COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2021/08 – Obligation de rédiger un rapport de gestion pour certaines ASBL, AISBL et fondations

Avis du 9 septembre 2020[1]

I. Introduction
II. Obligation de rédiger un rapport de gestion
A. Champ d'application ratione personae
B. Champ d'application ratione temporis
1. ASBL, AISBL et fondations créées à partir du 1er mai 2019
2. ASBL, AISBL et fondations existant avant le 1er mai 2019
2.1. « Opt-in »
2.2. ASBL, AISBL et fondations existant avant le 1er mai 2019 et n'ayant pas choisi « l'opt-in »
III. Rédaction volontaire d'un rapport de gestion : dépôt du rapport de gestion ?

I. Introduction

1. La Commission des normes comptables a été interrogée sur l'obligation qui incombe à certaines ASBL, AISBL et fondations de déposer à la Banque nationale de Belgique, en même temps que les comptes annuels, un rapport de gestion.

2. Depuis l'entrée en vigueur du Code des sociétés et des associations (ci-après : CSA), les organes d'administration des ASBL, AISBL et fondations autres que les petites ASBL, AISBL et fondations doivent rédiger un rapport de gestion[2]. Ce rapport de gestion est déposé et publié en même temps que les comptes annuels. Cette obligation est consacrée aux articles 3:47, § 7, alinéa 2 ; 3:48 (ASBL et AISBL), 3:51, § 7, alinéa 2 et 3:52 (fondations) du CSA.

3. La Commission aborde dans cet avis quelles sont les ASBL, AISBL et fondations qui doivent rédiger un rapport de gestion et à partir de quand cette obligation s'applique.

Concernant le contenu du rapport de gestion, la Commission renvoie aux articles 3:48 (ASBL, AISBL) et 3:52 (fondations) du CSA. La Commission souhaite souligner l'importance de ces deux articles impératifs auxquels les ASBL, AISBL et fondations ne peuvent pas déroger, sous peine pour l'organe d'administration d'engager sa responsabilité. Toutes les informations contenues dans ces deux articles doivent obligatoirement se retrouver dans le rapport de gestion[3].

II. Obligation de rédiger un rapport de gestion

A. Champ d'application ratione personae

4. Sont visées par cette obligation de rédiger un rapport de gestion, les ASBL, AISBL et fondations autres que les petites ASBL, AISBL et fondations, c'est-à-dire les ASBL, AISBL et fondations qui, à la date du bilan du dernier exercice clôturé, dépassent plus d'un des critères suivants[4] :
- nombre de travailleurs en moyenne annuelle : 50 ;
- chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée : 9.000.000 euros ;
- total du bilan : 4.500.000 euros.

Le fait de dépasser ou de ne plus dépasser plus d'un des critères visés ci-dessus n'a d'incidence que si cette circonstance se produit pendant deux exercices consécutifs (principe dit de « cohérence »). Dans ce cas, les conséquences du dépassement s'appliqueront à partir de l'exercice suivant l'exercice au cours duquel, pour la deuxième fois, plus d'un des critères ont été dépassés ou ne sont plus dépassés[5].

B. Champ d'application ratione temporis

5. Le CSA est entré en vigueur le 1er mai 2019. Toutefois, les ASBL, AISBL et fondations existantes bénéficient de dispositions transitoires[6]. Une distinction doit être établie selon que l'ASBL, AISBL ou la fondation a été créée avant le ou à partir du 1er mai 2019.

1. ASBL, AISBL et fondations créées à partir du 1er mai 2019

6. Le CSA entre en vigueur le 1er mai 2019 pour les ASBL, AISBL et fondations constituées à partir du 1er mai 2019.

7. Si une ASBL, AISBL ou fondation dépasse à la date de clôture plus d'un des critères prévus aux articles 1:28, § 1er du CSA (pour les ASBL, AISBL) et 1:30, § 1er du CSA (pour les fondations), ces ASBL, AISBL et fondations rédigeront un rapport de gestion en complément des comptes annuels, conformément aux articles 3:48 (ASBL, AISBL) et 3:52 (fondations) du CSA. Ce rapport de gestion sera déposé en même temps que les comptes annuels.

8. L'application des critères[7] aux ASBL, AISBL et fondations qui commencent leurs activités fait l'objet d'une estimation de bonne foi au début de l'exercice. S'il ressort de cette estimation que plus d'un des critères seront dépassés au cours du premier exercice, il faut en tenir compte dès ce premier exercice[8].

