COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2010/16 - Traitement comptable, dans les comptes annuels des grandes et très grandes associations et fondations bénéficiaires, des subsides, dons et legs octroyés en espèces

Avis du 10 novembre 2010

I. Principes de base
II. Les différents types de subsides
  A. Subsides, dons et legs en espèces destinés à soutenir durablement l'activité de l'association ou de la fondation
  B. Subsides en espèces obtenus en considération d'investissements en immobilisations
  C. Subsides, dons et legs en espèces en vue de soutenir les opérations courantes de l'association ou de la fondation
  D. Subsides en intérêts
III. Informations à fournir dans l'annexe des comptes annuels

Introduction

Les grandes[1] et très grandes[2] associations et fondations ont l'obligation de tenir une comptabilité et d'établir des comptes annuels conformément aux dispositions applicables aux sociétés commerciales et industrielles, notamment conformément à la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises et ses arrêtés d'exécution, de même que l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (ci-après AR C.Soc.). Ces dispositions ont été adaptées à la nature particulière de leurs activités et à leur statut légal 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 (ci-après AR du 19 décembre 2003)[3].

Les associations et fondations obtiennent régulièrement des ressources et des biens gratuits avec pour objectif d'exécuter certains services ou programmes. Il peut par exemple s'agir :

- de subsides en espèces versés régulièrement par une autorité déterminée ou par d'autres institutions non lucratives ;
- de dons ou subsides, soit en espèces, soit en nature, donnés par des particuliers ou des institutions privées, qu'ils soient ou non liés à un objectif convenu quant à leur affectation ;
- de legs (en espèces ou en nature) reçus à la suite d'un héritage et allant ou non de pair avec un objectif déterminé ou des conditions imposées à l'association[4], ou encore ;
- de subsides sous forme d'abandons de créances.

La différence entre un don[5] et un subside n'est pas toujours claire, étant donné que, lorsqu'il s'agit d'associations et de fondations, ces notions juridiques peuvent être assez proches.

De l'avis de la Commission, le législateur a en effet souhaité donner à la notion de subside une portée plus large pour les associations et fondations que pour les sociétés commerciales et industrielles. Cette interprétation repose sur deux éléments :

- les subsides pris en résultats sont enregistrés au poste I.D. Cotisations, dons, legs et subsides[6] au titre de produits d'exploitation ;
- dans la définition du contenu du poste VI. Subsides en capital à l'article 95, § 2 AR C.Soc., telle qu'elle s'applique aux associations et fondations visées par l'AR du 19 décembre 2003, les mots « des pouvoirs publics » sont omis[7].

Les subsides, au sens de cet avis, peuvent dès lors être octroyés par les pouvoirs publics, des personnes physiques ou toute autre entité[8].

L'AR du 19 décembre 2003 introduit, sur le plan comptable, une nouvelle forme de subsides destinés exclusivement à soutenir durablement l'activité de l'association ou de la fondation. Ceux-ci sont enregistrés en tant que moyens permanents parmi les fonds associatifs de l'association ou de la fondation.

Ainsi, l'AR du 19 décembre 2003 fait la distinction entre trois grandes catégories de subsides :

- les subsides destinés exclusivement à soutenir durablement l'activité de l'association ou de la fondation, qui conduisent à augmenter de manière permanente les fonds associatifs de l'association ou de la fondation et qui donc seront enregistrés en tant que moyens permanents ;
- les subsides qui seront investis dans des actifs immobilisés et seront enregistrés parmi les subsides en capital (comptabilisés parmi les fonds propres) ; et
- les subsides d'exploitation ou en intérêts qui visent à couvrir certains frais de fonctionnement ou de financement liés aux activités

courantes de l'association ou de la fondation et inscrits au compte de résultats.

Le présent avis abordera la question du traitement comptable des subsides, dons et legs octroyés en espèces, y compris les abandons de créances, du point de vue de l'association ou fondation bénéficiaire. Le présent avis ne traite pas des fonds affectés[9].

