



**COMMISSION**  
DES NORMES COMPTABLES

57

## 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

57

<i>EBIT/EBITDA – Définitions</i>	3
<i>note technique 2010/1, 8 septembre 2010</i>	
<i>Introduction</i>	3
I. DÉFINITION DE L'EBIT ET DE L'EBITDA	4
II. LA STRUCTURE DU COMPTE DE RÉSULTATS BELGE	4
III. CONCORDANCE ENTRE L'EBIT ET LE COMPTE DE RÉSULTATS BELGE	5
IV. CONCORDANCE ENTRE L'EBITDA ET LE COMPTE DE RÉSULTATS BELGE	6
<i>L'utilisation d'un logiciel comptable uniforme par des entreprises internationales</i>	9
<i>avis 2010/20, 10 novembre 2010</i>	
<i>Introduction</i>	9
I. FILIALES ET SUCCURSALES OU SIÈGES D'OPÉRATIONS BELGES D'ENTREPRISES INTERNATIONALES	10
A. <i>La loi comptable belge</i>	10
B. <i>Plan comptable minimum normalisé (PCMN)</i>	10
II. SUCCURSALES ÉTRANGÈRES D'ENTREPRISES BELGES	13
<i>Le traitement comptable des indemnités de transfert payées en cas de mutation de footballeurs (non-amateurs et professionnels)</i>	15
<i>avis 2010/21, 10 novembre 2010</i>	
<i>Introduction</i>	15
I. LÉGISLATION BELGE	18
II. LES NORMES INTERNATIONALES D'INFORMATION FINANCIÈRE IFRS/IAS	19

III. TRAITEMENT COMPTABLE DES INDEMNITÉS DE TRANSFERT PAYÉES	20
A. Transferts à caractère définitif	20
B. Transferts à caractère temporaire	22
<i>Comptabilisation d'une avance sur la répartition de l'actif net</i> <i>avis 2010/22, 10 novembre 2010</i>	23
<i>Commentaire relatif à la possibilité pour les petites associations et</i> <i>fondations de se soumettre aux obligations comptables imposées aux</i> <i>grandes associations et fondations</i> <i>avis 2011/1, 8 décembre 2010</i>	27
<i>Introduction</i>	27
I. LES PETITES ASSOCIATIONS ET FONDATIONS ET LA «COMPTABILITÉ À PARTIE DOUBLE»	28
II. MODÈLE DE COMPTES ANNUELS	29
<i>Transfert en Belgique du siège d'une société constituée sous l'empire</i> <i>d'un droit étranger: répercussions sur la tenue de la comptabilité et</i> <i>l'établissement des comptes annuels</i> <i>avis 2011/2, 8 décembre 2010</i>	31
<i>Introduction</i>	31
I. RÉPERCUSSIONS DU TRANSFERT EN BELGIQUE DU SIÈGE	32
II. CHIFFRES COMPARATIFS REPRIS DANS LES COMPTES ANNUELS	33
<i>Traitement en droit comptable de dettes contestées</i> <i>avis 2011/3, 8 décembre 2010</i>	35





## EBIT/EBITDA – DÉFINITIONS

NOTE TECHNIQUE 2010/1

8 septembre 2010

57

### MOTS-CLÉS

*EBIT – EBITDA – note technique*

### *Introduction*

Au moyen de la présente note technique, la Commission souhaite exprimer son point de vue en ce qui concerne la définition d'EBIT/EBITDA sur la base du schéma belge des comptes annuels. Nous souhaitons signaler au lecteur qu'il n'est pas évident de formuler une telle définition étant donné qu'elle dépend fortement du secteur dans lequel l'entreprise concernée opère. On est en outre confronté à la réalité que, au sein de la pratique internationale du reporting financier, les notions d'EBIT et d'EBITDA n'ont pas été définies de manière univoque.

L'EBIT (*Earnings Before Interest and Taxes*) et l'EBITDA (*Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*) sont des critères dits de performance sur base desquels la performance opérationnelle d'une entreprise peut être mesurée.

L'EBIT comme l'EBITDA est une pratique suivie de longue date dans le cadre du reporting financier international, principalement par les entreprises cotées. Alors que les entreprises cotées sont suffisamment familiarisées avec les notions d'EBIT et d'EBITDA, il s'indique, de l'avis de la Commission,

de définir celles-ci sur la base des comptes annuels belges, afin de limiter les problèmes d'interprétation que ces critères de performance soulèvent pour les entreprises non cotées.

Lors de l'élaboration de cette note technique, il sera tenu compte de la pratique internationale du reporting financier, ce qui implique plus spécifiquement pour les résultats exceptionnels dans le droit comptable belge que ceux-ci sont censés faire partie des activités opérationnelles d'une entité.

## I. DÉFINITION DE L'EBIT ET DE L'EBITDA

La notion d'EBIT, soit *Earnings Before Interest and Taxes*, est assimilée à ce que l'on appelle le bénéfice opérationnel ou la perte opérationnelle. En d'autres termes, ce critère de performance ne tient pas compte de l'impact de la structure du capital de l'entreprise concernée, ni des divers aspects fiscaux de l'entreprise repris au compte de résultats.

L'EBIT a été suivie de l'EBITDA, soit *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*. Ce critère élimine encore certains autres éléments hors caisse du compte de résultats, plus particulièrement les frais d'amortissement et les réductions de valeur.

## II. LA STRUCTURE DU COMPTE DE RÉSULTATS BELGE

D'une part et contrairement aux normes internationales reconnues en la matière, le compte de résultats belge reprend des éléments provenant de ce que l'on appelle une classification fonctionnelle et selon la nature; d'autre part, la possibilité existe de reconnaître des résultats exceptionnels. Conformément au droit comptable belge, les résultats exceptionnels sont définis comme les frais et les produits qui sont sans rapport avec l'exploitation normale.



### III. CONCORDANCE ENTRE L'EBIT ET LE COMPTE DE RÉSULTATS BELGE

Comme indiqué dans le premier alinéa ci-dessus, l'objet de l'EBIT est de pouvoir mesurer le bénéfice opérationnel ou la perte opérationnelle sur une certaine période. Dans cette optique et conformément au compte de résultats belge, l'EBIT correspond le mieux au code 9901 *Bénéfice d'exploitation (Perte d'exploitation)*. Or, une assimilation de ce code à l'EBIT poserait problème sous un double angle : l'analyse du traitement des résultats exceptionnels dans ce cadre, et le retraitement nécessaire des résultats financiers en vue d'épouser la notion d'EBIT.

Le notion d'EBIT est issue de la pratique internationale/anglo-saxonne du reporting financier ; par rapport au droit comptable belge, les normes internationales en matière de reporting financier se caractérisent par une absence totale ou une reconnaissance plus restreinte de résultats exceptionnels. En effet, les normes IFRS, et plus particulièrement la norme IAS 1, alinéa 87, n'admettent pas la reconnaissance de résultats exceptionnels : «*An entity shall not present any items of income or expense as extraordinary items, in the statement of comprehensive income or the separate income statement (if presented), or in the notes.*» Par ailleurs, les normes US GAAP admettent la reconnaissance de résultats exceptionnels uniquement pour certaines transactions (entre autres le badwill). Il est vrai qu'en raison de l'absence de résultats exceptionnels dans les procédures internationales de reporting, il est nécessaire, pour déterminer l'EBIT sur la base du compte de résultats belge, de réincorporer ces résultats dans la base de calcul. Ce sera donc la rubrique *Bénéfice (Perte) de l'exercice avant impôts* sinon le code 9903 qui y correspondra.

