci intervient avant l'inventaire<sup>14</sup>.

---

<sup>13</sup> Cf. *supra*.

<sup>14</sup> Article 2, § 2 et article 8, § 2 AR du 19 décembre 2003.

– Ecriture à passer au moment de la vente de 80 carnets de notes :

|     |  |        |        |
|-----|--|--------|--------|
| 550 | Etablissements de crédit: comptes courants | 240,00 |        |
|     | à 737 Subsidés d'exploitation              |        | 240,00 |

– Opération d'inventaire:

Comptabilisation du stock à la valeur probable de réalisation:

|    |                               |       |       |
|----|-------------------------------|-------|-------|
| 34 | Marchandises                  | 60,00 |       |
|    | à 737 Subsidés d'exploitation |       | 60,00 |

– Ecriture à passer à l'ouverture de l'exercice prochain:

|     |                         |       |       |
|-----|-------------------------|-------|-------|
| 737 | Subsidés d'exploitation | 60,00 |       |
|     | à 34 Marchandises       |       | 60,00 |

*Exemple 3: dons en nature destinés à être distribués gratuitement*  
L'ASBL "Nature-ellement!" reçoit 100 nichoirs à suspendre dans les forêts et parcs nationaux. Ceux-ci ne doivent pas être comptabilisés. Cependant, si cela constitue un aspect important du fonctionnement de l'association, il en sera fait mention dans l'annexe.

En effet, selon le Rapport au Roi de l'AR du 19 décembre 2003, une distinction doit être opérée entre les dons ou legs en nature affectés à l'activité de l'association et les dons ou legs en nature qui sont redistribués ou réalisés. Par exemple, les denrées périssables que l'association reçoit ou redistribue ne doivent pas être comptabilisées.





## II. SERVICES

Les services prestés bénévolement au profit de l'association ou de la fondation ne sont comptabilisés que s'ils sont destinés à être réalisés. Dans ce cas, ils sont enregistrés au moment de l'inventaire ou au moment de leur réalisation si celle-ci précède l'inventaire<sup>15</sup>.

L'association ou la fondation les évalue à leur valeur probable de réalisation au moment de l'inventaire ou à leur valeur de réalisation si celle-ci intervient avant l'inventaire<sup>16</sup>. Si la valeur probable de réalisation est nulle, ces services seront mentionnés pour mémoire<sup>17</sup> de manière à ce que les tiers soient correctement informés de la situation de l'association ou de la fondation à l'issue de l'inventaire<sup>18</sup>.

De l'avis de la Commission, ces prestations ne peuvent jamais être comptabilisées en tant que subsides en capital.

### *Exemple 1*

Le 1<sup>er</sup> février de l'année X, une commune donne un terrain à une association d'une valeur de 80.000 euros et des matériaux de construction d'une valeur de 50.000 euros. Sur ce terrain, des bénévoles construisent un bâtiment que l'association ou la fondation utilisera comme bureau. Le 1<sup>er</sup> novembre de l'année X, le bureau est prêt à l'emploi. Le bâtiment est amorti sur 33 ans.

Les prestations de travail effectuées ne font pas l'objet d'une écriture distincte étant donné qu'il ne s'agit pas d'un bâtiment destiné à être réalisé. Il en sera néanmoins fait mention dans l'annexe. Cependant, il est possible, mais pas obligatoire, de réévaluer les bâtiments qui ont été construits de cette manière afin de tenir compte de l'effort des bénévoles. Il va de soi qu'il ne peut être procédé à cette réévaluation que dans le cas où les conditions de l'article 57 AR C.Soc., telles qu'il est applicable aux associations et fondations, sont remplies.

---

15 Article 2, § 2 AR du 19 décembre 2003.

16 Article 8, § 2 AR du 19 décembre 2003.

17 Dans l'annexe.

18 Rapport au Roi de l'AR du 19 décembre 2003, MB du 30 décembre 2003.

– Ecriture à passer au moment du don du terrain, le 1<sup>er</sup> février de l'année X:

La pleine propriété du terrain est donnée à l'association et sera utilisée pour l'activité de cette dernière. Le compte 2201 *Terrains en pleine propriété* sera utilisé.

|   |           |
|---|-----------|
| 2201 Terrains appartenant à l'association en pleine propriété | 80.000,00 |
| à 1012 Moyens permanents reçus en nature                      | 80.000,00 |