On relèvera que les principes qui se dégagent des avis que la Commission a déjà publiés concernant cette matière dans le cadre de ses compétences en matière de comptabilité des sociétés commerciales et industrielles s'appliquent également aux associations et fondations soumises à l'AR du 19 décembre 2003, sans préjudice, naturellement, des particularités développées dans le présent avis.

On citera en particulier l'avis 2009/3 qui traite de la question des subventions d'investissement dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années, telles que les subventions VIPA[10].

I. Principes de base

Tout subside, don ou legs est caractérisé par trois éléments :

(1) **cause** : il s'agit de la raison, la motivation pour laquelle le subside, don ou legs est octroyé;

(2) **forme** : il s'agit de la forme sous laquelle le subside, don ou legs est attribué;

(3) **objet** : il s'agit de l'objectif poursuivi par l'octroi du subside, don ou legs.

A côté de ces trois caractéristiques principales, les subsides, dons et legs peuvent se différencier en fonction de leurs modalités d'exécution. Par exemple, un subside peut en effet être assorti d'un acompte. Son paiement peut également être étalé dans le temps.

Le traitement comptable adéquat sera déterminé par un examen attentif des caractéristiques propres du subside, don ou legs, notamment la cause, l'objet et la forme sous laquelle il est octroyé, en tenant compte en particulier de l'intention formelle du pouvoir ou de l'entité d'octroi.

A cet égard, la Commission tient tout particulièrement à rappeler la responsabilité qu'assume dans cette matière l'organe d'administration. Il se doit de déterminer les règles qui, dans le respect des dispositions de l'AR du 19 décembre 2003, mais compte tenu de ses caractéristiques propres, président aux évaluations dans l'inventaire prévu à l'article 9, § 1er de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises[11].

II. Les différents types de subsides

A. Subsides, dons et legs en espèces destinés à soutenir durablement l'activité de l'association ou de la fondation

Si les subsides, dons ou legs fournissent des moyens permanents en vue de soutenir durablement l'activité de l'association ou de la fondation, ces derniers doivent être enregistrés sous le poste du passif I. Fonds associatifs. Cette ressource permanente n'est pas prise en résultats de manière étalée.

L'article 19, § 2, 1°de l'AR du 19 décembre 2003 définit le contenu du poste Fonds associatifs (en remplacement du poste Capital souscrit applicable aux sociétés) de la manière suivante :

> « Par fonds associatifs il faut entendre l'agrégat du patrimoine de départ, c'est-à-dire le patrimoine de l'association au premier jour du premier exercice comptable auquel s'appliquent les dispositions du présent arrêté et des moyens permanents, à savoir les dons, legs et subsides destinés exclusivement à soutenir durablement l'activité de l'association. »

De l'avis de la Commission, l'usage du terme « exclusivement » impose une lecture restrictive de l'article susmentionné.

Par conséquent, en ce qui concerne les subsides, le poste I. Fonds associatifs doit être réservée aux subsides qui ne répondent ni à la notion de subside en capital[12] ni à la notion de subside d'exploitation ou de subside en intérêts et qui, sans équivoque, ont pour objet le soutien durable de l'association ou de la fondation, à l'exclusion de toute autre affectation.

De l'avis de la Commission, par « soutien durable », il faut entendre un soutien qui produit des effets à long terme sur le patrimoine de l'association ou de la fondation, a fortiori d'une durée supérieure à un an. Ce caractère durable va de pair avec une modification structurelle de l'assise financière de l'association ou de la fondation. Il ne peut pas avoir pour unique objet le financement de dépenses de fonctionnement courantes de l'exercice au cours duquel il est obtenu, même si ce type de subside est récurrent.

Dans l'hypothèse où ce subside, don ou legs prend la forme d'un abandon de créances, le crédit du compte 1011 Moyens permanents reçus en espèces s'opérera par le débit du ou des compte(s) de dettes concernés.