Le deuxième problème se situe également au niveau des résultats financiers ; tant les produits financiers de placements et de valeurs disponibles (codes : 751 et 752/9) que les charges financières et les dettes financières (codes : 650 et 652/9) doivent être redressés au niveau du résultat repris dans le code 9903. Cela signifie plus concrètement que le calcul de l'EBIT sur la base du compte de résultats belge se passera comme suit :

DÉFINITION	CODE
Bénéfice (Perte) de l'exercice avant impôts	9903
- Produits des actifs circulants	751
- Autres produits financiers	752/9
+ Charges des dettes	650
+ Autres charges financières	652/9

EBIT

Les codes respectifs réfèrent au schéma complet des comptes annuels belges ; en ce qui concerne le schéma abrégé, il est référé aux comptes correspondants du PCM. Il est clair que, dans le cas d'un schéma abrégé, l'EBIT ne peut pas être calculé sur la base du compte de résultats.

## IV. CONCORDANCE ENTRE L'EBITDA ET LE COMPTE DE RÉSULTATS BELGE

Le passage de l'EBIT à l'EBITDA est assez évident. En effet, par rapport à l'EBIT, deux corrections supplémentaires sont apportées au niveau des éléments dits hors caisse : *depreciations* et *amortizations (réductions de valeur et amortissements)*. Etant donné que le compte de résultats belge comporte une classification fonctionnelle et selon la nature, les rubriques relatives aux *réductions de valeur* et *amortissements* sont décomposées en plusieurs rubriques du compte de résultats : *Charges d'exploitation*, *Produits exceptionnels* et *Charges exceptionnelles*.





Le passage de l'EBIT à l'EBITDA se passe des lors comme suit:

DÉFINITION	CODE
Bénéfice (Perte) de l'exercice avant impôts	9903
- Produits des actifs circulants	751
- Autres produits financiers	752/9
+ Charges des dettes	650
+ Autres charges financières	652/9

**EBIT**

+ Amortissements et réductions de valeur sur frais d'établissement, sur immobilisations incorporelles et corporelles	630
+ Réductions de valeur sur stocks, sur commandes en cours d'exécution et sur créances commerciales: dotations (reprises)	631/4
+ Amortissements et réductions de valeur exceptionnels sur frais d'établissement, sur immobilisations incorporelles et corporelles	660
+ Reprises d'amortissements et de réductions de valeur sur immobilisations incorporelles et corporelles	760

**EBITDA**





# L'UTILISATION D'UN LOGICIEL COMPTABLE UNIFORME PAR DES ENTREPRISES INTERNATIONALES

AVIS 2010/20  
10 novembre 2010

57

## MOTS-CLÉS

*balance générale des comptes – entreprises étrangères – filiales belges – historique – langue – logiciel comptable – PCMN – plan comptable – plan comptable du groupe – plan comptable en partie double – plan comptable normalisé – relation un à un – succursale étrangère – succursales belges – table de concordance*

## *Introduction*

Les filiales et succursales ou sièges d'opérations belges des entreprises internationales sont souvent tenus de respecter certaines méthodes normalisées de comptabilisation, élaborées par la société mère ou le siège social étranger. La question se pose de savoir si les exigences que la société mère étrangère entend imposer sont conformes aux obligations comptables belges.

# I. FILIALES ET SUCCURSALES OU SIÈGES D'OPÉRATIONS BELGES D'ENTREPRISES INTERNATIONALES

## A. *La Loi comptable belge*

En vertu de l'article 1<sup>er</sup>, deuxième alinéa de la loi du 17 juillet 1975 (ci-après Loi comptable), les entreprises de droit étranger qui ont établi en Belgique des succursales et sièges d'opérations, doivent, comme toutes les entreprises en Belgique, tenir une comptabilité et établir un inventaire et des comptes annuels, en se conformant aux dispositions de la loi et des arrêtés pris pour son exécution.<sup>1</sup>

## B. *Plan comptable minimum normalisé (PCMN)*

Conformément à l'article 4, cinquième alinéa de la Loi comptable, les comptes ouverts sont définis dans un plan comptable approprié à l'activité de l'entreprise. Ce plan comptable doit répondre aux conditions du plan comptable minimum normalisé (ci-après PCMN).<sup>2</sup> Cette normalisation minimale a été introduite afin d'assurer la concordance des plans comptables et des schémas du bilan et des comptes annuels.<sup>3</sup> Ainsi, tout logiciel comptable d'une entreprise établie en Belgique devra comporter au mini-

---

1 Cf. l'avis CNC 1/1 « Entreprises de droit étranger – Applicabilité de la loi et des arrêtés pris pour son exécution », *Bulletin CNC*, n° 1, août 1997, 7. Pour la définition de « succursales et sièges d'opérations en Belgique des entreprises de droit étranger », voir l'avis CNC 1/5 « Entreprises de droit étranger : Succursales et sièges d'opérations en Belgique – Notion », *Bulletin CNC*, n° 3, juillet 1978, 12 et l'avis CNC 1/5bis « Succursales et sièges d'opérations en Belgique d'entreprises de droit étranger – Notion », *Bulletin CNC*, n° 10, avril 1983, 4-5.

2 Arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé, *MB* du 29 septembre 1983. L'article 1, 4° de cet arrêté royal donne une énumération des entreprises qui ne sont pas soumises à cette obligation. Sont notamment visées les succursales établies en Belgique par des entreprises étrangères lorsque ces succursales n'ont pas de produits propres liés à la vente de biens ou à la prestation de services à des tiers ou à des biens livrés ou à des services prestés à l'entreprise étrangère dont elles relèvent, et dont les charges de fonctionnement sont supportées entièrement par cette dernière.

3 Rapport au Roi de l'arrêté royal du 7 mars 1978 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé, *MB* du 13 mai 1978. L'avis du Conseil central de l'Economie du 12 juin 1972 dispose également que le schéma prescrit de comptes annuels entraîne la tenue par l'entreprise d'une comptabilité permettant d'établir les comptes annuels par la voie d'une simple transposition.



num les comptes prescrits par l'arrêté royal, y compris les numéros indiqués.<sup>4</sup> Ce plan comptable peut être développé selon les besoins et les activités de l'entreprise, notamment en adaptant la dénomination des comptes, en introduisant des sous-comptes ou en ajoutant des comptes additionnels.<sup>5</sup>

L'article 14 de la Loi comptable prévoit que le ministre de l'Economie ou le ministre des Classes moyennes (pour les sociétés et les autres entreprises qui peuvent être déclarées petites au sens du C.Soc.), peut, dans des cas particuliers et après avis motivé de la CNC, octroyer une dérogation aux règles fixées en vertu de l'article 4, sixième alinéa de la Loi comptable.<sup>6</sup> Il apparaît clairement que le Gouvernement était très attentif aux difficultés qui pourraient résulter de l'adoption d'un plan comptable obligatoire. En effet, les activités des entreprises ou de groupes de sociétés peuvent s'exercer dans divers pays, ayant chacun sinon un plan normalisé du moins des législations particulières divergentes en matière de comptabilité.<sup>7</sup>

Cependant, selon la Commission, l'article 14 de la Loi comptable ne comporte pas une possibilité générale de dérogation.<sup>8</sup> Par conséquent, une dispense totale de l'utilisation obligatoire d'un plan comptable normalisé ne peut pas être attribuée aux entreprises internationales.

La Commission estime qu'une solution partielle à cette problématique peut consister en la tenue d'un plan comptable dupliqué.

