

## COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

### Avis CNC 2020/01 – Dépôt des comptes statutaires à la Banque nationale de Belgique : nouveaux modèles de comptes annuels

Avis du 22 janvier 2020<sup>1</sup>

#### I. Introduction

1. Dans le présent avis, il est expliqué comment les sociétés, associations et fondations tenues de déposer leurs comptes annuels à la Banque nationale de Belgique<sup>2</sup> peuvent satisfaire à l'obligation de publicité alors que la Banque nationale de Belgique n'a pas encore mis à disposition les modèles de comptes statutaires adaptés au nouveau Code des sociétés et des associations (ci-après : CSA)<sup>3</sup> et son arrêté d'exécution (ci-après : AR CSA)<sup>4</sup>.

#### II. Schéma des comptes statutaires pour les sociétés dotées de la personnalité juridique

2. L'organe d'administration a pour obligation d'établir chaque année un inventaire suivant les règles d'évaluation fixées par le Roi, ainsi que des comptes annuels suivant la forme et le contenu fixés par le Roi.<sup>5</sup> Les comptes annuels doivent être soumis à l'approbation des associés réunis en assemblée ou de l'assemblée générale dans les six mois de la clôture de l'exercice.<sup>6</sup> Les petites sociétés ont la faculté d'établir leurs comptes annuels selon un schéma abrégé fixé par le Roi.<sup>7</sup> Les microsociétés ont la faculté d'établir leurs comptes annuels selon un microschéma fixé par le Roi.<sup>8</sup> Les comptes annuels, dont la publication est prescrite par le CSA, sont déposés par l'organe d'administration à la Banque nationale de Belgique.<sup>9</sup> Ce dépôt a lieu dans les trente jours de l'approbation des comptes annuels, et au plus tard sept mois après la date de clôture de l'exercice. Si les comptes annuels n'ont pas été approuvés par l'assemblée générale dans ces sept mois, l'organe d'administration de la société doit quand même les publier, dans le respect de l'article 3:3, § 1, alinéa 2 de l'AR CSA. Le dépôt des comptes annuels qui seront ensuite approuvés de façon définitive par l'assemblée générale constitue alors un dépôt rectificatif.

3. Les nouveaux schémas de comptes annuels<sup>10</sup> diffèrent peu des anciens schémas repris dans l'arrêté d'exécution du Code des sociétés.<sup>11</sup> Les principales modifications par rapport aux anciens schémas du bilan et du compte de résultats sont les suivantes<sup>12</sup> :

- une distinction est désormais opérée entre le schéma du bilan des sociétés à capital<sup>13</sup> d'une part et celui des sociétés sans capital<sup>14</sup> d'autre part. En effet, pour les sociétés sans capital, on n'utilise plus le terme 'Capital'. Celui-ci a été remplacé par 'Apport'. Pour les sociétés à capital, l'on différencie dans le schéma du bilan la partie de l'apport constituée de capital de la partie hors capital de l'apport. En ce qui concerne l'apport hors capital, une distinction supplémentaire est opérée entre les primes d'émission et les autres apports hors capital. Les autres apports hors capital comprennent notamment les fonds apportés, reçus à l'occasion de l'émission de parts bénéficiaires.

Tel qu'il ressort des figures ci-dessous, la notion d'« apport » est utilisée tant pour les sociétés à capital que pour les sociétés sans capital.

Apport	6.7.1	10/11	.....	.....
Capital .....		10	.....	.....
Capital souscrit .....		100	.....	.....
Capital non appelé <sup>4</sup> .....		101	.....	.....
En dehors du capital .....		11	.....	.....
Primes d'émission .....		1100/10	.....	.....
Autres.....		1109/19	.....	.....

Modèles complet, abrégé et micro des comptes annuels : composition des fonds propres des sociétés à capital<sup>15</sup>

Apport	6.7.1	10/11	.....	.....
Disponible .....		110	.....	.....
Indisponible .....		111	.....	.....