Rien ne s'oppose à ce que le compte 1011 soit par exemple ventilé comme suit :

10110 Moyens permanents reçus en espèces
10111 Moyens permanents reçus par abandon de créances

On relèvera qu'il faudra rechercher dans le motif de l'abandon de créances la justification de l'enregistrement dudit subside au titre de moyens permanents.

Exemple 1

Une association sportive est lourdement endettée à long terme à l'égard d'institutions de crédit en considération de l'extension de ses activités. Cependant, des frais accessoires et récurrents ont été sous-estimés, ce qui déséquilibre sa situation financière et entraîne une trésorerie négative structurelle. L'autorité communale décide de redresser la situation financière de l'association en lui attribuant un subside de 250.000 euros en vue de lui permettre de rembourser son emprunt. Ce subside modifie durablement la structure financière de l'association.

550	Etablissements de crédit : comptes courants			250.000	
	à	1011	Moyens permanents reçus en espèces		250.000

Exemple 2

Une association active dans l'aide à la jeunesse souhaite développer une nouvelle capacité d'accueil pour organiser des stages de vacances à l'attention d'enfants issus de populations défavorisées. Une entité liée lui fournit des moyens financiers supplémentaires (500.000 euros) en vue de se développer. Lorsque le droit à l'obtention du subside est certain[13], l'écriture comptable est la suivante :

416	Créances diverses : subsides à recevoir			500.000	
	à	1011	Moyens permanents reçus en espèces		500.000

B. Subsides en espèces obtenus en considération d'investissements en immobilisations

L'article 19, § 2, 3° de l'AR du 19 décembre 2003 prévoit l'adaptation de la définition du poste de subsides en capital visé à l'article 95, § 2 de l'AR du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés. L'article 95 AR C.Soc., tel qu'il s'applique aux associations et fondations, est adapté de la manière suivante :

Rubrique VI Subsides en capital

Sont portés sous cette rubrique, les subsides en capital obtenus en considération d'investissements en immobilisations. Ils font l'objet d'une réduction échelonnée, par imputation à la rubrique I.D Cotisations, dons, legs et subsides, au rythme de la prise en charge des amortissements afférents aux immobilisations pour l'acquisition desquelles ils ont été obtenus, ou le cas échéant, à concurrence du solde, en cas de réalisation ou de mise hors service de ces immobilisations.

Le Rapport au Roi de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 stipule que les dons, legs et subsides qui visent à constituer un actif immobilisé affecté de manière durable à l'activité de l'association, doivent être comptabilisés sous le poste de subsides en capital[14].

La Commission est d'avis que, si l'association ou la fondation investit dans des immobilisations dont la durée d'utilisation n'est pas limitée (comme par exemple des terrains) ou dont la fonctionnalité est constante[15], le subside peut être comptabilisé parmi les fonds permanents de l'association ou de la fondation à cause de son caractère durable. Etant donné que ces immobilisations ne seront pas amorties, la Commission est d'avis que la prise en produits est également de moindre importance. La Commission proposera par conséquent d'adapter la définition du contenu du poste Subsides en capital repris à l'article 19, § 2, 3° de l'AR du 19 décembre 2003 comme suit: « Sont portés sous ce poste, les subsides en capital obtenus en considération d'investissements en immobilisations avec une durée d'utilisation limitée ».

Les subsides en capital utilisés en considération d'investissements en immobilisations qui font l'objet d'amortissements, sont pris en résultats de manière étalée.

Exemple 3

Une association organisant des cours de plongée sous-marine perçoit un subside de 15.000 euros en vue de financer l'acquisition de nouveau matériel (bouteilles de plongée et combinaisons). Ce matériel fait l'objet d'un amortissement sur trois ans[16].

