

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2019/15 – Valeur d'acquisition d'un élément d'actif obtenu en échange d'une contrepartie autre qu'en espèces

Avis du 4 décembre 2019¹

- I. Introduction
- II. Traitement comptable
 - A. Echange dont la contrepartie est la remise d'un actif
 - B. Echange dont la contrepartie est la prestation d'un service

I. Introduction

1. Dans le présent avis, la Commission clarifie la méthode de comptabilisation d'un élément d'actif obtenu en échange d'une contrepartie autre qu'en espèces. Il s'agit de l'application de l'article 3:14 de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés et des associations (ci-après : AR CSA).
2. L'article 3:14 de l'AR CSA est une reprise de l'article 36 de l'AR C.Soc. et clarifie la détermination du prix d'acquisition pour les cas dans lesquels un élément d'actif est obtenu en échange d'une contrepartie autre qu'en espèces. Une contrepartie autre qu'en espèces peut se traduire, à titre d'exemple, par la cession d'un élément d'actif², mais également par la prestation d'un service³. Par la règle d'évaluation reprise à l'article 3:14 de l'AR CSA, le droit comptable offre désormais un sens plus large à la notion d'échange que ne le fait le droit civil classique. La littérature classique du droit civil réserve la notion d'échange à l'échange de choses. La prestation de services pour l'obtention d'une chose constitue un contrat innommé.⁴
3. L'article 3:14 de l'AR CSA s'applique tant aux sociétés qu'aux associations et fondations qui tiennent une comptabilité en partie double. Cet article ne porte pas sur les règles d'évaluation à utiliser en cas d'échange d'un service contre un service.
4. Le présent avis remplace l'avis 2013/7 - [Traitement comptable des opérations d'échange](#).

II. Traitement comptable

A. Echange dont la contrepartie est la remise d'un actif

5. L'acquisition d'un élément d'actif avec pour contrepartie la remise d'un actif constitue une opération d'échange qui implique une double aliénation d'actifs. L'élément d'actif échangé sort du poste d'actif sur lequel il a été enregistré à la date à laquelle l'essentiel des risques afférents à cet actif est transféré au cocontractant⁵. La plus-value ou moins-value réalisée en raison de cette aliénation est également prise en résultat à cette date.
Les actifs acquis en contrepartie sont enregistrés sur le poste d'actif approprié à la date à laquelle la société reprend l'essentiel des risques sur ces actifs du cocontractant.
6. En ce qui concerne leur évaluation, l'article 3:14, al. 2 de l'AR CSA prévoit que :
« Le prix d'acquisition d'un élément d'actif obtenu en échange d'une contrepartie autre qu'en espèces est la valeur de marché de cette contrepartie ; si cette valeur n'est pas aisément déterminable, le prix d'acquisition est la valeur de marché de l'élément d'actif obtenu. Ces valeurs sont estimées à la date de l'échange. ».
7. De l'avis de la Commission, il faut entendre par « valeur de marché » le montant pour lequel un élément d'actif peut être négocié entre des parties indépendantes, bien informées, qui concluent une transaction de leur plein gré.
8. Si l'opération d'échange s'accompagne du versement d'une soulte en espèces, celle-ci fait de toute évidence partie de la contrepartie. En d'autres termes, la valeur d'acquisition de l'élément d'actif reçu en échange équivaut à sa valeur de marché augmentée de la soulte en espèces versée au cocontractant ou diminuée de la soulte reçue du cocontractant.
9. Si la valeur de marché de l'élément d'actif cédé en échange est difficilement déterminable, alors que celle de l'élément d'actif acquis l'est aisément car bénéficiant d'un marché effectif, il convient de prendre comme valeur d'acquisition la valeur de marché de l'élément d'actif acquis.

10. La Commission souligne que les valeurs susmentionnées doivent être évaluées à la date de l'échange.⁶ Il s'agit de la date à laquelle le contrat d'échange a été conclu et non de la date de transfert effectif des biens⁷.

Exemple⁸

Une société A et une société B conviennent le 8 août 20XX d'échanger une machine Y, propriété de la société A, contre une machine Z, propriété de la société B.

Au moment de l'échange, la machine Y est enregistrée dans la comptabilité de la société A à concurrence d'une valeur nette comptable de 40.000,00 EUR (valeur d'acquisition 75.000,00 EUR, amortissements actés 35.000,00 EUR). A la date du contrat d'échange, à savoir le 8 août 20XX, la société A évalue la valeur de marché de la machine Y à 50.000,00 EUR.

La machine Z est enregistrée dans les comptes de la société B à une valeur nette comptable de 45.000,00 EUR (valeur d'acquisition 60.000,00 EUR, amortissements actés 15.000,00 EUR). A la date du contrat d'échange, la société B évalue la valeur de marché de la machine Z à 50.000,00 EUR.

