COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2010/17 - Traitement comptable, dans les comptes annuels des grandes et très grandes associations et fondations, des subsides, dons et legs reçus en nature

Avis du 10 novembre 2010

I. Biens
  A. Subsides, dons et legs destinés à soutenir durablement l'activité de l'association ou de la fondation
  B. Subsides en nature sous forme de don d'une immobilisation ou de la mise à disposition d'immobilisation
  C. Subsides, dons et legs en nature destinés à soutenir le fonctionnement quotidien de l'association
II. Services

Introduction

Les associations et les fondations se voient régulièrement octroyer des subsides, dons ou legs, en vue de la prestation de certains services ou de la réalisation de certains programmes. Ces subsides, dons et legs peuvent être octroyés aussi bien en espèces qu'en nature.

En ce qui concerne les principes généraux relatifs aux subsides, dons et legs reçus, il est fait référence à l'avis 2010/16.

Le Rapport au Roi de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 stipule que les dons, legs et subsides en nature, comme les dons, legs et subsides en espèces seront comptabilisés en moyens permanents, en subsides en capital ou en compte de résultats respectivement selon qu'ils conduisent à augmenter de manière permanente les fonds associatifs, qu'ils visent à constituer un actif immobilisé affecté de manière durable à l'activité de l'association ou qu'ils consistent en une activité courante de l'association[1].

En particulier, il reviendra à l'organe d'administration de fixer les règles qui permettent de distinguer les différentes formes de dons, legs ou subsides dont l'association ou la fondation bénéficie.

Le présent avis examine le traitement comptable, y compris l'évaluation, à réserver aux différentes formes de subsides, dons et legs en nature dans le chef des grandes et très grandes associations et fondations. A cet effet, une distinction est opérée entre les biens reçus par les associations et fondations d'une part et les services prestés à leur profit d'autre part. Cet avis est complété par quelques exemples.

I. Biens

Les biens qui sont donnés ou légués à l'association et qu'elle affecte à son activité sont comptabilisés, au moment de leur acquisition, à leur valeur de marché ou, à défaut, à leur valeur d'usage[2].

Les biens mis gratuitement à sa disposition ne sont comptabilisés que si l'association peut en faire usage à titre onéreux[3]. Dans ce cas, les biens sont également comptabilisés à leur valeur de marché ou, à défaut, à leur valeur d'usage[4].

Les autres biens donnés ou légués à l'association (c'est-à-dire, ceux qu'elle n'affecte pas à son activité), ne sont comptabilisés que s'ils sont destinés à être réalisés. Dans ce cas, ils sont enregistrés au moment de l'inventaire ou au moment de leur réalisation si celle-ci précède l'inventaire[5]. L'association ou la fondation évalue ces biens à leur valeur probable de réalisation au moment de l'inventaire ou à leur valeur de réalisation si celle-ci intervient avant l'inventaire[6]. Si la valeur probable de réalisation est nulle, ces biens seront mentionnés pour mémoire[7] de manière à ce que les tiers soient correctement informés de la situation de l'association à l'issue de l'inventaire[8].

En vertu de l'article 23 de l'AR du 19 décembre 2003, les règles de comptabilisation et d'évaluation sont également applicables aux fondations.

En se basant sur le Rapport au Roi de l'AR du 19 décembre 2003, ces règles sont, de l'avis de la Commission, également applicables aux subsides reçus par l'association ou la fondation.

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

L'article 19, § 2, 1° de l'AR du 19 décembre 2003 définit le poste Fonds associatifs (qui remplace le poste Capital souscrit applicable dans la législation comptable relative aux sociétés) comme suit :

« 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 »[9].

Dans le plan comptable minimum normalisé (PCMN), annexé à l'AR du 19 décembre 2003, un compte 101 Moyens permanents a été prévu, celui-ci est divisé en Moyens permanents reçus en espèces (compte 1011) et Moyens permanents reçus en nature (compte 1012).

En ce qui concerne la définition des « dons, legs et subsides destinés exclusivement à soutenir durablement l'activité de l'association », il est fait référence à l'avis 2010/16, point II.A.