Lorsque le droit à l'obtention du subside est certain[17], l'écriture comptable est la suivante :

416	Créances diverses : subsides à recevoir			15.000	
	à	151	Subsides en capital reçus en espèces		15.000

La prise en résultats du subside, au rythme de l'amortissement des immobilisations pour l'acquisition desquelles il a été obtenu (3 ans en l'espèce), s'opère de la manière suivante :

151	Subsides en capital reçus en espèces			5.000	
	à	736	Subside en capital et en intérêts		5.000

En outre, lorsque le subside acquiert un caractère certain après que l'amortissement des investissements subsidiés a été entamé ou après l'amortissement total de l'actif, le compte de résultats de l'exercice au cours duquel le subside s'avère définitivement acquis doit reprendre la partie du subside à concurrence de laquelle l'amortissement a été effectué[18].

Exemple 4

Une association achète un bâtiment (300.000 euros) avant que le droit de l'association à la subvention publique acquière un caractère certain. Le bâtiment est amortissable sur 30 ans. L'association a déjà amorti le bâtiment pendant 2 ans au moment où le droit au subside (90.000 euros) devient certain. Au moment où le droit au subside a acquis un caractère certain[19], les écritures suivantes doivent être passées :

416	Créances diverses : subsides à recevoir			90.000	
	à	151	Subsides en capital reçus en espèces		90.000
151	Subsides en capital reçus en espèces			6.000	
	à	736	Subsides en capital et en intérêts		6.000

La prise en résultats du subside, qui se passe au rythme des amortissements afférents au bâtiment, se comptabilise comme suit :

151	Subsides en capital reçus en espèces			3.000	
	aan	736	Subside en capital et en intérêts		3.000

Si le subside en capital prend la forme d'un abandon de créances, le crédit du compte 151 Subsides en capital reçus en espèces s'opérera par le débit du ou des compte(s) de dettes concernés. Il va de soi qu'il faudra rechercher dans le motif de l'abandon de créances la justification de l'enregistrement dudit subside au passif au titre de subside en capital.

C. Subsides, dons et legs en espèces en vue de soutenir les opérations courantes de l'association ou de la fondation

Dès lors qu'un subside, don ou legs ne répond pas à la définition de moyens permanents ou de subsides en capital, c'est-à-dire qu'il n'est pas obtenu en vue d'un soutien financier permanent ou en considération d'investissements en immobilisations, il doit être comptabilisé directement comme produit en compte de résultats.

L'article 95, § 2, VI, dernier alinéa AR C.Soc., tel qu'il s'applique aux associations et fondations, précise que les subsides dont l'obtention n'est pas rattachée à des investissements en immobilisations, sont, lors de leurs obtentions, imputés au poste I. D. Cotisations, dons, legs et subsides du compte de résultats.

On relèvera que le contenu de ce poste n'est pas décrit dans l'article 96 AR C.Soc., tel qu'il s'applique aux associations et fondations.

Le plan comptable annexé à l'AR du 19 décembre 2003 a prévu le compte 73 Cotisations, dons, legs et subsides.

En ce qui concerne les dons et legs, les comptes 732 à 735 ont été prévus (dons et legs, avec ou sans droit de reprise).

En ce qui concerne les subsides, un seul sous-compte a été prévu, le compte 736 Subsides en capital et en intérêts. L'usage d'un seul compte n'apparaît pas adapté à la diversité de formes et d'objets que peuvent prendre les subsides accordés aux associations ou aux fondations (mesures de réduction des coûts salariaux – réductions des cotisations ONSS patronales, exemptions de paiement de certaines quotités du précompte professionnel, subventionnement des frais généraux de fonctionnement, ...).

De l'avis de la Commission, il est utile de ventiler ces différents types de subsides dans des comptes séparés.

La Commission recommande l'utilisation des comptes suivants :

737 - Subsides d'exploitation

Les subsides d'exploitation sont des subsides qui ne dépendent pas d'un investissement dans des actifs immobilisés et qui sont accordés en vue de compenser et couvrir certains frais d'exploitation.