Les sociétés A et B livrent les éléments d'actif le 15 octobre 20XX et transfèrent à cette date l'essentiel des risques sur les éléments d'actif échangés. Les sociétés A et B passent les écritures comptables⁹ suivantes :

Société A

2310	Installations, machines et outillage : valeur d'acquisition Z	50.000	
2329	Installations, machines et outillage : amortissements actés Y	35.000	
à	2320 Installations, machines et outillage: valeur d'acquisition Y		75.000
	763 Plus-values sur réalisation d'actifs immobilisés		10.000

Société B

2310	Installations, machines et outillage : valeur d'acquisition Y	50.000	
2329	Installations, machines et outillage : amortissements actés Z	15.000	
à	2320 Installations, machines et outillage: valeur d'acquisition Z		60.000
	763 Plus-values sur réalisation d'actifs immobilisés		5.000

B. Echange dont la contrepartie est la prestation d'un service

11. L'article 3:14 de l'AR CSA règle également le traitement comptable de l'acquisition d'un élément d'actif contre la prestation d'un service.

12. Le prix d'acquisition de l'élément d'actif reçu correspond à la valeur de marché de la contrepartie, à savoir la prestation de service.

Exemple¹⁰

Une société A et une société B conviennent d'échanger une machine appartenant à la société B contre un service à prester par la société A.

Au moment de l'échange, la machine est enregistrée dans la comptabilité de la société B à concurrence d'une valeur nette comptable de 40.000,00 EUR (valeur d'acquisition 75.000,00 EUR, amortissements actés 35.000,00 EUR).

A la date de l'échange, la société A évalue la valeur de marché du service fourni en contrepartie à 45.000,00 EUR. La valeur de marché de la machine échangée s'élève également à 45.000 EUR.

Les écritures suivantes sont enregistrées :

Société A

A la date de livraison de l'essentiel de la prestation de service¹¹

230	Installations, machines et outillage : valeur d'acquisition	45.000	
à	499 ¹² Comptes d'attente		45.000
499	Comptes d'attente	45.000	
à	700 Chiffre d'affaires - Ventes et prestations de services		45.000

Société B

A la date de transfert de l'essentiel des risques¹³

61	Services et biens divers	45.000	
	à 499 Comptes d'attente		45.000
499	Comptes d'attente (valeur de marché du service)	45.000	
239	Installations, machines et outillage – Amortissements actés	35.000	
	à 230 Installations, machines et outillage : valeur d'acquisition		75.000
	763 Plus-values sur réalisation d'actifs immobilisés		5.000

13. En cas de versement d'une soulte en espèces, celle-ci fait de toute évidence partie de la contrepartie. En d'autres termes, la valeur d'acquisition de l'élément d'actif reçu en échange équivaut à la valeur de marché de la prestation de service augmentée de la soulte en espèces versée à la contrepartie ou diminuée de la soulte reçue de la contrepartie.

14. Si la valeur de marché de la prestation de service est difficilement déterminable, alors que celle de l'élément d'actif acquis l'est aisément car bénéficiant par exemple d'un marché effectif, il convient de prendre comme valeur d'acquisition la valeur de marché de l'élément d'actif acquis.

15. De l'avis de la Commission, il faut entendre par « valeur de marché » le montant pour lequel un élément d'actif peut être négocié ou une convention de services peut être conclue entre des parties indépendantes, bien informées, qui concluent une transaction de leur plein gré.

16. Les valeurs précitées doivent être estimées à la date de l'échange.¹⁴ Il s'agit de la date à laquelle le contrat d'échange a été conclu et non de la date de transfert effectif des biens ou de prestation effective des services¹⁵.

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 18 juillet 2019 sur le site de la CNC.

2 L'opération d'échange telle que définie à l'article 1702 du Code civil.

3 Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations, MB, 30 avril 2019, p. 42253.

4 R. Dekkers, Handboek burgerlijk recht, II, Brussel, Bruylant, 1971, n° 940 ; A. Kluyskens, Beginselen van burgerlijk recht, IV, De contracten, Antwerpen, Standaard, 1952, n° 190 ; S. Van Crombrugge, Nieuwe waarderingsregel voor ruil: ontwerpadvies CBN, Balans, 15 september 2019, p. 4.

5 Voir notamment le point 10 de l'avis CNC 2012/17 - Reconnaissance des produits et des charges.

6 Article 3:14, alinéa 2, AR CSA.

7 Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations, MB, 30 avril 2019, p. 42253.

8 Par souci de simplification, abstraction est faite de la taxe sur la valeur ajoutée dans l'exemple.

9 Pour en savoir plus sur la date de la reconnaissance des produits, veuillez consulter l'avis CNC 2012/17 - Reconnaissance des produits et des charges. Dans le présent exemple, cette date est donc le 15 octobre 20XX.

10 Par souci de simplification, abstraction est faite de la taxe sur la valeur ajoutée dans l'exemple.

11 Avis CNC 2012/17 - Reconnaissance des produits et des charges.

12 Ou directement débiter le compte 230 Installations, machines et outillage : valeur d'acquisition et créditer le compte 700 Chiffre d'affaires – Ventes et prestations de services. Le recours à un compte d'attente peut être recommandé d'un point de vue administratif lorsque les écritures se font à l'aide des factures émises et reçues.

13 Avis CNC 2012/17 - Reconnaissance des produits et des charges.

14 Article 3:14, alinéa 2, AR CSA.

15 Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations, MB, 30 avril 2019, p. 42253.