Le poste Fonds associatifs devrait être réservé aux subsides, dons et legs qui ne répondent ni à la notion de subside en capital ni à la notion de subside d'exploitation et qui, sans équivoque, ont pour objet l'augmentation permanente des fonds de l'association ou de la fondation[10].

Exemple 1 : biens obtenus en nature et destinés à l'expansion de l'association

Une association reçoit des actions d'une entreprise (pour une valeur de marché de 50.000 euros) en vue de soutenir durablement l'activité de l'association.

51	Actions			50.000	
	à	1012	Moyens permanents reçus en nature		50.000

B. Subsides en nature sous forme de don d'une immobilisation ou de la mise à disposition d'immobilisation

L'article 19, § 2, 3° de l'AR du 19 décembre 2003 prévoit une adaptation de la définition du contenu du poste Subsides en capital telle qu'elle est reprise à l'article 95, § 2 de l'AR du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

Le nouvel article 95 AR C.Soc. est rédigé comme suit:

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.

Lors de leur engagement ou de leur réception, les subsides en capital reçus en nature seront inscrits au compte 152 Subsides en capital reçus en nature.

La Commission est d'avis que, si l'association ou la fondation reçoit des immobilisations dont la durée d'utilisation n'est pas limitée dans le temps (par exemple, des terrains) ou dont la fonctionnalité est constante[11], 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. Par conséquent, la Commission proposera d'adapter la définition du contenu du poste Subsides en capital reprise 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 ».

Exemple 2 : un don d'immobilisation

La camionnette du club de plongée « Les tubas » doit être remplacée. Celui-ci reçoit une nouvelle camionnette de 30.000,00 euros, amortie sur 5 ans.

- Ecriture à passer à la réception de la nouvelle camionnette :

241	Mobilier et matériel roulant appartenant à l'association en pleine propriété			30.000	
	à	152	Subsides en capital reçus en nature		30.000

- Opérations de fin d'exercice :

1. Amortissement des immobilisations corporelles

6302	Amortissements sur immobilisations corporelles			6.000	
	à	2419	Mobilier et matériel roulant appartenant à l'association en pleine propriété – amortissements actés		6.000

2. Prise en résultats des subsides en capital

152	Subsides en capital reçus en nature			6.000	
	à	736	Subsides en capital et en intérêt		6.000

Exemple 3 : mise à disposition gratuite d'immobilisation

Une forêt est mise à la disposition d'une association de protection de la nature pendant 20 ans en vue du soutien durable de son activité. A cet effet, il est convenu que l'association peut faire usage de la forêt à titre onéreux. Cette immobilisation corporelle doit par conséquent être inscrite dans la comptabilité de l'association.

Si la valeur de marché de la forêt n'est pas disponible, la valeur d'utilisation doit être calculée. Celle-ci s'élève à 200.000 euros.

- Ecriture à passer au moment de l'accord:

2202	Autres terrains[12]			200.000	
	à	152	Subsides en capital reçus en nature		200.000

- Opérations de fin d'exercice :

1. La forêt sera amortie sur le période de mise à disposition (20 ans)

6302	Amortissements sur immobilisations corporelles			10.000	
	à	22029	Autres terrains – Amortissements actés		10.000

2. Prise en résultats des subsides en capital

152	Subsides en capital reçus en nature			10.000	
	à	736	Subsides en capital et en intérêt		10.000

C. Subsides, dons et legs en nature destinés à soutenir le fonctionnement quotidien de l'association

Les subsides, dons et legs reçus en nature et qui constituent des immobilisations qui ne sont pas destinées à soutenir durablement l'activité de l'association ou de la fondation, seront imputés directement au poste I.D. Cotisations, dons, legs et subsides du compte de résultats[13].

De l'avis de la Commission, si les biens reçus sont de faible valeur, ceux-ci ne doivent pas faire l'objet d'un enregistrement comptable.

Exemple 4 : dons en nature utilisés pour le fonctionnement courant de l'association

Le centre d'accueil pour enfants « Les nounours » reçoit des enveloppes et du papier à lettres pour son administration. Par contre, si ces biens étaient d'une valeur substantielle, ceux-ci devraient faire l'objet d'une comptabilisation.