738 - Montants compensatoires destinés à réduire le coût salarial

Seraient enregistrés sous ce compte, les subsides qui prennent la forme de réduction de charges patronales ONSS, ou de dispense de paiement de certaines quotités du précompte professionnel retenu sur le salaire de certaines catégories de travailleurs[20], ...

On relèvera que les subsides octroyés en considération de la couverture de charges déterminées sont traités comme des subsides en capital dès lors que les charges considérées font l'objet d'une activation au titre, par exemple, de frais de recherche et de développement (avis 138/1[21]).

Exemple 5

Une association bénéficie, en vertu de l'article 275/3 CIR 92, du régime de dispense de paiement d'une quotité du précompte professionnel qu'elle retient sur le salaire de certains de ses travailleurs en vue de stimuler la recherche. La dispense de paiement porte sur un montant de 22.000 euros. Ce montant est inscrit au crédit d'un compte parmi les produits, conformément au principe de non compensation[22].

453	Précomptes retenus			22.000	
	à	738	Montants compensatoires destinés à réduire le coût salarial		22.000

Exemple 6

Une crèche obtient un don de 2.000 euros.

550	Etablissements de crédit : comptes courants			2.000	
	à	732	Dons sans droit de reprise		2.000

Exemple 7

Le notaire en charge d'une succession informe une association d'aide aux orphelins qu'une somme de 10.000 euros lui revient au titre de legs, et ce, sans affectation particulière. Cette somme est versée sur le compte de l'association.

550	Etablissements de crédit			10.000	
	à	734	Legs sans droit de reprise		10.000

D. Subsides en intérêts

L'article 96 AR C.Soc., omet, dans sa version applicable aux associations et fondations, le « 2° les subsides en capital et en intérêts portés en résultats » dans la définition du poste IV.C. Autres produits financiers[23].

En d'autres termes, les subsides en capital et en intérêts portés en résultats par des associations ou fondations ne sont pas portés sous cette rubrique.

Le plan comptable minimum normalisé annexé à l'AR du 19 décembre 2003 a prévu un compte spécifique pour l'enregistrement des subsides en capital et en intérêts portés au compte de résultats. Il s'agit du compte 736 Subsides en capital et en intérêts.

Exemple 8

Une association emprunte une somme de 60.000 euros sur 5 ans. Le remboursement mensuel du principal est constant. Le taux annuel est de 8%. Le gouvernement flamand intervient dans la charge d'intérêts à concurrence de 4%. L'intervention est versée annuellement, le 31 décembre.

Période	**Principal**	**Remboursement**	**Intérêts**	**Subside**
janvier année x	60.000	1.000	400,00	200,00
février année x	59.000	1.000	393,33	196,67
mars année x	58.000	1.000	386,67	193,33
avril année x	57.000	1.000	380,00	190,00
mai année x	56.000	1.000	373,33	186,67
juin année x	55.000	1.000	366,67	183,33
juillet année x	54.000	1.000	360,00	180,00
août année x	53.000	1.000	353,33	176,67
septembre année x	52.000	1.000	346,67	173,33
octobre année x	51.000	1.000	340,00	170,00
novembre année x	50.000	1.000	333,33	166,67
décembre année x	49.000	1.000	326,67	163,33
année x+1	36.000	12.000	3.400,00	1.700,00
année x+2	24.000	12.200	2.440,00	1.220,00
année x+3	12.000	12.200	1.480,00	740,00
année x+4	0	12.200	520,00	260,00
Total		60.000	12.200	6.100

Au moment de l'octroi du crédit :

550	Etablissements de crédit : comptes courants			60.000	
	à	1730	Dettes en compte		48.000
		4230	Dettes à plus d'un an échéant dans l'année		12.000

Paiement de la première mensualité (janvier année x) :

6500	Intérêts, commissions et frais afférents aux dettes			400	
4230	Dettes à plus d'un an échéant dans l'année			1.000	
	à	550	Etablissements de crédit : comptes courants		1.400

Subside en intérêts à recevoir (janvier année x) :

416	Créances diverses: subsides à recevoir			200	
	à	736	Subside en capital et en intérêts		200

Il est renvoyé à l'échéancier ci-dessus pour les autres mois.