– Ecriture à passer au moment du don des matériaux de construction, le 1<sup>er</sup> février de l'année X:

|  |           |
|--|-----------|
| 27 Immobilisations corporelles en cours et acomptes versés | 50.000,00 |
| à 152 Subsidés en capital reçus en nature                  | 50.000,00 |

– Ecriture à passer au moment de la mise en service du bâtiment, le 1<sup>er</sup> novembre de l'année X:

|  |           |
|--|-----------|
| 2211 Constructions appartenant à l'association en pleine propriété | 50.000,00 |
| à 27 Immobilisations corporelles en cours et acomptes versés       | 50.000,00 |

– Opérations de fin d'exercice:

1. Le bâtiment est amorti sur 33 ans

|   |          |
|---|----------|
| 6302 Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles                           | 1.515,15 |
| à 22119 Constructions appartenant à l'associations en pleine propriété – Amortissement acté | 1.515,15 |

2. Prise en résultats des subsidés en capital

|   |          |
|---|----------|
| 152 Subsidés en capital reçus en nature | 1.515,15 |
| à 736 Subsidés en capital et en intérêt | 1.515,15 |



### *Exemple 2*

Un acteur expose gratuitement ses œuvres dans les locaux de l'association au profit de son fonctionnement quotidien. L'association vend 100 cartes d'entrée pour ce spectacle à 5 euros la pièce. L'association est tenue d'enregistrer cette prestation bénévole à concurrence de 500 euros (c'est-à-dire, la valeur de réalisation):

|  |        |
|--|--------|
| 550 Etablissements de crédit: comptes courants | 500,00 |
| à 737 Subsidés d'exploitation                  | 500,00 |

### *Exemple 3*

100 livres ont été mis à la disposition de l'ASBL « Les Sages ». Les membres ne sont pas tenus de payer une cotisation lorsqu'ils les empruntent. Cette mise à disposition ne doit donc pas faire l'objet d'un enregistrement comptable<sup>19</sup>.

Les membres peuvent aussi faire appel à un service de livraison des livres à domicile. Ce service est assuré par des bénévoles avec des vélos. Pour chaque livraison de 5 livres, un prix de 5 euros est facturé. Ces prestations doivent dès lors faire l'objet d'un enregistrement comptable<sup>20</sup>.

Cette livraison est comptabilisée de la manière suivante:

|  |      |
|--|------|
| 550 Etablissements de crédit: comptes courants | 5,00 |
| à 737 Subsidés d'exploitation                  | 5,00 |

### *Exemple 4*

Le secrétariat d'une association est géré gratuitement par des bénévoles. Si cette gestion constitue un aspect important du fonctionnement de l'association, il en sera fait mention dans l'annexe.

---

19 Si les membres étaient tenus de payer une cotisation, cette mise à disposition devrait faire l'objet d'une écriture, étant donné que les livres seraient utilisés à titre onéreux (article 2, § 1<sup>er</sup> AR du 19 décembre 2003).

20 Article 2, § 2 AR du 19 décembre 2003.





# SUBSIDES ET DONS DANS LE CHEF DE L'ASSOCIATION OU FONDATION QUI LES OCTROIE

AVIS 2010/18

10 novembre 2010

56

## MOTS-CLÉS

*à titre gratuit – association sans but lucratif – don – don avec droit de reprise – fondation – service gratuit – services prestés bénévolement – subside – subsides en nature*

## Introduction

Souvent, des associations et fondations se voient octroyer, à titre gratuit, des ressources et des biens en vue de la prestation de certains services ou de la réalisation de certains programmes. Ces subsides et dons sont souvent octroyés par d'autres associations et fondations<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Voir l'avis CNC 2010/16 « Traitement comptable des subsides, dons et legs, octroyés en espèces, dans les comptes annuels des grandes et très grandes associations et fondations bénéficiaires » et l'avis CNC 2010/17 « Traitement comptable des subsides, dons et legs en nature dans les comptes annuels des grandes et très grandes associations et fondations bénéficiaires ».

Le présent avis examine le traitement comptable à réserver aux subsides et dons dans le chef de l'association ou fondation qui les octroie.

La Commission ne se prononce pas sur l'exigibilité de la TVA éventuellement redevable sur ces subsides ou dons.

## I. SUBSIDES

### A. *Subsides en espèces*

Une association ou fondation qui octroie à une autre association ou fondation un subside en espèces, comptabilisera ce subside parmi les charges d'exploitation.