Modèles complet, abrégé et micro des comptes annuels : composition des fonds propres des sociétés sans capital<sup>16</sup>

- dans les schémas du bilan des sociétés, les réserves indisponibles doivent être réparties en fonction du motif de leur indisponibilité. Il y est prévu une sous-rubrique « Autres ». Dans cette sous-rubrique « Autres » est notamment inscrite la réserve indisponible résultant de la transformation d'une ASBL en une SCES agréée ou en une société coopérative agréée comme ES au sens de l'article 14:37 du CSA ; et

Réserves indisponibles.....	130/1	.....	.....
Réserves statutairement indisponibles.....	1311	.....	.....
Acquisitions d'actions propres.....	1312	.....	.....
Soutien financier.....	1313	.....	.....
Autres.....	1319	.....	.....

Modèle complet des comptes annuels : composition de la rubrique 'Réserves indisponibles' des sociétés sans capital<sup>17</sup>

- un certain nombre de modifications terminologiques sont apportées au schéma du compte de résultats, à la suite de la suppression de la notion de capital pour les sociétés sans capital.

4. Les sociétés qui sont tenues d'établir leurs comptes annuels conformément aux schémas repris dans l'AR CSA, doivent, en vue du dépôt de leurs comptes annuels, employer un modèle de comptes annuels élaboré après l'avis de la Commission par la Banque nationale de Belgique et mis à disposition sur son site Internet.<sup>18</sup>

### III. Schéma des comptes annuels pour les ASBL, AISBL et fondations<sup>19</sup>

5. L'organe d'administration dresse chaque année un inventaire suivant les critères d'évaluation fixés par le Roi.<sup>20</sup> L'organe d'administration établit chaque année des comptes annuels, dont la forme et le contenu sont déterminés par le Roi.<sup>21</sup> Les comptes annuels des ASBL et AISBL doivent être soumis pour approbation à l'assemblée générale dans les six mois de la date de clôture de l'exercice.<sup>22</sup> Les petites ASBL, AISBL et fondations peuvent établir leurs comptes annuels suivant un schéma abrégé déterminé par le Roi.<sup>23</sup> Les ASBL, AISBL et fondations micro peuvent établir leurs comptes annuels suivant un schéma micro déterminé par le Roi.<sup>24</sup> Dans les trente jours de leur approbation, les comptes annuels sont déposés par les administrateurs à la Banque nationale de Belgique.<sup>25</sup>

6. Les nouveaux schémas des comptes annuels<sup>26</sup> diffèrent peu des anciens schémas figurant dans 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. Les modifications apportées aux schémas du bilan et du compte de résultats des ASBL, AISBL et fondations consistent en des simplifications<sup>27</sup>, des corrections de quelques inexactitudes du passé et un certain nombre d'adaptations afin que les ASBL, AISBL et fondations soumises à l'impôt des sociétés puissent rendre compte de manière claire des enregistrements comptables y afférents.

7. Les ASBL, AISBL et fondations qui sont tenues d'établir leurs comptes annuels conformément aux schémas repris aux annexes 6 et 7 de l'AR CSA, doivent, en vue du dépôt de leurs comptes annuels, employer un modèle de comptes annuels élaboré par la Banque nationale de Belgique et mis à disposition sur son site Internet.<sup>28</sup>

### IV. Entrée en vigueur du CSA et de l'AR CSA

8. Les dispositions du CSA et de l'AR CSA entrent en vigueur le 1<sup>er</sup> mai 2019.<sup>29</sup> Les dispositions impératives s'appliquent de plein droit pour la première fois le 1<sup>er</sup> janvier 2020 aux sociétés, ASBL, AISBL et fondations qui existent déjà le jour de l'entrée en vigueur.<sup>30</sup> Toutefois, moyennant une modification de leurs statuts, les sociétés, associations et fondations peuvent décider de se soumettre à ces dispositions avant le 1<sup>er</sup> janvier 2020, et ce depuis le 1<sup>er</sup> mai 2019.<sup>31</sup> La question se pose de savoir à partir de quel moment les sociétés, ASBL, AISBL et fondations doivent utiliser les nouveaux modèles de comptes annuels en vue de leur dépôt.