Perception du subside en intérêts le 31 décembre de l'année X :

550	Etablissements de crédit : comptes courants			2.180	
	à	416	Créances diverses: subsides à recevoir		2.180

III. Informations à fournir dans l'annexe des comptes annuels

De l'avis de la Commission, un état récapitulatif de toutes les subventions dont bénéficie l'association ou la fondation concernée doit être introduit dans l'annexe des comptes annuels établis, tant selon le schéma complet que selon le schéma abrégé.

---

1 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.

2 Articles 17, § 5 ; 37, § 5 et 53, § 5 de la loi du 27 juin 1921.

3 MB du 30 décembre 2003.

4 E. DE LEMBRE et autres, "Le nouveau régime comptable des grandes et très grandes associations", brochure consultable sur le site internet du SPF Justice, http://www.just.fgov.be/img_justice/publications/pdf/67.pdf, mars 2004, 28.

5 Cet avis s'applique à tous les dons (dons notariés, le don manuel, ...).

6 Dans le schéma complet du compte de résultats. Les associations et fondations qui utilisent le schéma abrégé du compte te résultats, enregistrent les subsides concernés sous leur « Marge brute ».

7 Art. 19, § 2, 3° AR du 19 décembre 2003.

8 Association, société, ...

9 Les fonds affectés sont constitués du résultat positif qui l'association ou la fondation réalise et auquel elle souhaite donner une affectation très spécifique. Les fonds affectés feront l'objet d'un avis distinct.

10 Avis CNC 2009/3 « Traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le payement sont échelonnés sur plusieurs années. », Bulletin CNC, n° 50, novembre 2009, 37-40.

11 Article 28, § 1er AR C.Soc., tel qu'il est applicable aux associations et fondations.

12 En d'autres termes, les subsides obtenus en considération d'investissements en immobilisations avec une durée de vie limitée seront portés sous le poste Subsides en capital et pas sous le poste Fonds associatifs (cf. infra).

13 Pour l'appréciation du caractère certain du droit au paiement du subside, voir l'avis CNC 2009/3 « Traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années », Bulletin CNC, n° 50, novembre 2009, 37-40.

14 MB du 30 décembre 2003.

15 L'article 64 AR C.Soc., tel qu'il est applicable aux associations, prévoit en effet dans son paragraphe 3 que, lorsque la fonctionnalité d'une immobilisation corporelle est constante, le conseil d'administration de l'association peut, moyennant mention et justification en annexe, décider de ne pas amortir cette immobilisation corporelle et de prendre en charge les coûts d'entretien et de remplacement qui y sont liés.

16 La question de la comptabilisation et de l'acquisition du matériel et de son amortissement n'est pas examinée ici.

17 Pour l'appréciation du caractère certain du droit au paiement du subside, voir l'avis CNC 2009/3 « Traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années », Bulletin CNC, n° 50, novembre 2009, 37-40.

18 Voir l'avis 2011/13.

19 Pour l'appréciation du caractère certain du droit au paiement du subside, voir l'avis CNC 2009/3 « Traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années », Bulletin CNC, n° 50, novembre 2009, 37-40.

20 Voir l'avis CNC 2009/13 « Le traitement comptable du régime de dispense de paiement de quotités de précompte professionnel organisé par l'article 275/3 du Code des impôts sur les revenus 1992».

21 Avis CNC 138/1 « Frais de recherche et de développement », Bulletin CNC, n° 13, janvier 1984, 10-13.

22 Avis CNC 2009/13 et 2010/2.

23 Article 20, 3° AR du 19 décembre 2003.