Bien que, initialement, la Commission donnait la préférence à un plan comptable unique et qu'elle estimait qu'une duplication des plans comptables (notamment le PCMN et le plan comptable du groupe imposé par la société mère) n'était pas la solution la plus heureuse, dans son avis R100/3,

---

4 A l'exception des entreprises visées à l'article 1, 4<sup>e</sup> de l'arrêté royal du 12 septembre 1983.

5 Dans le Rapport au Roi de l'arrêté royal du 7 mars 1978, deux objectifs sont mis en évidence : l'introduction d'une normalisation minimale du plan comptable et l'adaptation aux activités de l'entreprise. Voir en outre l'avis CNC R100/1 « Ouverture de comptes additionnels », *Bulletin CNC*, n° 5, mai 1979, 18-19.

6 L'article 4, alinéa 6 de la Loi comptable stipule que le Roi est compétent pour déterminer, par la voie d'un arrêté royal, la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé. Par conséquent, plusieurs questions qui ont été posées à la Commission, relatives à l'application des dispositions de la loi elle-même et non à l'application des arrêtés pris en son exécution, ont été jugées irrecevables : voir l'avis CNC 108/1 « Dérogations aux dispositions de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 – Procédure », *Bulletin CNC*, n° 1, août 1977, 22-23 ; l'avis CNC 108/3 « Politique de la Commission des Normes Comptables en matière d'avis relatifs aux demandes individuelles de dérogation pour cause de perturbation des conditions de concurrence », *Bulletin CNC*, n° 18, janvier 1986, 5-7.

7 Rapport au Roi de l'arrête royal du 7 mars 1978, *MB* du 13 mai 1978.

8 Cf. l'avis CNC R100/2 « Adaptation du plan comptable de l'entreprise », *Bulletin CNC*, n° 5, mai 1979, 20-22.

elle n'avait pas d'objection fondamentale à l'égard de cette méthode. Néanmoins, l'exigence minimum était que les mouvements totaux en débit et en crédit de chacun des comptes du plan comptable normalisé seraient transposés mensuellement et que les opérations de base ainsi que les pièces justificatives pourraient être retrouvées directement ou indirectement, mais toujours via une liaison structurelle entre les deux plans.<sup>9</sup>

Etant donné que les investisseurs potentiels, intervenant sur les marchés des capitaux internationaux et étrangers, sont souvent effrayés par ces obligations administratives additionnelles, la Commission estime que l'avis R100/3 ne peut plus être appliqué.

Une entreprise peut utiliser un plan comptable autre que le PCMN, à condition qu'elle puisse présenter à tout moment une balance générale des comptes par la voie d'une table de concordance, établie conformément aux prescriptions de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 relatif au PCMN, sans l'imposition d'une « relation un à un ».<sup>10</sup>

Cela signifie que cette table de concordance doit permettre de retrouver systématiquement le compte du PCMN qui correspond à un ou plusieurs comptes d'un autre plan comptable. En outre, pour chaque compte du grand livre du PCMN, un historique doit être disponible comportant une référence directe aux pièces justificatives concernées.<sup>11</sup> La table de concordance est tenue en permanence tant au siège de l'entreprise qu'aux services comptables importants de l'entreprise, à la disposition de toute personne intéressée.

---

9 Avis CNC R100/3 « Plan comptable propre de l'entreprise – Plan comptable du groupe », *Bulletin CNC*, n° 6, janvier 1980, 20-21.

10 L'obligation de l'observation de la « relation un à un » implique que pour chaque compte étranger, un compte équivalent soit disponible qui répond aux conditions du plan belge normalisé, et vice versa.

11 En effet, l'article 6 de la Loi comptable prévoit que toute écriture s'appuie sur une pièce justificative datée et porte un indice de référence à celle-ci. Conformément à l'avis CNC 174/1 « Les principes d'une comptabilité régulière », *Bulletin CNC*, n° 38, février 1997, 2-32, le lien entre l'écriture et la pièce justificative doit résulter d'une référence réciproque, permettant à tout moment d'aller de l'écriture à la pièce justificative et de la pièce justificative à l'écriture.



En ce qui concerne la langue dans laquelle la comptabilité est tenue, la Commission souhaite souligner que les entreprises doivent respecter les dispositions légales relatives à l'emploi des langues.<sup>12</sup>

## II. SUCCURSALES ÉTRANGÈRES D'ENTREPRISES BELGES

Dans son avis 172/1, la CNC stipule que, sous l'angle du droit civil et du droit commercial, la succursale étrangère d'une entreprise belge fait partie intégrante de celle-ci.<sup>13</sup> Contrairement au cas des succursales et des sièges d'opérations belges des entreprises étrangères, dans le cas présent, on ne peut parler d'une personnification comptable ou d'une fiction de l'autonomie.<sup>14</sup>

Dans les cas où la succursale ou le siège d'opération est établi dans un autre pays que son siège, conformément à la législation du pays d'établissement, la succursale n'est pas seulement tenue de tenir une comptabilité distincte relative à ses opérations sur place, cette comptabilité doit en outre être tenue conformément aux règles applicables dans ce pays. L'intégration des comptes de cette succursale étrangère dans la comptabilité de l'entreprise belge concernée peut également poser des problèmes à l'occasion du retraitement et de la conversion. En effet, un retraitement peut être nécessaire étant donné que la succursale utilise entre autres les dénominations de comptes fixées dans ce pays, qui souvent dérogent aux règles et aux dispositions du pays du siège.<sup>15</sup> Toujours de l'avis de la Commission,

---

12 Article 52, § 1 des lois sur l'emploi des langues en matière administrative, coordonnées par l'arrêté royal du 18 juillet 1966, *MB* du 2 août 1966; les articles 1, 2 et 5 du décret du 19 juillet 1973 réglant l'emploi des langues en matière de relations sociales entre employeurs et travailleurs, ainsi qu'en matière d'actes et de documents d'entreprise prescrits par la loi et les règlements, *MB* du 6 septembre 1973; les articles 1 et 2 du décret du 30 juin 1982 relatif à la protection de la liberté de l'emploi des langues et de l'usage de la langue française en matière de relations sociales entre les employeurs et leur personnel, ainsi que d'actes et documents des entreprises imposés par la loi et les règlements, *MB* du 27 août 1982.

13 Avis CNC 172/1 «Intégration des comptes d'une succursale étrangère», *Bulletin CNC*, n° 35, octobre 1995, 18.

14 Cependant, dans le cadre de la bonne gestion, les succursales étrangères sont souvent considérées comme des personnes distinctes.

15 Avis CNC 172/1 «Intégration des comptes d'une succursale étrangère», *Bulletin CNC*, n° 35, octobre 1995, 18.

les comptes de succursales étrangères de sociétés mères établies en Belgique doivent, à tout moment, pouvoir être convertis dans le plan comptable visé à l'arrêté royal du 12 septembre 1983, par la voie d'une table de concordance.







# LE TRAITEMENT COMPTABLE DES INDEMNITÉS DE TRANSFERT PAYÉES EN CAS DE MUTATION DE FOOTBALLEURS (NON-AMATEURS ET PROFESSIONNELS)

AVIS 2010/21

10 novembre 2010

57

## MOTS-CLÉS

*immobilisations incorporelles – indemnité de transfert*

### *Introduction*

Un club de football qui souhaite participer aux compétitions officielles, adhère, en Belgique, à l'Union Royale Belge des Sociétés de Football-Association (ci-après: URBSFA<sup>1</sup>).

Afin de participer aux matches officiels ou amicaux d'un club, le joueur doit également être affilié à l'URBSFA. Les joueurs des clubs de football affiliés se voient automatiquement attribuer la qualité de joueurs *affectés affiliés* à l'URBSFA: il s'agit de personnes physiques dont l'affiliation est proposée par un club effectif<sup>2</sup>. Cependant, il y a aussi des joueurs *non affectés affiliés* à l'URBSFA. En l'occurrence, ces derniers ne sont pas affectés à un club de football déterminé et ils seront, par conséquent, tenus de payer personnellement une contribution fédérale individuelle annuelle. La

---

1 L'URBSFA est une ASBL. Elle est l'organisme central qui représente officiellement le football en Belgique et à l'étranger. L'URBSFA a pour but l'organisation administrative et sportive ainsi que la propagation du football sous toutes ses formes (art. 102 Règlement fédéral).