9. A défaut de dispositions transitoires, la Commission estime qu'en ce qui concerne la première application des nouvelles dispositions au modèle des comptes annuels à déposer, une transition à la date de clôture de l'exercice est nécessaire. En d'autres termes, les nouvelles dispositions relatives au dépôt des comptes annuels s'appliqueraient en fonction de la date de clôture de l'exercice.

A partir de ce principe, les situations suivantes peuvent être distinguées :

- pour les sociétés, ASBL, AISBL et fondations créées à partir du 1<sup>er</sup> mai 2019, les nouvelles dispositions sont immédiatement applicables, étant donné que la date de clôture du premier exercice est de toute façon postérieure au 1<sup>er</sup> mai 2019 ;
- pour les sociétés, ASBL, AISBL et fondations existantes dont l'exercice coïncide avec l'année civile et qui n'ont pas choisi un « opt-in », les nouvelles dispositions s'appliquent pour la première fois au dépôt des comptes annuels portant sur l'exercice se terminant le 31 décembre 2020 ;<sup>32</sup>
- pour les sociétés, ASBL, AISBL et fondations existantes dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, ou pour les sociétés, ASBL, AISBL et fondations existantes dont l'exercice est raccourci et qui n'ont pas choisi un « opt-in », les nouvelles dispositions s'appliquent plus tôt, parce que leur date de clôture se situe entre le 1<sup>er</sup> janvier 2020 et le 31 décembre 2020 ;
- pour les sociétés, ASBL, AISBL et fondations existantes qui choisissent le « opt-in », les nouvelles dispositions s'appliquent pour la première fois pour autant que la date de clôture de l'exercice soit postérieure à la date de modification des statuts.

### V. Les modèles de comptes annuels à utiliser

#### A. Adaptation des modèles de comptes annuels par la Banque nationale de Belgique

10. Comme énoncé plus haut, les sociétés, ASBL, AISBL et fondations qui sont tenues d'établir leurs comptes annuels conformément aux schémas repris aux annexes 3, 4, 6 et 7 de l'AR CSA, doivent, en vue du dépôt de leurs comptes annuels, employer un modèle de comptes annuels élaboré par la Banque nationale de Belgique et mis à disposition sur son site Internet. Ce modèle de comptes annuels est adapté

par la Banque nationale de Belgique aux dispositions légales et réglementaires, après l'avis de la Commission des normes comptables. L'existence d'une nouvelle version est publiée dans le Moniteur belge.<sup>33</sup>

Les modifications à apporter à la suite de l'entrée en vigueur du CSA et de l'AR CSA impliquent une adaptation des modèles de comptes annuels.

## 1. Modèles adaptés pour les sociétés

11. Comme indiqué ci-dessus, une des principales modifications concerne la suppression de la notion de capital pour les sociétés sans capital. L'article 39, § 2, alinéa 2 de la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses énonce à ce sujet :

« A compter de ce jour [le 1<sup>er</sup> janvier 2020] la partie libérée du capital et la réserve légale des sociétés à responsabilité limitée et la partie libérée de la part fixe du capital et la réserve légale des sociétés coopératives à responsabilité limitée sont converties, de plein droit et sans accomplissement d'aucune formalité, en un compte de capitaux propres statutairement indisponible. La partie non libérée du capital des sociétés à responsabilité limitée et la partie non libérée de la part fixe du capital des sociétés coopératives à responsabilité limitée sont converties de la même manière en un compte de capitaux propres "apports non appelés". Lors de la libération, les montants versés seront comptabilisés dans le compte "capitaux propres" indisponible. »

12. Par souci d'harmonisation, l'AR CSA a apporté, dans l'article 9:10 certaines modifications au plan comptable minimum normalisé tel que repris dans l'annexe 1<sup>e</sup> de l'arrêté royal du 21 octobre 2018 portant exécution des articles III.82 à III.95 du Code de droit économique.