En outre, la durée de l'exercice comptable de cette ASBL, AISBL ou fondation créée à partir du 1er mai 2019 peut exceptionnellement être supérieure ou inférieure à une durée de 12 mois. Dans ce cas, le critère du chiffre d'affaires, hors taxe sur la valeur ajoutée, doit être apprécié en fonction de la durée de l'exercice afin de déterminer si l'ASBL, l'AISBL ou la fondation doit rédiger un rapport de gestion[9].

Exemple 1

Une ASBL est constituée le 1er juin 2019. Son exercice comptable coïncide avec l'année civile. A la date d'arrêt des comptes annuels, cette ASBL doit rédiger un rapport de gestion si, sur la base des chiffres à la date du bilan de son premier exercice clôturé (31 décembre 2019), elle est une ASBL autre qu'une petite ASBL[10].

2. ASBL, AISBL et fondations existant avant le 1er mai 2019

2.1. « Opt-in »

9. En principe, en vertu de l'article 39, § 1er, alinéa 1er de la loi du 23 mars 2019[11], le CSA entre en vigueur pour les ASBL, AISBL et fondations existant à partir du 1er janvier 2020. Cependant, elles ont le choix d'appliquer les dispositions du CSA anticipativement (« opt-in »), impliquant une modification de leurs statuts. Le CSA devient applicable à partir de la publication de la modification des statuts aux Annexes du Moniteur belge.

10. Si une ASBL, AISBL ou fondation autre qu'une petite choisit « l'opt-in », l'organe d'administration rédigera un rapport de gestion conformément à l'article 3:48 (ASBL et AISBL) ou 3:52 (fondations) du CSA qui sera déposé en même temps que les comptes annuels à la Banque nationale de Belgique. L'application des critères de taille s'effectue à la date du bilan du dernier exercice clôturé tout en tenant compte du principe de « cohérence ».

Exemple 2

Une ASBL[12] constituée le 6 janvier 2006, dont l'exercice comptable coïncide avec l'année civile, décide d'appliquer anticipativement les dispositions du CSA le 1er juin 2019. Suite à cet « opt-in », les dispositions du CSA lui sont applicables à partir de la publication de la modification des statuts aux Annexes du Moniteur belge. A la date du bilan du dernier exercice clôturé (31 décembre 2019), l'ASBL se présente comme suit :

- nombre de travailleurs, en moyenne annuelle : 55 ;
- chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée : 5.500.000 euros ;
- total du bilan : 1.850.000 euros.

Par ailleurs, les chiffres des deux exercices précédents (à savoir, 2017 et 2018) doivent être pris en compte afin de déterminer si l'ASBL est tenue par l'obligation de rédiger un rapport de gestion. En effet, les conséquences du dépassement n'a d'incidence qu'à partir de l'exercice suivant l'exercice au cours duquel, pour la deuxième fois, plus d'un critères ont été dépassés ou ne sont plus dépassés[13]. Les chiffres à la date de clôture des exercices comptables de 2017 et 2018 étaient les suivants :

Critères de taille (article 1:28, § 1er, CSA)	31/12/2017	31/12/2018
Nombre de travailleurs	54	55
Chiffre d'affaires annuel	5.600.000	5.500.000
Bilan	1.850.000	1.850.000

Puisque l'ASBL est une petite ASBL au sens de l'article 1:28, § 1er du CSA, l'organe d'administration de cette ASBL ne doit pas rédiger et déposer un rapport de gestion en même temps que les comptes annuels de 2019.

Exemple 3

Une ASBL[14] constituée le 1er septembre 2005 décide de faire un « opt-in » le 5 mai 2019. Cette ASBL tient sa comptabilité autrement que par année civile, à savoir du 1er septembre N au 31 août N+1.

A la suite de cet « opt-in », les dispositions du CSA lui sont applicables à partir de la publication de la modification des statuts aux Annexes du Moniteur belge. A la date du bilan du dernier exercice clôturé[15] (31 août 2019), l'ASBL se présente comme suit :

- nombre de travailleurs, en moyenne annuelle : 50 ;
- chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée : 10.000.000 euros ;

- total du bilan : 5.000.000 euros.