2 Sans préjudice des dispositions relatives à la qualification, une même personne ne peut être affectée à plus d'un club effectif.

qualification d'un joueur pour participer aux matches officiels ou amicaux d'un club est encore subordonnée à plusieurs conditions<sup>3</sup>. Ainsi, un joueur doit être affecté à la suite d'un transfert définitif, ou prêté temporairement au moyen d'un transfert temporaire à ce club (les systèmes de transfert sont commentés plus en détail plus loin dans le texte).

Les joueurs ont le statut d'amateur, de non-amateur ou de professionnel<sup>4</sup>. Seuls les non-amateurs et les professionnels peuvent être liés par un contrat. Ces contrats sont conclus entre un joueur concerné et un club et ils ont une durée de cinq saisons au plus<sup>5</sup>. Ainsi, un sportif rémunéré s'engage par contrat à exercer au sein d'un club déterminé son activité sportive comme profession, à répondre à toutes les convocations qui lui sont adressées par son club et à fournir toutes les prestations que le club requiert. Ce contrat doit répondre aux conditions légales et réglementaires, y compris issues des conventions collectives de travail<sup>6</sup>.

Un joueur ne peut obtenir un changement d'affectation ou une qualification temporaire pour un autre club de football que par la réalisation d'un transfert<sup>7</sup>. Une distinction est opérée entre les transferts nationaux et les transferts internationaux.

Un transfert national ordinaire est réalisé avec l'accord des deux clubs intéressés et de l'affilié. Les transferts nationaux ordinaires peuvent être conclus à titre définitif, c.-à-d. impliquant l'affectation de l'affilié à un autre club pour une durée indéterminée. A partir d'une date fixée contractuellement, ce dernier club obtient le droit exclusif, à la suite de ce transfert, de faire usage des prestations sportives du joueur concerné.

---

3 Voir à cet effet les articles 1001 et suivants du Règlement fédéral.

4 Article 526 du Règlement fédéral. Une différence importante consiste en ce que les non-amateurs peuvent être affectés à tous les clubs, là où les professionnels ne peuvent être affectés qu'aux clubs professionnels. En outre, les professionnels exercent leur activité sportive comme profession.

5 Pour les joueurs de plus de 18 ans. Les contrats avec des joueurs de moins de 18 ans ont une durée de trois saisons au plus. Il est interdit à tout club d'engager des négociations de transfert avec un joueur sous contrat dont le contrat avec un autre club n'expire pas en fin de saison.

6 Les contrats avec les non-amateurs sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires, sans référence aux conventions collectives de travail.

7 Il s'agit de mutations, telles que décrites par les articles 901 et suivants, Titre 9 *Les mutations des joueurs et des affiliés* du Règlement fédéral de l'Union Royale Belge des Sociétés de Football-Association (URBSFA) 2009/2010.



Si le transfert national est conclu à titre temporaire, l'affilié est qualifié à un autre club pour une durée déterminée, mais il continue à être affecté à son club d'origine. Au terme du transfert temporaire, le joueur retourne d'office à son club d'origine. La durée de ce transfert temporaire ne peut pas excéder la durée de son contrat avec le club cédant.

Les transferts internationaux sont réglés par la réglementation FIFA<sup>8</sup>.

En 1995, l'arrêt Bosman<sup>9</sup> a considérablement changé le paysage des transferts européens. *D'une part*, il n'est plus possible de réclamer une indemnité de transfert pour un joueur en fin de contrat. *D'autre part*, les quotas limitant le nombre de joueurs étrangers ressortissants d'un autre Etat membre de l'Union européenne ont été abrogés.

La CNC a été interrogée sur la question de savoir comment traiter<sup>10</sup> dans la comptabilité d'un club<sup>11</sup>, les indemnités payées pour un joueur à la suite d'un contrat de transfert.

---

8 Fédération Internationale de Football Association, Regulations on the Status and Transfer of Players.

9 Cour de Justice des Communautés européennes, C-415/93, 15 décembre 1995, concernant l'application de l'art. 48 du Traité CEE.

10 La Commission estime que les conclusions de cet avis peuvent aussi être importantes pour le traitement de telles indemnités dans la comptabilité d'autres sports.

11 En ce qui concerne le traitement comptable, le texte de l'avis fait référence à l'AR C.Soc. En cas d'une ASBL, l'article 7 de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations, ne comporte pas des dispositions dérogoatoires.

# I. LÉGISLATION BELGE

La réglementation belge ne définit pas ce qu'il faut entendre par un actif. Généralement parlant, il s'agit de moyens qui doivent être disponibles afin de développer une entreprise.

Un transfert peut être considéré comme une cession de droits ou la concession temporaire de droits relatifs à un joueur, selon qu'il s'agit d'un transfert définitif ou temporaire<sup>12</sup>. Au moment du transfert d'un sportif, le club bénéficiaire obtient définitivement ou temporairement la possibilité de bénéficier exclusivement, dans le cadre de ses objectifs, des talents en tant que tels du joueur concerné.

Art. 95, § 1<sup>er</sup>, troisième alinéa de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (ci-après : AR C.Soc.), prévoit qu'il y a lieu d'entendre par concessions, brevets, licences, marques et autres droits similaires, d'une part, les brevets, licences, savoir-faire, marques et autres droits similaires, qui sont la propriété de la société, d'autre part, les droits d'exploitation de biens-fonds, de brevets, licences, marques et autres droits similaires appartenant à des tiers ainsi que la valeur d'acquisition du droit de la société d'obtenir de tiers des prestations de services de savoir-faire lorsque ces droits ont été acquis à titre onéreux par la société.

Suite à un transfert, un club bénéficie au moins du droit d'obtenir des prestations de services de tiers, en l'occurrence, du joueur affilié à l'URBSFA<sup>13</sup>. La Commission en conclut que, en cas d'un transfert définitif, ces droits acquis constituent une immobilisation incorporelle.

---

12 Voir également le point de vue en cette matière de l'Administration de la TVA plus loin dans le texte.

13 La réglementation TVA considère les transferts également comme des cessions de droits ou l'octroi temporaire de droits relatif à un joueur, selon qu'il s'agit d'un transfert définitif ou temporaire. En ce sens, conformément à *la cession ou la concession d'un droit d'auteur, d'un brevet, d'un droit de licence, d'une marque de fabrique ou de commerce ou d'autres droits similaires*, comme visés à l'article 21, § 3, 7<sup>o</sup>, a) du Code de la TVA, il y a lieu d'entendre également par ce dernier le transfert libre des joueurs entre des clubs de football. Cela correspond au point de vue en cette matière de la Commission européenne, selon lequel, du point de vue d'une disposition uniforme du lieu du service, le transfert d'un sportif est considéré comme l'octroi de droits dans le chef de ce sportif. Par conséquent, la convention conclue entre les clubs, soit par suite de laquelle les droits dans le chef d'un joueur de football sont cédés définitivement, soit par suite de laquelle les droits dans le chef d'un joueur sont temporairement octroyés, peut être considérée comme un service au sens du C.TVA.



## II. LES NORMES INTERNATIONALES D'INFORMATION FINANCIÈRE IFRS/IAS

On peut également s'inspirer des normes internationales d'information financière, qui définissent un actif comme une ressource contrôlée par une entité du fait d'événements passés et à partir de laquelle on s'attend à ce que des avantages économiques futurs reviennent à l'entité<sup>14</sup>.