De cette façon, le compte 11 Primes d'émission est remplacé par les comptes suivants :

- 11 Apport hors capital
  - 110 Apport disponible hors capital
    - 1100 Prime d'émission
    - 1109 Autres
  - 111 Apport indisponible hors capital
    - 1110 Prime d'émission
    - 1119 Autres

13. Les sociétés sans capital devront transférer le montant comptabilisé sur les comptes 100 Capital souscrit et 101 Capital non appelé (-) vers un compte de capitaux propres indisponibles, à savoir le compte 1119 Autre apport indisponible hors capital avec un sous-compte distinct pour la partie du capital non appelée. Le montant repris au compte 130 Réserve légale sera transféré au compte 1311 Réserves statutairement indisponibles.

14. Lors de l'établissement des comptes annuels d'une société sans capital par l'organe d'administration, le solde des montants repris sous le code 100 (capital souscrit) et 101 (capital non appelé) dans les anciens modèles de comptes annuels, devront être repris sous le code 111 Apport indisponible dans les nouveaux modèles de comptes annuels dès l'entrée en vigueur.

<b>Capital</b> .....	6.7.1	10	.....	.....
Capital souscrit .....		100	.....	.....
Capital non appelé <sup>4</sup> .....		101	.....	.....

Ancien modèle de comptes annuels

<b>Apport</b> .....	6.7.1	10/11	.....	.....
Disponible .....		110	.....	.....
Indisponible .....		111	.....	.....

Nouveau modèle de comptes annuels pour les sociétés sans capital

## 2. Modèles adaptés pour les ASBL, AISBL et fondations

15. Les modifications apportées aux schémas pour les ASBL, AISBL et fondations tels que repris aux annexes 6 et 7 de l'AR CSA sont moins substantielles et n'entraînent pas de changements structurels. Elles ne nécessitent donc pas d'être commentées dans le présent avis. La Commission ne manquera toutefois pas de commenter les principales modifications dans d'autres avis lorsque nécessaire.

### B. Utilisation des « anciens » modèles XBRL<sup>34</sup> de comptes annuels

16. Il se peut que les nouveaux modèles de comptes annuels de la Banque nationale de Belgique ne soient pas encore disponibles au format désiré au moment de l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions relatives au dépôt des comptes annuels des sociétés, ASBL, AISBL et fondations. L'utilisation des « anciens » modèles XBRL de comptes annuels en vue de leur dépôt par les sociétés en attendant que les nouveaux modèles soient disponibles dans le format souhaité soulève un certain nombre de questions.

17. L'on pense plus particulièrement aux sociétés sans capital qui devront remplir la rubrique des fonds propres alors qu'elles n'ont plus de

capital. La Commission estime que, vu qu'un transfert comptable aura déjà eu lieu vers le compte 1119 Autre apport indisponible hors capital, la société sans capital pourra reprendre, dans cet 'ancien' modèle de comptes annuels, le solde du montant des comptes 100 Capital et 101 Capital non appelé (-) sous le compte 11 Primes d'émission, moyennant une explication suffisante et appropriée en annexe. Dans l'annexe, il est également mentionné dans quelle mesure il s'agit d'apport disponible ou indisponible<sup>35</sup>. Le montant inscrit sur le compte 130 Réserves légales pourra alors, en cas d'utilisation de l'ancien' modèle des comptes annuels, provisoirement être conservé sous le code 130 Réserves légales.<sup>36</sup>

18. La question se pose également de savoir sous quelles rubriques ces montants devront être repris dans la colonne de l'exercice précédent. La Commission recommande, afin de permettre une comparaison et de préserver la lisibilité des comptes annuels, de reprendre également dans la colonne 'exercice précédent' les chiffres concernés sous les codes 11 Primes d'émission et 130 Réserves légales, moyennant mention sur la fiche d'identification de ces comptes annuels que les chiffres relatifs à l'exercice précédent ne sont pas identiques à ceux publiés précédemment.