Par ailleurs, les chiffres des deux exercices précédents (à savoir 2017 et 2018) doivent être pris en compte afin de déterminer si l'ASBL est tenue par l'obligation de rédiger un rapport de gestion. En effet, les conséquences du dépassement n'ont d'incidence qu'à partir de l'exercice suivant l'exercice au cours duquel, pour la deuxième fois, plus d'un critères ont été dépassés ou ne sont plus dépassés[16]. Les chiffres à la date de clôture des exercices comptables de 2017 et 2018 étaient les suivants :

Critères de taille (article 1:28, § 1er, CSA)	31/08/2017	31/08/2018
Nombre de travailleurs	49	50
Chiffre d'affaires annuel	11.000.000	10.500.000
Bilan	5.250.000	5.000.000

Par conséquent, puisque l'ASBL est une ASBL autre qu'une petite ASBL, l'organe d'administration rédigera et déposera en même temps que les comptes annuels pour l'exercice comptable qui commence le 1er septembre 2018 et se termine le 31 août 2019 un rapport de gestion.

2.2. ASBL, AISBL et fondations existant avant le 1er mai 2019 et n'ayant pas choisi « l'opt-in »

11. Le CSA est d'application à partir du 1er janvier 2020 pour les ASBL, AISBL et fondations existant avant le 1er mai 2019 et n'ayant pas choisi de l'appliquer anticipativement. A partir du 1er janvier 2020, les dispositions impératives du CSA sont applicables et toutes clauses statutaires contraires à ces dispositions impératives du CSA sont réputées non écrites[17]. Quant aux dispositions supplétives, elles ne s'appliquent que si elles ne sont pas écartées par des clauses statutaires[18].

12. Puisque les articles 3:47, § 7, alinéa 2, 3:48, 3:51, § 7, alinéa 2 et 3:52 du CSA sont des dispositions impératives, elles s'appliquent dès le 1er janvier 2020 pour ces ASBL, AISBL et fondations.

13. Afin de déterminer si l'ASBL, l'AISBL ou la fondation est tenue de rédiger un rapport de gestion, l'organe d'administration devra au moment de l'arrêt des comptes annuels[19] constater si l'ASBL, l'AISBL ou la fondation dépasse plus d'un des critères prévus aux articles 1:28, § 1er (ASBL et AISBL) et 1:30, § 1er (fondations) du CSA à la date du bilan du dernier exercice clôturé.

Exemple 4

Une ASBL[20] constituée le 10 janvier 2010, dont l'exercice comptable coïncide avec l'année civile, décide de ne pas appliquer anticipativement le CSA. Les dispositions impératives du CSA s'appliquent par conséquent pour cette ASBL à partir du 1er janvier 2020.

A partir du 1er janvier 2020, un rapport de gestion doit être rédigé par l'organe d'administration si cette ASBL est une ASBL autre qu'une petite ASBL au sens de l'article 1:28, § 1errr, CSA. Au moment de l'arrêt des comptes annuels, l'organe d'administration devra rédiger un rapport de gestion si à la date du bilan du dernier exercice clôturé (31 décembre 2019), cette ASBL dépassait plus d'un des critères prévus à l'article 1:28, § 1er, CSA.

A la date du bilan du dernier exercice clôturé, cette ASBL se présente comme suit :
- nombre de travailleurs, en moyenne annuelle : 50 ;
- chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée : 9.500.000 euros ;
- total du bilan : 4.500.000 euros.

Par ailleurs, les chiffres des deux exercices précédents (à savoir, 2017 et 2018) sont pris en compte afin de déterminer si l'ASBL est tenue par l'obligation de rédiger un rapport de gestion. En effet, les conséquences du dépassement n'a d'incidence qu'à partir de l'exercice suivant l'exercice au cours duquel, pour la deuxième fois, plus d'un critères ont été dépassés ou ne sont plus dépassés[21]. Les chiffres à la date de clôture des exercices comptables de 2017 et 2018 étaient les suivants :

Critères de taille (article 1:28, § 1er, CSA)	31/12/2017	31/12/2018
Nombre de travailleurs	45	45
Chiffre d'affaires annuel	8.500.000	8.300.000
Bilan	3.750.000	3.200.000

Le fait de dépasser à la date du bilan du dernier exercice clôturé (2019) plus d'un des critères n'a aucune incidence. Cela aura des conséquences que si cela se reproduit pendant deux exercices successifs. L'ASBL étant une petite ASBL, elle n'est pas tenue de rédiger un rapport de gestion.

Exemple 5

Reprenons les données de l'exemple 4. Cependant, à la date du bilan du dernier exercice clôturé (31/12/2019), l'ASBL se présente comme suit :
- nombre de travailleurs, en moyenne annuelle : 55 ;
- chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée : 10.000.000 euros ;

- total du bilan : 5.000.000 euros.