Les normes internationales d'information financière définissent une immobilisation incorporelle dans IAS 38 *Immobilisations incorporelles* comme un actif non monétaire identifiable sans substance physique<sup>15</sup>.

Un actif est identifiable s'il :

- est séparable, c'est-à-dire susceptible d'être séparé ou dissocié de l'entité et d'être vendu, cédé, concédé par licence, loué ou échangé, soit individuellement, soit en même temps qu'un contrat, un actif identifiable ou un passif identifiable qui lui est lié, peu importe si l'entité entend ou non en arriver là ; ou
- résulte de droits contractuels ou d'autres droits légaux, que ces droits soient ou non cessibles ou séparables de l'entité ou d'autres droits et obligations<sup>16</sup>.

En ce qui concerne l'identification et la reconnaissance de certaines compétences du personnel, l'IAS 38 indique qu'il est peu probable qu'un talent spécifique en matière de technique puisse satisfaire à la définition d'immobilisations incorporelles, à moins que ce talent ne soit protégé par des droits permettant son utilisation et l'obtention des avantages économiques futurs attendus de ce talent. En ce qui concerne les contrats de transfert des sportifs professionnels, cette condition est remplie. Cela implique que, dans le cadre des normes IAS/IFRS, les droits concernés constituent également une immobilisation incorporelle.

---

14 Cadre, alinéa 49.

15 IAS 38.8.

16 IAS 38.12.

### III. TRAITEMENT COMPTABLE DES INDEMNITÉS DE TRANSFERT PAYÉES

#### A. *Transferts à caractère définitif*

Sur la base des arguments précités, la Commission estime pouvoir conclure que l'indemnité payée pour l'acquisition des droits exclusifs aux prestations sportives d'un joueur, peut être portée sous les immobilisations incorporelles. Il est dans l'intention du club bénéficiaire d'utiliser ces joueurs pendant des matches. Le lien qui est établi dès lors entre ces joueurs et le club, est à l'origine de revenus futures provenant des tickets, des abonnements, l'attraction de (nouveaux) sponsors, des revenus provenant de merchandising, des droits tv, etc.

Chaque indemnité de transfert payée, portée sous les immobilisations incorporelles, fera l'objet d'une évaluation distincte<sup>17</sup> à la valeur d'acquisition et sera portée au bilan pour cette même valeur, déduction faite des amortissements y afférents<sup>18</sup>.

Il y a lieu d'entendre par valeur d'acquisition : le prix d'acquisition au sens de l'article 36 AR C.Soc., le coût de revient au sens de l'article 37 AR C.Soc., ou la valeur d'apport au sens de l'article 39 AR C.Soc.

Le prix d'acquisition comprend, outre le prix d'achat, les frais accessoires. En ce qui concerne les indemnités de transfert payées, on peut considérer, à titre d'exemple, que seront inscrites à l'actif comme des frais accessoires, les indemnités de formation additionnelles, payées à la suite d'un transfert d'un joueur qui n'a pas encore atteint l'âge de 23 ans<sup>19</sup>, de même que l'indemnité de transfert<sup>20</sup>.

---

17 Article 31 AR C.Soc.

18 Article 35 AR C.Soc.

19 Conformément aux dispositions des circulaires n° 769 du 24 août 2001 et 826 du 31 octobre 2002 émanant de la FIFA (Article 20 Training compensation, Regulations on the Status and Transfer of Players, Fédération Internationale de Football Association).

20 Décision TVA n° E.T.109.759 dd. 08.08.2005 : lorsqu'à l'occasion du transfert d'un joueur qui n'a pas encore atteint l'âge de 23 ans, un club de football reçoit d'un autre club une indemnité de formation, cette indemnité ne constitue pas la contrepartie d'une prestation de services au sens du Code de la TVA. Ladite indemnité n'est dès lors pas soumise à la taxe.



Les indemnités de transfert inscrites à l'actif seront amorties sur la durée convenue du contrat<sup>21</sup>, compte tenu d'une valeur résiduelle éventuelle. Cette façon de procéder permet de faire correspondre, conformément au principe comptable de rapprochement, les frais résultant du paiement de l'indemnité de transfert et les produits futurs que les joueurs sont appelés à générer.

Les amortissements doivent répondre aux critères de prudence, de sincérité et de bonne foi<sup>22</sup>. Ils doivent être constitués systématiquement sur base des méthodes arrêtées par la société conformément à l'article 28, § 1<sup>er</sup>. Ils ne peuvent dépendre du résultat de l'exercice<sup>23</sup>.

Beaucoup de contrats de transfert sont conclus pour une durée déterminée mais peuvent éventuellement faire l'objet d'un prolongement optionnel de, par exemple, 1 an. Initialement, lors de la détermination de la durée du contrat, il ne sera pas tenu compte, pour le calcul des amortissements, de cette possibilité de prolongation. De l'avis de la Commission, les frais additionnels résultant d'une prolongation décidée au moins trois mois avant la fin du contrat constituent des frais à charge de la période de prolongation.

Une partie du prix de transfert peut également être variable et due uniquement si une série de critères sont remplis. Ainsi, il se peut qu'un montant additionnel doive être payé si le club dont le joueur concerné fait partie, parvient à se qualifier pour un certain tournoi. Si le fait que ces critères ont été remplis entraîne également des avantages futurs pour le club, l'indemnité additionnelle sera traitée conformément à l'avis CNC 126/10 « Immobilisation acquise pour un prix variable dépendant du bénéfice ultérieur du cessionnaire »<sup>24</sup>. Dès que l'indemnité variable additionnelle est certaine, il s'agit d'une partie additionnelle du prix d'acquisition. Conformément à l'avis CNC 126/10, chaque partie additionnelle du prix d'acquisition est amortie sur la durée restante du contrat. Ce n'est que de cette manière que les charges additionnelles sont prises en résultats lorsque les avantages additionnels pour le club apparaissent. Toutefois, si le paiement de l'indem-

---

21 Article 45 AR C.Soc. : 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, soit de prendre en charge ces frais et ces coûts au moment où ils sont exposés.

22 Article 46 AR C.Soc.

23 Article 48 AR C.Soc.

24 *Bulletin CNC*, n° 30, février 1993, 17-19.

nité variable additionnelle est lié à une condition plutôt éphémère, comme par exemple la condition de gagner un seul match, la Commission n'exclut néanmoins pas la possibilité de prendre immédiatement en résultats cette indemnité variable additionnelle.

Il sera procédé à des amortissements complémentaires ou exceptionnels lorsque, en raison de blessures, rupture du contrat, maladie ou accident, la valeur comptable des indemnités de transfert inscrites à l'actif dépasse leur valeur d'utilisation pour la société, par exemple en cas de décès du joueur ou lorsqu'un certificat médical démontre que le joueur concerné ne peut plus jouer à un niveau professionnel. Les indemnités éventuelles qui, dans ce contexte, sont perçues par exemple de compagnies d'assurances, sont comptabilisées au titre de produits au moment de leur attribution. Ainsi, elles peuvent neutraliser partiellement les charges comptabilisées, sans porter préjudice au principe de non compensation visé à l'article 25, § 2 AR C.Soc.

Les salaires et toutes les autres charges et obligations sociales y afférentes, résultant du contrat de travail avec les joueurs concernés, sont imputés comme des frais afférents à la période.

## ***B. Transferts à caractère temporaire***

Lorsqu'il s'agit d'un transfert à caractère temporaire, le club qui peut aligner le joueur payera une indemnité au club qui met le joueur à sa disposition.