- 
- 1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 5 juin 2019 sur le site de la CNC.
  - 2 Comme défini dans le Code des sociétés et des associations : Livre 3, Titre 1<sup>er</sup>, Chapitre 1<sup>er</sup>, Section 4 Obligations de publicité pour ce qui concerne les sociétés dotées de la personnalité juridique ; Livre 3, Titre 2 pour ce qui concerne les associations ; Livre 3, Titre 3 pour ce qui concerne les fondations.
  - 3 Loi du 23 mars 2019 (MB 4 avril 2019).
  - 4 Arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations (MB 30 avril 2019).
  - 5 Article 3:1, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, CSA.
  - 6 Article 3:1, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, CSA.
  - 7 Article 3:2, alinéa 1<sup>er</sup>, CSA.
  - 8 Article 3:3, alinéa 1<sup>er</sup>, CSA.
  - 9 Article 3:10, CSA. L'article 3:9 du CSA exempte certaines sociétés de l'obligation de publicité. Le présent avis se limite aux sociétés qui sont légalement tenues de déposer leurs comptes annuels à la Banque nationale de Belgique.
  - 10 Comme repris aux annexes 3 et 4 de l'AR CSA.
  - 11 Les schémas du bilan et du compte de résultats tel que repris sous les articles 88, 89, 92, 93, 94/1 et 94/2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.
  - 12 Lorsque nécessaire, la Commission des normes comptables assortira d'explications chacune de ces modifications ainsi que toute autre modification importante dans d'autres avis.
  - 13 Telles que la société anonyme, la société européenne et la société coopérative européenne.
  - 14 Telles que la société à responsabilité limitée et la société coopérative.
  - 15 Sur la base des annexes 3 et 4 de l'AR CSA.
  - 16 Sur la base des annexes 3 et 4 de l'AR CSA.
  - 17 Sur la base de l'annexe 3 de l'AR CSA.
  - 18 Article 3:67, § 4, AR CSA.
  - 19 N'est traité dans le présent avis que le dépôt des comptes annuels par les ASBL, AISBL et fondations qui ne peuvent pas bénéficier de la possibilité prévue à l'article 3:47, § 2 du CSA d'établir des comptes annuels selon un modèle simplifié, ni ne sont soumises à des règles particulières, résultant d'une législation ou d'une réglementation publique, relatives à la tenue de leur comptabilité et à leurs comptes annuels, pour autant qu'elles soient équivalentes.
  - 20 Article 3:47, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3 et article 3:51, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, CSA.
  - 21 Article 3:47, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup> et article 3:51, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, CSA.
  - 22 Article 3:47, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, CSA.
  - 23 Article 3:47, § 3 et article 3:51, § 3, CSA.
  - 24 Article 3:47, § 4 et article 3:51, § 4, CSA.
  - 25 Article 3:47, § 7 et article 3:51, § 7, CSA. Les ASBL, AISBL et fondations qui remplissent les critères leur permettant de tenir une comptabilité simplifiée, peuvent toutefois établir leurs comptes annuels selon le modèle simplifié. Les ASBL, AISBL et fondations qui remplissent les critères leur permettant de tenir une comptabilité simplifiée, déposent leurs comptes annuels au greffe du tribunal de l'entreprise du siège de l'ASBL, de l'AISBL ou de la fondation.
  - 26 Comme repris aux annexes 6 et 7 de l'AR CSA.
  - 27 Le schéma ne distingue par exemple plus entre immobilisations corporelles en pleine propriété de l'ASBL, AISBL ou fondation et autres immobilisations corporelles. En outre, suite à la transposition de la Directive comptable 2013/34/CE, quelques modifications similaires ont été apportées au compte de résultats, entre autres la suppression des résultats exceptionnels.
  - 28 Article 3:67, § 4, AR CSA.
  - 29 Article 38, CSA et article 9:10, AR CSA.
  - 30 La Commission n'a pas pour intention de commenter en détail l'entrée en vigueur du CSA dans le présent avis. Pour cela, la Commission renvoie aux articles 38 à 44 du CSA. Qui plus est, la Commission attire l'attention sur la procédure transitoire particulière qui vaut pour les sociétés qui existent au moment de l'entrée en vigueur du CSA et dont la forme juridique est abrogée par la loi. Ces sociétés restent soumises à leur régime légal actuel, à savoir le Code des sociétés, jusqu'à ce qu'elles aient adopté une autre forme juridique (dans le cas d'une société en commandite par actions, il s'agit de la transformation en société anonyme). Si ces sociétés n'ont pas adopté une autre forme juridique d'ici le 1<sup>er</sup> janvier 2024, elles seront transformées de plein droit conformément à l'article 42, § 2 de la loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses.