Par ailleurs, les chiffres des deux exercices précédents (à savoir, 2017 et 2018) sont pris en compte afin de déterminer si l'ASBL est tenue par l'obligation de rédiger un rapport de gestion. En effet, les conséquences du dépassement n'a d'incidence qu'à partir de l'exercice suivant l'exercice au cours duquel, pour la deuxième fois, plus d'un critères ont été dépassés ou ne sont plus dépassés[22]. Les chiffres à la date de clôture des exercices comptables de 2017 et 2018 étaient les suivants :

Critères de taille (article 1:28, § 1er, CSA)	31/12/2017	31/12/2018
Nombre de travailleurs	55	55
Chiffre d'affaires annuel	9.500.000	9.500.000
Bilan	5.250.000	5.000.000

Puisque l'ASBL est une ASBL autre qu'une petite ASBL, l'organe d'administration doit rédiger un rapport de gestion conformément à l'article 3:48 du CSA. Ce rapport de gestion sera déposé en même temps que les comptes annuels à la Banque nationale de Belgique.

III. Rédaction volontaire d'un rapport de gestion : dépôt du rapport de gestion ?

14. L'organe d'administration d'une petite ASBL, AISBL ou fondation au sens de l'article 1:28, § 1er (ASBL et AISBL) et 1:30, § 1er (fondations) du CSA peut volontairement rédiger un rapport de gestion. Dans ce cas, ce rapport de gestion ne doit pas être déposé en même temps que les comptes annuels.

---

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 31 juillet 2020 sur le site de la CNC.

2 Une telle obligation n'était pas prévue par la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes.

3 La Commission aimerait souligner que l'article concernant l'obligation d'un rapport de gestion applicable aux sociétés (article 3:6, CSA) est plus restrictif que les articles applicables aux ASBL, AISBL et fondations. En effet, les sociétés doivent notamment insérées des informations relatives aux rachats de titres propres, aux conflits d'intérêts, etc. Par ailleurs, les sociétés cotées doivent fournir des informations supplémentaires (comme la déclaration de gouvernement d'entreprise ; article 3:6, § 2, CSA).

4 Article 1:28, § 1er, CSA (ASBL, AISBL) ; article 1:30, § 1er, CSA (fondations). Pour plus d'informations sur les critères de taille des ASBL, AISBL et fondations, la Commission renvoie à son avis 2019/12 – Critères de taille des associations et fondations – schéma des comptes annuels – budget.

5 Article 1:28, § 2 CSA (ASBL, AISBL) ; article 1:30, § 2, CSA (fondations).

6 Loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, M.B., 4 avril 2019, art. 39.

7 Article 1:28, § 1er, CSA (ASBL, AISBL) ; article 1:30, § 1er, CSA (fondations).

8 Article 1:28, § 3, CSA (ASBL, AISBL) ; article 1:30, § 3 CSA (fondations).

9 Article 1:28, § 4, CSA (ASBL, AISBL) ; article 1:30, § 2, CSA (fondations). Pour plus d'explications sur ce point, la Commission renvoie aux points 20 et 21 de son avis 2019/12 – Critères de tailles des associations et fondations – schéma complet des annuels – budget.

10 Article 1:28, § 1er, CSA ; le chiffre d'affaire a dû être revu puisque son exercice comptable était inférieur à 12 mois (article 1:28, § 4, CSA).

11 Loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, M.B., 4 avril 2019, p. 33239.

12 Cette ASBL ne pouvait pas tenir de comptabilité simplifiée selon la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes.

13 Principe de cohérence ; article 1:28, § 2, CSA.

14 Cette ASBL ne pouvait pas tenir de comptabilité simplifiée selon la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes.

15 L'exercice comptable de l'ASBL commence le 1er septembre et termine le 31 août.

16 Principe de cohérence ; article 1:28, § 2, CSA.

17 Loi du 23 mars introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, article 39, § 2, alinéa 1er.

18 Loi du 23 mars introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, article 39, § 2, alinéa 1er.

19 L'arrêt des comptes annuels intervient nécessairement après la clôture des comptes annuels. Par conséquent, l'arrêt des comptes annuels aura lieu après le 1er janvier 2020.

20 Cette ASBL ne pouvait pas tenir de comptabilité simplifiée selon la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les fondations, les partis politiques européens et les fondations politiques européennes.

21 Principe de cohérence ; Article 1:28, § 2, CSA.

22 Principe de cohérence ; article 1:28, § 2, CSA.