L'indemnité reçue suite à la « mise à la disposition du joueur » au moyen d'un transfert temporaire à un autre club, sera imputée, au sein du club qui prête le joueur d'une telle manière, comme produit de la période. En cas d'indemnité unique pour l'entièreté de la période, celle-ci sera prise en résultat sur la période du contrat de transfert temporaire, en utilisant les comptes de régularisation.

L'indemnité payée est portée dans la comptabilité du club engageant temporairement sous contrat le joueur, à un sous-compte du groupe de comptes 61 *Services et biens divers*. En cas d'indemnité unique, celle-ci sera étalée sur la période du contrat de transfert temporaire, en utilisant les comptes de régularisation. Les salaires et toutes les charges et obligations sociales résultant du contrat de travail avec les joueurs concernés, sont imputés comme des frais afférents à la période.







# COMPTABILISATION D'UNE AVANCE SUR LA RÉPARTITION DE L'ACTIF NET

AVIS 2010/22

10 novembre 2010

57

## MOTS-CLÉS

*attribution aux associés – avance – avance aux associés sur la répartition de l'actif net – capitaux propres – clôture de la liquidation – liquidateur – liquidation*

La Commission a été interrogée à propos du traitement comptable à réserver à l'attribution, aux associés d'une société mise en liquidation, d'une avance sur l'actif net qui leur reviendra à la clôture de la liquidation.

En vertu du Code des sociétés, les attributions aux associés effectuées dans le cadre de la liquidation d'une société se distinguent des répartitions décidées au cours de la vie de la société, en ce que :

- d'une part, il ne s'agit que d'avances sur l'actif net qui sera à répartir, étant donné qu'aux termes de l'article 190, § 2 du Code des sociétés, les attributions à titre définitif aux associés ne peuvent être effectuées qu'après paiement des dettes ou consignation des sommes nécessaires à cet effet;
- d'autre part, l'approbation des comptes de la liquidation et la décharge aux liquidateurs pour leur gestion n'interviennent qu'une fois la liquidation terminée (article 194 du Code des sociétés).

Il découle de ces deux constatations que les avances aux associés sur la répartition de l'actif net ne peuvent, à l'encontre des répartitions de capitaux propres effectuées au cours de la vie de la société, être imputées (directement ou par le biais des comptes d'affectations et de prélèvements) aux différents postes concernés des capitaux propres.

Ceci étant, de l'avis de la Commission, deux approches peuvent être envisagées :

- la première consiste à porter le montant de l'avance consentie à l'actif. En ce cas, il n'y a pas d'impact sur l'expression des fonds propres de la société concernée ;
- la deuxième consiste à porter le montant de l'avance au passif en déduction globale, mais explicite, des « capitaux propres ».

De l'avis de la Commission, la préférence doit être donnée à la seconde approche. Les sommes attribuées au titre d'avances sur la répartition de l'actif net ne constituent pas véritablement un actif. Dans l'ordre normal des choses, il n'en résultera pas, à l'avenir, un flux de ressources favorables à l'entreprise. Par ailleurs, le montant des capitaux propres auquel cette seconde approche conduit est plus conforme à la réalité.

Il s'ensuit que les avances sur répartition de l'actif net devront jusqu'à la clôture de la liquidation, faire l'objet, dans la comptabilité d'un compte distinct de la classe 1, notamment le compte 19 *Avances aux associés sur la répartition de l'actif net (-)*, sans qu'il y ait lieu de ventiler ces avances selon qu'elles concernent le capital social, les primes d'émission ou les réserves.

Lorsque la liquidation est terminée, le compte 19 *Avances aux associés sur la répartition de l'actif net (-)* est soldé par le débit des divers comptes de capitaux propres concernés.

Les écritures à enregistrer se présentent dès lors comme suit :

- lors de la décision d'attribution d'une avance aux associés :
- 19 Avances aux associés sur la répartition de l'actif net (-)  
à 489 Autres dettes diverses



489 Autres dettes diverses  
à 550 Etablissements de crédit : comptes courants

– lorsque la liquidation est terminée :

100 Capital souscrit  
11 Primes d'émission  
13 Réserves  
[14 Bénéfice reporté]  
à 19 Avances aux associés sur la répartition de l'actif net (-)

La Commission a également été saisie de la question de savoir comment l'avance sur la répartition de l'actif net doit être comptabilisée dans le chef de la société-actionnaire.

De l'avis de la Commission, il reviendra à l'organe d'administration de déterminer le traitement comptable correct.

Si le risque que le liquidateur demande le remboursement de l'avance est quasiment nul, l'avance peut immédiatement être imputée sur la valeur comptable des actions. Si l'avance dépasse la valeur comptable des actions, elle doit, dans cette mesure, être prise en résultats. Il reviendra à l'organe d'administration d'examiner si une mention doit être faite à ce sujet dans l'annexe.

550 Etablissements de crédit : comptes courants  
à 28 Immobilisations financières  
ou 51 Actions  
[76 Produits exceptionnels]

Dans le cas exceptionnel où il y a une chance réelle que le liquidateur demande ultérieurement le remboursement de l'avance, la société doit reconnaître une dette à concurrence de l'avance reçue. En principe, le liquidateur peut en effet demander le remboursement de l'avance s'il s'avère que les actifs restants de la société en liquidation sont insuffisants pour apurer ses dettes. Comme il a déjà été mentionné, cette situation ne se présentera que de manière relativement exceptionnelle, étant donné que le liquidateur est responsable des fautes commises dans sa gestion<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Article 192 C.Soc. Par conséquent, le liquidateur veillera à ne pas attribuer une avance trop importante aux actionnaires.

550 Etablissements de crédit : comptes courants  
à 489 Autres dettes diverses<sup>2</sup>

---

2 Lorsque la liquidation est terminée, la dette concernée doit être extournée et elle doit être prise en résultats (à concurrence de la partie effectivement reçue).





# COMMENTAIRE RELATIF À LA POSSIBILITÉ POUR LES PETITES ASSOCIATIONS ET FONDACTIONS DE SE SOUMETTRE AUX OBLIGATIONS COMPTABLES IMPOSÉES AUX GRANDES ASSOCIATIONS ET FONDACTIONS

AVIS 2011/1  
8 décembre 2010

57

## MOTS-CLÉS

*association – comptabilité à partie double – fondation  
– modèle de comptes annuels de la fondation – modèle  
de comptes annuels de l’association – petite association  
– petite fondation*

## *Introduction*

Les petites associations et fondations, c’est-à-dire, les associations et fondations qui ne répondent pas aux critères visés à l’article 17, § 3 de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, tiennent une comptabilité simplifiée portant au minimum sur les mouvements des disponibilités en espèces ou en comptes<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Article 17, § 2 de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations.

Les petites associations et fondations peuvent néanmoins décider de se soumettre volontairement aux obligations comptables de grandes associations et fondations<sup>2</sup>.

## I. LES PETITES ASSOCIATIONS ET FONDATIONS ET LA « COMPTABILITÉ À PARTIE DOUBLE »

La Commission a été saisie de la question de savoir si le fait que, pour la tenue de sa comptabilité, une petite association ou fondation utilise un logiciel comptable informatisé qui fonctionne conformément aux règles habituelles de la comptabilité à partie double, implique pour cette association ou fondation qu'elle se soumet volontairement aux obligations comptables imposées aux grandes associations et fondations.

De l'avis de la Commission, ce n'est pas le cas. Une petite association qui tient sa comptabilité conformément aux règles de la comptabilité à partie double, ne peut pas être censée vouloir se soumettre volontairement aux obligations comptables imposées aux grandes associations et fondations. Une décision dans ce sens doit être prise de façon explicite. Conformément à l'article 15 de l'arrêté royal du 26 juin 2003 relatif à la comptabilité simplifiée de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations (ci-après l'AR du 26 juin 2003), cette décision est mentionnée et justifiée dans l'annexe aux comptes annuels et est accompagnée de l'indication de ses principales conséquences pour l'association<sup>3</sup>.