#### *Exemple*

Une fondation octroie à une autre fondation un subside de 30.000 euros en vue de l'acquisition par cette dernière d'une camionnette.

|  |           |
|--|-----------|
| 6431 Dons avec droit de reprise                  | 30.000,00 |
| à 550 Etablissements de crédit: comptes courants | 30.000,00 |

### B. *Subsides en nature*

Une association ou fondation peut également octroyer des subsides en nature à une autre association ou fondation. Ces subsides seront inscrits au titre de charges d'exploitation dans la comptabilité de l'association ou la fondation qui en est l'octroyant dans le cas où il s'agit d'actifs qui auparavant figuraient déjà à son bilan. Dans toute autre hypothèse, et aux fins de respecter l'exigence d'une information correcte des tiers, il en sera fait mention dans l'annexe.

#### *Exemple*

Une association gère gratuitement, en plus de son propre secrétariat, le secrétariat d'une autre association.



Supposons que le secrétariat n'emploie que des volontaires. Cette mise à disposition ne doit pas être comptabilisée, étant donné que les prestations de ces volontaires ne figurent pas au bilan de l'association ou la fondation qui octroie le don.

Si le secrétariat fait appel à du personnel, le salaire de celui-ci sera entièrement pris en charge par l'association employeur. Le fait que son personnel gère également le secrétariat d'une autre association, ne doit pas faire l'objet d'écritures supplémentaires dans le chef de la première.

Ce service gratuit sera cependant mentionné dans l'annexe.

## II. DONS SANS DROIT DE REPRISE

### A. *Dons en espèces*

Une association ou fondation qui octroie à une autre association ou fondation un don en espèces, comptabilisera ce don parmi les charges d'exploitation.

#### *Exemple*

Une association verse à une autre association un don de 500 euros.

|  |        |
|--|--------|
| 6432 Dons sans droit de reprise                  | 500,00 |
| à 550 Etablissements de crédit: comptes courants | 500,00 |

### B. *Dons en nature*

Ces dons seront inscrits au titre de charges d'exploitation dans la comptabilité de l'association ou la fondation qui en est le donateur dans le cas où il s'agit d'actifs qui auparavant figuraient déjà à son bilan. Dans toute autre hypothèse, ils feront, le cas échéant, l'objet d'une mention dans l'annexe.

### *Exemple 1*

Une association donne gratuitement son stock d'aliments dont la date de péremption est proche et qui n'ont plus de valeur pour elle, à une autre association qui se chargera de leur distribution aux moins lotis.

Ces aliments non consommés ne devront plus faire l'objet d'une écriture supplémentaire au moment de leur fourniture, puisqu'ils ont déjà été intégralement pris en charge lors de leur acquisition. Si la distribution de stocks d'aliments constitue une activité régulière dans le cadre du fonctionnement de l'association, il s'indique, de l'avis de la Commission, d'en faire mention dans l'annexe.

### *Exemple 2*

Une association donne gratuitement ses ordinateurs à une autre association, en raison de leur remplacement par des nouveaux. Au moment de leur transfert, la valeur comptable des ordinateurs se montait encore à 500 euros.

|   |        |
|---|--------|
| 6432 Dons sans droit de reprise   | 500,00 |
| à 231 Installations, machines et outillage appartenant<br>à l'association en pleine propriété | 500,00 |

Si la valeur réelle des ordinateurs devait s'avérer supérieure, ce don ne peut être comptabilisé dans le compte 6432 qu'à concurrence maximale de sa valeur comptable.

Si, en revanche, la valeur réelle des ordinateurs ne s'élève qu'à 300 euros, l'association peut acter une moins-value sur la réalisation de l'actif immobilisé.

|   |        |
|---|--------|
| 6432 Dons sans droit de reprise   | 300,00 |
| 663 Moins-values sur réalisation d'actifs immobilisés   | 200,00 |
| à 231 Installations, machines et outillage appartenant<br>à l'association en pleine propriété | 500,00 |





### III. DONS AVEC DROIT DE REPRISE

Les associations peuvent assortir leur don d'un « droit de reprise ». Si l'association bénéficiaire du don ne l'utilise pas aux fins prévus au moment de son octroi, l'association donatrice peut réclamer sa restitution.

#### *Exemple*

Une association verse à une autre association un don de 300.000 euros, assorti de la condition que cette dernière affecte ce montant à l'acquisition d'un terrain.