S'il s'agit de biens d'une valeur substantielle, ceux-ci devraient être comptabilisés.

Exemple 5 : subsides en nature qui ne sont pas destinés au fonctionnement quotidien mais qui sont destinés à être réalisés

En vue de soutenir son fonctionnement quotidien, le centre d'accueil pour enfants reçoit gratuitement d'une imprimerie de la même région 100 carnets de notes qu'il vendra aux parents des enfants. Les carnets seront vendus 3 euros pièce.

Les subsides en nature destinés à être réalisés, seront enregistrés à leur valeur probable de réalisation au moment de l'inventaire ou à leur valeur de réalisation si celle-ci intervient avant l'inventaire[14].

- Ecriture à passer au moment de la vente de 80 carnets de notes :

550	Etablissements de crédit: comptes courants			240	
	à	737	Subsides d'exploitation		240

- Opération d'inventaire :

Comptabilisation du stock à la valeur probable de réalisation:

34	Marchandises			60	
	à	737	Subsides d'exploitation		60

- Ecriture à passer à l'ouverture de l'exercice prochain:

737	Subsides d'exploitation			60	
	à	34	Marchandises		60

Exemple 6 : dons en nature destinés à être distribués gratuitement

L'ASBL "Nature-ellement!" reçoit 100 nichoirs à suspendre dans les forêts et parcs nationaux. Ceux-ci ne doivent pas être comptabilisés. Cependant, si cela constitue un aspect important du fonctionnement de l'association, il en sera fait mention dans l'annexe.

En effet, selon le Rapport au Roi de l'AR du 19 décembre 2003, une distinction doit être opérée entre les dons ou legs en nature affectés à l'activité de l'association et les dons ou legs en nature qui sont redistribués ou réalisés. Par exemple, les denrées périssables que l'association

reçoit ou redistribue ne doivent pas être comptabilisées.

II. Services

Les services prestés bénévolement au profit de l'association ou de la fondation ne sont comptabilisés que s'ils sont destinés à être réalisés. Dans ce cas, ils sont enregistrés au moment de l'inventaire ou au moment de leur réalisation si celle-ci précède l'inventaire [15].

L'association ou la fondation les évalue à leur valeur probable de réalisation au moment de l'inventaire ou à leur valeur de réalisation si celle-ci intervient avant l'inventaire[16]. Si la valeur probable de réalisation est nulle, ces services seront mentionnés pour mémoire[17] de manière à ce que les tiers soient correctement informés de la situation de l'association ou de la fondation à l'issue de l'inventaire[18].

De l'avis de la Commission, ces prestations ne peuvent jamais être comptabilisées en tant que subsides en capital.

Exemple 7

Le 1er février de l'année X, une commune donne un terrain à une association d'une valeur de 80.000 euros et des matériaux de construction d'une valeur de 50.000 euros. Sur ce terrain, des bénévoles construisent un bâtiment que l'association ou la fondation utilisera comme bureau. Le 1er novembre de l'année X, le bureau est prêt à l'emploi. Le bâtiment est amorti sur 33 ans.

Les prestations de travail effectuées ne font pas l'objet d'une écriture distincte étant donné qu'il ne s'agit pas d'un bâtiment destiné à être réalisé. Il en sera néanmoins fait mention dans l'annexe. Cependant, il est possible, mais pas obligatoire, de réévaluer les bâtiments qui ont été construits de cette manière afin de tenir compte de l'effort des bénévoles. Il va de soi qu'il ne peut être procédé à cette réévaluation que dans le cas où les conditions de l'article 57 AR C.Soc., telles qu'il est applicable aux associations et fondations, sont remplies.

- Ecriture à passer au moment du don du terrain, le 1er février de l'année X :

La pleine propriété du terrain est donnée à l'association et sera utilisée pour l'activité de cette dernière. Le compte 2201 Terrains en pleine propriété sera utilisé.