La Commission souhaite rappeler que l'association ou la fondation qui tient volontairement sa comptabilité conformément aux règles de la comptabilité à partie double, alors qu'elle ne souhaite pas se soumettre aux obligations comptables de grandes associations et fondations, est tenue d'appliquer l'ensemble des dispositions applicables aux petites associations et fondations.

---

2 Article 15 de l'arrêté royal du 26 juin 2003 relatif à la comptabilité simplifiée de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations (MB du 11 juillet 2003, ed. 2).

3 En effet, le Gouvernement estimait devoir subordonner la faculté de se soumettre volontairement aux obligations imposées aux grandes associations et fondations à diverses conditions afin de préserver la sincérité et la comparabilité des comptes (Rapport au Roi de l'AR du 26 juin 2003).



Si la comptabilité d'une petite association est tenue volontairement conformément aux règles habituelles de la comptabilité à partie double, celle-ci est tenue de respecter l'obligation d'inscrire des mouvements de disponibilités en espèces ou en comptes sans retard, de manière fidèle et complète et par ordre de date, dans un livre comptable unique.

La tenue volontaire de la comptabilité conformément aux règles de la comptabilité à partie double<sup>4</sup> implique néanmoins qu'il est satisfait à l'obligation prévue à l'article 2 de l'AR du 26 juin 2003<sup>5</sup>.

Les comptes annuels de petites associations doivent être déposés au greffe du tribunal de commerce<sup>6</sup>.

## II. MODÈLE DE COMPTES ANNUELS

La Commission a en outre été interrogée sur la question de savoir si une petite association ou fondation qui se soumet volontairement aux obligations comptables imposées aux grandes associations et fondations, est tenue de déposer ses comptes annuels conformément au modèle proposé par la Banque nationale.

Si une petite association s'est volontairement soumise aux obligations comptables imposées aux grandes associations, elle est tenue d'appliquer l'ensemble des dispositions applicables aux grandes associations. La petite association est par conséquent tenue d'établir ses comptes annuels conformément aux schémas, abrégés ou complets, établis 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. Cependant, cette obligation n'entraîne pas l'obligation de déposer les comptes annuels auprès de la Banque nationale de Belgique<sup>7</sup>. Les comptes annuels peuvent être déposés au greffe du tribunal de commerce. De l'avis de la Commission, l'article 26

---

4 Voir la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises.

5 Cf. article 4, alinéa 2 de la loi du 17 juillet 1975.

6 Article 26 *novies* de la loi du 27 juin 1921.

7 Cf. le Rapport au Roi de l'AR du 26 juin 2003.

de l'arrêté royal du 19 décembre 2003, qui prévoit que les associations et fondations doivent suivre pour le dépôt de leurs comptes annuels un modèle de comptes annuels établi par la Banque nationale de Belgique, n'est pas applicable dans le cas où les comptes annuels sont déposés au greffe du tribunal de commerce.

Le Ministre de la Justice a également été interrogé sur la question de savoir sous quelle forme les petites associations et fondations qui se soumettent volontairement aux obligations comptables imposées aux grandes associations et fondations, doivent déposer leurs comptes annuels au greffe du tribunal de commerce<sup>8</sup>.

Le Ministre a répondu en ces termes: « Si la petite association ou fondation fait le choix de tenir sa comptabilité et d'établir ses comptes annuels conformément aux règles applicables aux grandes et très grandes associations et fondations, ce sont bien évidemment les comptes établis conformément à ces règles, selon le *schéma abrégé ou complet prévu 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, qui devront être publiés, c'est-à-dire figurer dans le dossier ouvert au greffe. [...] Si elle le souhaite, elle peut en outre déposer ses comptes annuels, établis conformément à l'arrêté royal du 19 décembre 2003, auprès de la Centrale des Bilans de la Banque nationale de Belgique. Cependant, elle n'y est aucunement contrainte. Les comptes *peuvent*, en vue de leur publicité par dépôt au greffe ou auprès de la Banque nationale de Belgique, être présentés soit selon l'un des schémas – abrégé ou complet – normalisés développés pour les grandes et très grandes associations et fondations par la Centrale des Bilans, *soit d'une manière qui correspond mieux à la pratique comptable de l'association ou de la fondation* »<sup>9</sup>.

---

8 Question n° 741 de Mme Trees Pieters du 6 juillet 2005, législature 51, *Bulletin Q&R* 104.

9 Mots mis en italique par l'auteur du présent avis.







# TRANSFERT EN BELGIQUE DU SIÈGE D'UNE SOCIÉTÉ CONSTITUÉE SOUS L'EMPIRE D'UN DROIT ÉTRANGER : RÉPERCUSSIONS SUR LA TENUE DE LA COMPTABILITÉ ET L'ÉTABLISSEMENT DES COMPTES ANNUELS

AVIS 2011/2

8 décembre 2010

57

## MOTS-CLÉS

*chiffres comparatifs – continuité – premier exercice – principe de continuité – table de concordance – transfert du siège*

## Introduction

Le transfert vers la Belgique, en cours d'exercice, de l'établissement principal d'une entreprise constituée sous l'empire d'un droit étranger soulève certaines questions relatives à la tenue de la comptabilité et à l'établissement des comptes annuels.

L'analyse juridique du transfert en Belgique du siège d'une société étrangère se base sur le principe de continuité. En effet, moyennant le respect de certaines conditions, le transfert en Belgique du siège de la société n'entraînera pas, sous l'angle du droit commun, sa dissolution, sa personnalité morale demeurant dès lors ininterrompue. A condition d'adopter la forme et les statuts d'une société belge, une société établie à l'étranger continuera d'exister en tant que personne morale.<sup>1</sup>

---

1 Cass. 12 novembre 1965, Pas. 1966, I, 336 (arrêt *Lamot*).

# I. RÉPERCUSSIONS DU TRANSFERT EN BELGIQUE DU SIÈGE

L'article 112 du Code belge de droit international privé stipule que, en cas de transfert de l'établissement principal sur le territoire d'un autre Etat, la personne morale est régie par le droit de cet Etat à partir du transfert. Par conséquent, à partir du transfert de son siège en Belgique, l'entreprise sera soumise aux obligations légales qui s'appliquent aux entreprises belges, telles que la Loi comptable, ses arrêtés d'exécution et les dispositions relatives à l'établissement et la publication des comptes annuels.<sup>2</sup>

Les comptes annuels relatifs à l'exercice au cours duquel le transfert du siège a lieu, peuvent être considérés comme les comptes annuels du premier exercice auquel s'appliquent pour une entreprise les dispositions du droit comptable belge et du droit des comptes annuels.

La Commission souligne que le transfert effectif du siège de la société n'aura aucun effet sur la durée de l'exercice telle que prévue dans les statuts.<sup>3</sup> La société concernée est tenue d'établir et, le cas échéant, de publier ses comptes annuels conformément au droit belge. Ces comptes annuels se rapportent à l'exercice complet.

En ce qui concerne les opérations de l'exercice antérieures au transfert du siège, la Commission estime qu'elles doivent être comptabilisées selon les règles comptables applicables dans le pays d'établissement. Elles seront, le cas échéant, converties<sup>4</sup> dans la comptabilité selon le taux de conversion applicable à la date du transfert du siège, c'est-à-dire le moment à partir duquel l'entreprise est soumise à la législation belge. Les opérations qui, selon le droit comptable belge, sont susceptibles d'influencer le bilan pendant

---

2 Les règles relatives à l'établissement et à la publication des comptes annuels sont reprises au titre VI du Code des sociétés.

