COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2016/17 - Associations et fondations: certification des titres émis par des sociétés commerciales

Avis du 7 septembre 2016[1]

I. Introduction
II. Comptabilité simplifiée
A. Traitement comptable des titres certifiés
B. Traitement comptable des produits ou revenus afférents aux titres certifiés
III. Comptabilité en partie double

I. Introduction

1. La certification de titres est une technique régie par la loi du 15 juillet 1998 relative à la certification de titres émis par des sociétés commerciales. En vertu de la compétence d'avis attribuée à la Commission des normes comptables concernant les dispositions comptables applicables aux entreprises[2], la Commission a émis le 21 février 2002 un avis relatif aux aspects comptables de la certification des titres émis par des sociétés commerciales.[3] Cet avis est applicable par analogie aux associations sans but lucratif, fondations et associations internationales sans but lucratif.[4]

2. Le présent avis vise à clarifier un certain nombre d'éléments spécifiquement applicables aux associations et aux fondations. Une distinction est opérée entre les associations sans but lucratif, les fondations et associations internationales sans but lucratif telles que visées aux 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 (ci-après: grande(s) association(s) ou fondation(s)), d'une part, et celles qui ne répondent pas aux critères des articles 17, § 3, 37, § 3 et 53, § 3 de la loi précitée (ci-après: petite(s) association(s) ou fondation(s)), d'autre part.

II. Comptabilité simplifiée

3. Une petite association ou fondation tient ses comptes conformément aux dispositions prévues par l'AR du 26 juin 2003 relatif à la comptabilité simplifiée de certaines associations sans but lucratif, fondations et associations internationales sans but lucratif.[5]

A. Traitement comptable des titres certifiés

4. Dans la comptabilité de l'émetteur, les titres certifiés sont traités comme éléments hors bilan, si ce dernier a renoncé pleinement et de façon irrévocable à la propriété économique des actions au profit des titulaires des certificats.

5. Il est en effet de l'essence même du certificat de procurer des avantages économiques futurs à leur titulaire puisqu'il représente la « propriété économique » des actions. Quant aux actions certifiées, même si elles présentent un intérêt économique certain et sont susceptibles d'avoir une influence importante sur le patrimoine, sur la situation financière ou le résultat de l'entreprise, leur évaluation purement aléatoire porte la Commission à encourager leur comptabilisation hors bilan.[6] Ceci implique que les titres certifiés doivent faire l'objet d'une mention appropriée dans l'annexe, qui dans sa totalité fait partie des comptes annuels à déposer.[7]

6. Par conséquent, les titres certifiés ne seront pas repris dans le schéma minimum normalisé de l'état du patrimoine figurant en annexe C de l'AR du 26 juin 2003 relatif à la comptabilité simplifiée de certaines associations sans but lucratif, fondations et associations internationales sans but lucratif. Il y a toutefois lieu de reprendre une mention appropriée dans la rubrique 5. Droits et engagements importants qui ne sont pas susceptibles d'être quantifiés (art. 14) du schéma figurant en annexe C de l'AR du 26 juin 2003 relatif à la comptabilité simplifiée de certaines associations sans but lucratif, fondations et associations internationales sans but lucratif.

7. Toutefois, si, sur la base de la convention de certification, il apparaît que l'émetteur de certificats n'a pas abandonné entièrement et irrévocablement la propriété économique des actions aux titulaires des certificats, les droits respectifs des parties à l'opération devront être traduits dans les comptes en fonction de leur réalité économique.[8]

B. Traitement comptable des produits ou revenus afférents aux titres certifiés

8. Dans la mesure où le versement au titulaire de certificats des sommes perçues par l'émetteur se fait directement et à bref délai,[9] la Commission est d'avis que l'émetteur des certificats perçoit les revenus des actions pour le compte du titulaire de certificats de sorte que les

produits perçus (bruts ou nets de précompte selon qu'il a été retenu par la société distributrice) doivent, dans le livre comptable[10] de l'émetteur, être directement enregistrés après, le cas échéant, déduction des frais supportés. Ces produits sont inscrits dans la rubrique Autres recettes. Les montants versés sont inscrits dans le livre comptable précité sous la rubrique Autres dépenses.