2201	Terrains appartenant à l'association en pleine propriété			80.000	
	à	1012	Moyens permanents reçus en nature		80.000

- Ecriture à passer au moment du don des matériaux de construction, le 1er février de l'année X :

27	Immobilisations corporelles en cours et acomptes versés			50.000	
	à	152	Subsides en capital reçus en nature		50.000

- Ecriture à passer au moment de la mise en service du bâtiment, le 1er novembre de l'année X :

2211	Constructions appartenant à l'association en pleine propriété			50.000	
	à	27	Immobilisations corporelles en cours et acomptes versés		50.000

- Opérations de fin d'exercice :

1. Le bâtiment est amorti sur 33 ans

6302	Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles			1.515,15	
	à	22119	Constructions appartenant à l'associations en pleine propriété – Amortissement actés		1.515,15

2. Prise en résultats des subsides en capital

152	Subsides en capital reçus en nature			1.515,15	
	à	736	Subsides en capital et en intérêt		1.515,15

Exemple 8

Un acteur expose gratuitement ses œuvres dans les locaux de l'association au profit de son fonctionnement quotidien. L'association vend 100 cartes d'entrée pour ce spectacle à 5 euros la pièce. L'association est tenue d'enregistrer cette prestation bénévole à concurrence de 500 euros (c'est-à-dire, la valeur de réalisation) :

550	Etablissements de crédit : comptes courants			500,00	
	à	737	Subsides d'exploitation		500

Exemple 9

100 livres ont été mis à la disposition de l'ASBL « Les Sages ». Les membres ne sont pas tenus de payer une cotisation lorsqu'ils les empruntent. Cette mise à disposition ne doit donc pas faire l'objet d'un enregistrement comptable[19].

Les membres peuvent aussi faire appel à un service de livraison des livres à domicile. Ce service est assuré par des bénévoles avec des vélos.

Pour chaque livraison de 5 livres, un prix de 5 euros est facturé. Ces prestations doivent dès lors faire l'objet d'un enregistrement comptable[20].

Cette livraison est comptabilisée de la manière suivante:

550		Etablissements de crédit : comptes courants		5	
	à	737	Subsides d'exploitation		5

Exemple 10

Le secrétariat d'une association est géré gratuitement par des bénévoles. Si cette gestion constitue un aspect important du fonctionnement de l'association, il en sera fait mention dans l'annexe.

---

1 MB du 30 décembre 2003.

2 Article 2, § 1er et article 8, § 1er AR du 19 décembre 2003.

3 Article 2, § 1er AR du 19 décembre 2003. Selon le Rapport au Roi de l'arrêté royal du 19 décembre 2003, par « en faire usage à titre onéreux » il faut également entendre « les sous-louer ».

4 Article 8, § 1er AR du 19 décembre 2003.

5 Article 2, § 2 AR du 19 décembre 2003.

6 Article 8, § 2 AR du 19 décembre 2003.

7 Dans l'annexe.

8 Rapport au Roi de l'AR du 19 décembre 2003, MB du 30 décembre 2003.

9 En vertu de l'article 23 de l' AR du 19 décembre 2003, cette définition est également applicable aux fondations et associations internationales sans but lucratif.

10 Voir l'avis 2010/16.

11 L'article 64 AR C.Soc., tel qu'il est applicable aux associations, prévoit en effet dans un 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.

12 En vertu de l'article 95 AR C.Soc., tel qu'applicable aux associations et fondations, les droits d'usage portant sur les terrains qui ont été consentis à l'association à titre gratuit ou à titre onéreux seront repris sous le poste Autres terrains et bâtiments (article 19, § 1er, 2° AR du 19 décembre 2003).

13 Cf. supra.

14 Article 2, § 2 et article 8, § 2 AR du 19 décembre 2003.

15 Article 2, § 2 AR du 19 décembre 2003.

16 Article 8, § 2 AR du 19 décembre 2003.

17 Dans l'annexe.

18 Rapport au Roi de l'AR du 19 décembre 2003, MB du 30 décembre 2003.

19 Si les membres étaient tenus de payer une cotisation, cette mise à disposition devrait faire l'objet d'une écriture, étant donné que les livres seraient utilisés à titre onéreux (article 2, § 1er AR du 19 décembre 2003).

20 Article 2, § 2 AR du 19 décembre 2003.