3 Bien qu'aucune disposition légale n'impose cette obligation, le conseil d'administration établira, en règle générale, le bilan des actifs et passifs clôturés à la date du transfert du siège. Cependant, il ne peut pas s'agir d'un nouvel exercice, commençant au moment du transfert du siège, s'il n'a pas été procédé à une modification des statuts en ce qui concerne la durée de l'exercice.

4 Au regard des dispositions légales relatives à l'obligation d'établir les comptes annuels en euro, prévues dans l'article 22, alinéa 3 AR C.Soc., certaines entreprises se verront obligées, à la suite du transfert de leur siège, de convertir les actifs et passifs. A cet égard, la Commission renvoie à l'avis CNC 172/1 « Intégration des comptes d'une succursale étrangère », qui oppose, d'une part, la méthode monétaire/non monétaire et, d'autre part, la méthode du taux de clôture/investissement net.



plusieurs exercices, doivent être comptabilisées conformément à la réglementation belge, même si elles ont été réalisées avant le transfert du siège.

Les opérations postérieures au transfert du siège sont comptabilisées conformément aux règles du droit comptable belge.

## II. CHIFFRES COMPARATIFS REPRIS DANS LES COMPTES ANNUELS

La question se pose plus précisément de savoir si ces comptes annuels doivent mentionner des chiffres comparatifs et si la société doit les redresser en vue de permettre leur comparaison dans le temps.

Aussi bien la Quatrième Directive<sup>5</sup> que l'article 83, alinéa 1<sup>er</sup> de l'AR C.Soc. prévoient que le bilan et le compte de résultats doivent indiquer pour chacune des rubriques et sous-rubriques les montants correspondants de l'exercice précédent.

De plus, selon la Quatrième Directive les Etats membres peuvent prévoir que, lorsque ces chiffres ne sont pas comparables, les chiffres de l'exercice précédent doivent être adaptés. En tout cas, l'absence de comparabilité et l'adaptation des chiffres doivent être signalées et dûment commentées dans l'annexe<sup>6</sup>. C'est ce que prévoit le législateur belge dans l'article 83, alinéa 2 de l'AR C.Soc. selon lequel, lorsque les chiffres relatifs à l'exercice ne sont pas comparables à ceux de l'exercice précédent, les chiffres de l'exercice précédent *peuvent* être redressés en vue de les rendre comparables. Si les chiffres de l'exercice précédent ne sont pas redressés, l'annexe doit comporter les indications nécessaires pour permettre la comparaison.

De l'avis de la Commission, toutefois, *il s'indique tout particulièrement*, pour assurer au lecteur une information plus significative, d'adapter les

---

5 Article 4, alinéa 4 de la Quatrième Directive qui stipule : «Chacun des postes du bilan et du compte de profits et pertes doit comporter l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent».

6 Article 4, alinéa 4 Quatrième Directive.

chiffres correspondants de l'exercice précédent, eu égard au principe de la continuité de la société qui transfère son siège.

Afin d'assurer la comparabilité des comptes annuels successifs, les chiffres de l'exercice précédent doivent être redressés de manière à ce qu'on puisse en déduire la composition du patrimoine et des résultats de l'entreprise comme si le transfert du siège avait déjà eu lieu au cours de l'exercice précédent. Ceci implique un retraitement des chiffres de l'exercice précédent conformément aux règles d'évaluation belges.

L'annexe doit en outre mentionner et commenter, avec renvoi aux rubriques concernées, les redressements opérés, si ceux-ci ne sont pas sans signification.<sup>7</sup> De l'avis de la Commission, la meilleur moyen d'assurer cette comparabilité est de reprendre une table de concordance à l'annexe.

Si, et seulement si, cette méthode de travail implique une charge disproportionnelle pour l'entreprise ou si elle s'avère impossible, l'entreprise qui a transféré son siège en Belgique est dispensée d'opérer le redressement des chiffres de l'exercice précédent. Néanmoins, la Commission tient à souligner que, dans ce cas, l'annexe doit comporter au minimum les indications nécessaires pour permettre la comparaison.

---

<sup>7</sup> Article 83, alinéa 2 A R C.Soc.





# TRAITEMENT EN DROIT COMPTABLE DE DETTES CONTESTÉES

AVIS 2011/3

8 décembre 2010

57

## MOTS-CLÉS

*dettes – dettes contestées – évaluation – facture –  
note de crédit*

La Commission a été interrogée sur la question de savoir si les dettes commerciales contestées doivent être portées au bilan du débiteur ou non.

La Commission estime préférable de rappeler préalablement les règles d'évaluation applicables à cette matière.

En vertu de l'article 32 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (ci-après: AR C.Soc.), les évaluations doivent répondre aux critères de prudence, de sincérité et de bonne foi.

L'article 33, al. 2 AR C.Soc. prévoit qu'il doit être tenu compte des charges et des produits afférents à l'exercice ou à des exercices antérieurs, sans considération de la date de paiement ou d'encaissement de ces charges et produits, sauf si l'encaissement effectif de ces produits est incertain.

En d'autres termes, une exception n'est prévue que dans le cas où l'encaissement effectif de ces produits est incertain<sup>1</sup>. La loi ne prévoit rien pour la situation dans laquelle le paiement des charges est incertain.

Sur la base de ces règles générales, la Commission estime que les dettes commerciales contestées doivent être exprimées dans la comptabilité de la société débitrice au moment de la réception de la facture. Cependant, si l'organe de gestion estime que le créancier a facturé un montant excessif, et qu'il est certain que le montant total de cette facture ne devra pas être payé, l'entreprise peut comptabiliser une note de crédit à recevoir à concurrence du montant qui, de l'avis de l'organe de gestion, ne devra pas être payé<sup>2</sup>.

L'organe de gestion est tenu de procéder à cette évaluation avec sincérité et bonne foi, afin que les comptes annuels présentent une image fidèle du patrimoine, de la position financière et du résultat de la société. Lorsqu'il s'agit de montants significatifs, ceux-ci doivent en tout cas être mentionnés dans l'annexe<sup>3</sup>.

Cependant, si une facture est reçue par l'entreprise pour des prestations qui n'ont jamais été réalisées, il va de soi que celle-ci ne peut pas être exprimée dans la comptabilité<sup>4</sup>.

En ce qui concerne la problématique de la preuve, la Commission estime que l'inscription dans la comptabilité d'une dette ne peut pas être assimilée à l'acceptation de celle-ci<sup>5</sup>.

---

1 Voir l'avis CNC 107/11 « Produits faisant l'objet d'un litige », *Bulletin CNC*, n° 24, septembre 1989, 3-4.

2 Par exemple, si une facture de 100.000 euros (hors TVA) a été reçue alors que l'organe de gestion estime que, selon le scénario le plus pessimiste, au maximum 80.000 euros devront être payés, une note de crédit à recevoir de 20.000 euros peut être comptabilisée. La régularisation de la TVA qui peut éventuellement être revendiquée ne peut pas être comptabilisée à ce moment là, étant donné qu'à cet effet, il est nécessaire d'être en possession de la note de crédit définitive. La Commission souhaite souligner qu'elle n'adopte pas de position en ce qui concerne la TVA redevable dans le cas d'une dette commerciale contestée.

3 VOL 5.13 de l'annexe « Litiges importants et autres engagements importants ».

4 La situation visée est celle où il n'y a aucun doute sur le fait que ce montant a été facturé indûment. Vu le principe de l'image fidèle, une dette ne peut pas, dans ce cas, être exprimée dans les comptes annuels.

5 Si le contenu d'une facture ne correspond pas à ce qui a été convenu par les parties, il faut protester contre celle-ci de manière régulière et dans les délais impartis.



Conception et mise en page  
KARAKTERS, GENT