Au moment du don, l'écriture suivante doit être passée :

|     |  |            |
|-----|--|------------|
| 416 | Dons avec droit de reprise                       | 300.000,00 |
|     | à 550 Etablissements de crédit: comptes courants | 300.000,00 |

Dans l'hypothèse où l'association bénéficiaire n'affecte pas le montant reçu à l'acquisition d'un terrain, l'association qui octroie réclamera sa restitution :

|     |                                     |            |
|-----|-------------------------------------|------------|
| 416 | Créances diverses                   | 300.000,00 |
|     | à 764 Autres produits exceptionnels | 300.000,00 |

La récupération du montant sera traduite par l'écriture suivante :

|     |  |            |
|-----|--|------------|
| 550 | Etablissements de crédit: comptes courants | 300.000,00 |
|     | à 416 Créances diverses                    | 300.000,00 |





## SUBSIDES EN CAPITAL – NOTION DE « POUVOIRS PUBLICS »

AVIS 2010/19

10 novembre 2010

56

### MOTS-CLÉS

*groupe – pouvoirs publics – subside en capital*

L'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés ne comporte pas de définition de la notion de subside en capital. L'article 95 stipule seulement que sont portés sous la rubrique VI. *Subsides en capital*, « les subsides en capital obtenus des pouvoirs publics en considération d'investissements en immobilisations, sous déduction des impôts différés afférents à ces subsides ». Le cas échéant<sup>1</sup>, ces impôts différés sont portés sous la rubrique du passif VII. B. *Impôts différés*. Enfin, l'article 95 stipule que les subsides en capital dont l'obtention n'est pas rattachée à des investissements en immobilisations, sont lors de leurs obtentions, imputés selon le cas à la rubrique I.D. *Autres produits d'exploitation* ou à la rubrique IV.C. *Autres produits financiers*.<sup>2</sup>

- 
- 1 Article 193bis, § 1<sup>er</sup>, deuxième alinéa CIR 92 stipule que les subsides en capital attribués par les régions dans le cadre de la législation d'expansion économique en vue de l'acquisition ou de la constitution d'immobilisations incorporelles et corporelles à des sociétés, sont des revenus exonérés dans le chef de celles-ci.
  - 2 Article 95, § 2, VI, alinéa 1<sup>er</sup> et 3 AR C.Soc. En outre, l'article 95 prescrit que les 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 ou, le cas échéant, à concurrence du solde, en cas de réalisation ou de mise hors service de ces immobilisations. Dans les avis CNC 125/1 à 125/9, parus antérieurement, la Commission explique le traitement comptable des subsides en capital.

Dans un avis paru antérieurement, la Commission souligne que ce n'est pas à la date du versement effectif du subside que celui-ci doit être comptabilisé, mais bien au moment où le droit de l'entreprise à l'obtenir est certain.<sup>3</sup>

La question se pose de savoir comment la notion de « pouvoirs publics » doit être interprétée.

Dans l'avis 125/5, la Commission des Normes Comptables a déjà donné une description de la notion de « subside en capital ». <sup>4</sup> De l'avis de la Commission, la notion de subside en capital ne peut être réduite au seul domaine de la législation sur l'expansion économique, mais doivent être considérées et traitées comme des subsides en capital les interventions à titre de subside des pouvoirs publics, directement liées à des investissements destinés à profiter à l'activité (au sens large) de l'entreprise, sauf si ces interventions sont rattachées aux charges des emprunts contractés pour le financement de ces investissements.

En ce qui concerne les comptes annuels consolidés, rédigés conformément aux normes IFRS, la norme IAS 20 *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique*, utilise une définition large de la notion de l'autorité publique. En vertu de la norme IAS 20.3, la notion d'« autorité publique » désigne « l'Etat ou un organisme public, ou tout autre organisme similaire local, national ou international ». <sup>5</sup>

La Commission estime que, dans le cadre des comptes annuels statutaires, la notion de « pouvoir public » porte sur l'Etat, les régions, les provinces, les communes et sur les établissements publics. <sup>6</sup>

Pour répondre à la définition d'établissement public, il doit être satisfait à des exigences organiques ainsi que fonctionnelles. Ces critères sont également posés par le Conseil d'Etat et la Cour de cassation (voir ci-dessous). Les critères organiques se rapportent aux organismes examinés dans leur

---

3 Avis CNC 125/1 « Date à laquelle le subside doit être comptabilisé », *Bulletin CNC*, n° 7, juin 1980, 6. La question de savoir quand le droit à l'obtention du subside acquiert un caractère certain est une question d'espèce, qui aura des répercussions pour l'imputation du subside à un exercice comptable déterminé. Voir également l'avis CNC 2009/3 « Traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années », *Bulletin CNC*, n° 50, novembre 2009, 31-55.