9. Si toutefois, comme le permet la loi du 15 juillet 1998 précitée, les parties ont convenu d'autres modalités de mise en paiement des revenus (paiement à plus ou moins long terme, capitalisation éventuelle, etc.), le traitement comptable des revenus devra être déterminé sur la base de l'analyse de la volonté des parties telle qu'elle résulte de la convention de certification.

III. Comptabilité en partie double

10. Une grande association ou fondation doit[11] tenir une comptabilité et établir des comptes annuels conformément aux dispositions de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises.[12] Une grande association ou fondation tient dès lors sa comptabilité et établit ses comptes annuels conformément aux règles prévues dans l'AR C.Soc., compte tenu cependant des modifications prévues dans l'AR 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.[13]

11. A défaut de dispositions contraires ou de modifications relatives au traitement comptable des titres certifiés, il est renvoyé à l'avis CNC 178/1 précité qui demeure pleinement applicable aux grandes associations et fondations.

---

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 19 mai 2016 sur le site de la CNC.

2 Article III.93 du Code de droit économique.

3 Avis CNC 178/1 - Avis relatif aux aspects comptables de la certification des titres émis par des sociétés commerciales.

4 Depuis le 1er janvier 2005 la compétence d'avis de la Commission des normes comptables a été étendue à la compétence d'avis sur les dispositions comptables applicables aux associations sans but lucratif, fondations et associations internationales sans but lucratif (articles 274, 281, 287 et 290 de la loi-programme du 27 décembre 2004).

5 Une petite association ou fondation peut néanmoins décider de se soumettre volontairement aux obligations imposées aux grandes associations et fondations (articles 15 et 16 de l'AR du 26 juin 2003 relatif à la comptabilité simplifiée de certaines associations sans but lucratif, fondations et associations internationales sans but lucratif). A ce sujet, la Commission renvoie à l'avis CNC 2011/1 - Commentaire relatif à la possibilité pour les petites associations et fondations de se soumettre aux obligations comptables imposées aux grandes associations et fondations.

6 Avis CNC 178/1 - Avis relatif aux aspects comptables de la certification des titres émis par des sociétés commerciales.

7 Articles 6, 7, 11, 13 et 14 de l'arrêté royal du 26 juin 2003 relatif à la comptabilité simplifiée de certaines associations sans but lucratif, fondations et associations internationales sans but lucratif.

8 Avis CNC 178/1 - Avis relatif aux aspects comptables de la certification des titres émis par des sociétés commerciales.

9 En ce qui concerne l'application des dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992 (transparence fiscale), voir également les conditions prévues à l'article 13, § 1er de la loi du 15 juillet 1998.

10 Le livre comptable tel que visé à l'article 2 de l'AR du 26 juin 2003 relatif à la comptabilité simplifiée de certaines associations sans but lucratif, fondations et associations internationales sans but lucratif.

11 Obligation légale reprise aux 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.

12 La loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises a été abrogée par l'article 11 de la loi du 17 juillet 2013 portant insertion du Livre III « Liberté d'établissement, de prestation de service et obligations générales des entreprises », dans le Code de droit économique et portant insertion des définitions propres au Livre III et des dispositions d'application de la loi propres au Livre III, dans les Livres I et XV du Code de droit économique. L'article 12 de la loi du 17 juillet 2013 précitée prévoit toutefois que les lois ou arrêtés d'exécution existants qui font référence aux dispositions visées aux articles 8 à 11 (parmi lesquels la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises) sont présumés faire référence aux dispositions équivalentes du Code de droit économique, telles qu'insérées par la loi du 17 juillet 2013 précitée.

13 Article 1er de l'AR 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.