- 31 Les sociétés, associations et fondations qui choisissent un « opt-in ». Dans le cas où ce « opt-in » n'est pas choisi, les dispositions impératives du droit des comptes annuels entrent en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2020. À cette date-ci, toutes les SPRL et SCRL perdent leur capital.
- 32 Les dispositions leur sont applicables pour la première fois à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2020, la date de clôture qui suit est le 31 décembre 2020.
- 33 Article 3:67, § 4, alinéa 1<sup>er</sup>, CSA. Les nouveaux modèles pour les sociétés ont été publiés dans le Moniteur belge du 30/07/2019.
- 34 Le dépôt sous la forme d'un fichier de données structurées (XBRL).
- 35 Même si le transfert initial du solde du montant des codes 100 Capital et 101 Capital non appelé (-) a eu lieu de plein droit vers un compte de capitaux propres indisponibles, cet apport peut être rendu disponible par après moyennant une décision en ce sens et une modification des statuts.
- 36 La Commission a été informée que la Banque nationale de Belgique prévoit la procédure suivante : lorsque la société remplit l'« ancien » modèle XBRL de comptes annuels et qu'elle est soumise aux dispositions du nouveau CSA, une question apparaîtra pour savoir s'il s'agit de comptes annuels d'une société sans capital. Si la réponse est positive, une ventilation des montants repris sous la rubrique 11. Primes d'émission sera demandée, selon qu'il s'agit d'apports disponibles ou indisponibles. Cette information est ensuite automatiquement reprise dans l'annexe. Cette procédure permet aux sociétés de choisir le type de dépôt le plus avantageux, et ce même lorsque les nouveaux modèles dans le format souhaité ne sont pas encore disponibles. Les sociétés ne sont donc pas obligées d'opter pour la forme de dépôt la plus onéreuse, à savoir au moyen d'un PDF (Portable Document Format). Ceci implique qu'au cours de l'année 2020, seul l'« ancien » modèle XBRL sera disponible, et que début 2021 seul le modèle XBRL adapté au nouveau CSA sera disponible en ligne.
- Il est évident que rien n'empêche les sociétés, pour un exercice avec obligation de dépôt au cours de l'année civile 2020, alors qu'elles sont déjà soumises au CSA pour cet exercice-là, de procéder au dépôt au moyen d'un PDF selon le nouveau modèle de comptes annuels adapté au CSA (disponible sur le site web de la Centrale de Bilans de la BNB). Il s'agit des sociétés constituées à partir du 1<sup>er</sup> mai 2019, des sociétés qui ont choisi pour l'« opt-in » avant le 1<sup>er</sup> janvier 2020 et des sociétés dont l'exercice contient la date d'entrée en vigueur de plein droit, à savoir le 1<sup>er</sup> janvier 2020.