4 Avis CNC 125/5 « La notion de subside en capital », *Bulletin CNC*, n° 9, décembre 1981, 13.

5 IAS 20.3.

6 Cf. Com. I.B. 1992, numéro 362/2 et Circulaire n° Ci.RH.421/357/517 du 03.05.1985.



totalité. Ainsi, les critères « création par le pouvoir public », « contrôle administratif », « volonté du législateur » et « forme juridique » visent à considérer les personnes comme une autorité administrative dans leur totalité. Les critères fonctionnels se rapportent aux tâches et compétences des établissements examinés. Il s'agit de la réalisation d'une mission d'intérêt général ou d'un service public et de la compétence d'effectuer des actes d'autorité.<sup>7</sup>

En se basant partiellement sur la jurisprudence du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation relative à la notion d'autorité administrative<sup>8</sup>, et donc compte tenu des exigences organiques et fonctionnelles citées ci-dessus, de l'avis de la Commission, les critères d'appréciation<sup>9</sup> suivants sont importants:

- poursuivre, d'une manière continue et régulière, une mission d'intérêt général;
- être créé et agréé comme tel<sup>10</sup> par l'autorité fédérale, les communautés et les régions, les provinces ou les communes ;
- disposer de la personnalité juridique en vertu d'une loi, d'un décret, d'une ordonnance, etc. ;
- être soumis à un contrôle administratif et financier des pouvoirs publics.

La Commission souhaite en outre souligner que les subsides en capital doivent provenir de l'autorité à laquelle a été confiée par le pouvoir législatif la compétence de l'octroi des subsides et qui exerce, en outre, le contrôle du respect des conditions liées à l'obtention du subside. Par conséquent, les subsides en capital reçus par une entreprise faisant partie d'un groupe, et qui sont transmis à une autre entité de ce groupe, ne peuvent en principe pas être portés sous la rubrique *Subsides en capital* de cette dernière entité. La

---

7 F. VANDENDRIESSCHE, *Publieke en Private Rechtspersonen*, Die Keure, 2004, 257.

8 Pour un aperçu, voir F. VANDENDRIESSCHE, *Publieke en Private Rechtspersonen*, Brugge, Die Keure, 2004 et A. MAST, *Overzicht van het Belgisch administratief recht*, Antwerpen, Kluwer, 2006.

9 Dans la Circulaire n° Ci.RH.233/578.563 (AOIF 9/2008) du 14.03.2008, l'Administration s'est basée sur des critères qui sont pour la plupart comparables.

10 De l'avis de la Cour de cassation, les personnes qui ne sont pas organiquement liées au pouvoir public peuvent néanmoins également être qualifiées d'autorité administrative. Elles doivent toutefois être reconnues par le pouvoir public, leur fonctionnement doit être déterminé et contrôlé par le pouvoir public et elles doivent être capables de prendre des décisions unilatérales, Cass. 6 septembre 2002, *N.J.W.* 2002-03, 130; voir également Cass. 14 février 1997 (l'arrêt Gimvindus), *R.W.* 1996-97, 1433, conclusion de l'avocat général DUBRULLE et Cass. 10 septembre 1999, *A.J.T.* 1999-2000, 504-506.

redistribution au sein d'un groupe ne peut entraîner une comptabilisation sous la rubrique de subsides en capital, que si l'entreprise qui transmet le subside a elle-même le droit de mettre des moyens à la disposition, c.-à-d. si elle répond aux critères mentionnés ci-dessus.

Dans le cadre des comptes annuels statutaires, la notion de « pouvoir public » porte également sur les établissements internationaux et supranationaux.

En ce qui concerne le traitement comptable de subsides en capital lors d'une fusion, une scission et un apport de branche d'activités ou d'universalité de biens, il peut être renvoyé aux avis 2009/6, 2009/8 et 2009/15.<sup>11</sup>

---

11 Avis CNC 2009/6 « Traitement comptable des fusions », *Bulletin CNC*, n° 53, septembre 2010, 9-32 ; avis CNC 2009/8 « Traitement comptable des scissions », *Bulletin CNC*, n° 53, septembre 2010, 45-57 ; avis CNC 2009/15 « Traitement comptable de l'apport de branche d'activités ou d'universalité de biens », *Bulletin CNC*, n° 53, septembre 2010, 73-80.



Conception et mise en page  
KARAKTERS, GENT