

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2021/15 – Associations et fondations : compensation des fonds négatifs

Avis du 22 septembre 2021¹

- I. Introduction
- II. Fonds négatifs et possibilité de compenser des fonds négatifs par un résultat positif
 - A. Fonds négatifs
 - 1. ASBL, AISBL et fondations visées par l'article 3:175, § 2, AR CSA
 - 2. ASBL, AISBL et fondations visées par l'article 3:175, § 3, AR CSA
 - 3. Scissions et fusions
 - 4. Transformation d'une société en ASBL ou AISBL
 - B. Possibilité de compenser des fonds négatifs au moyen d'un résultat positif d'une ASBL, AISBL ou fondation
- III. Fonds négatifs et possibilité de compenser des fonds négatifs par des fonds affectés

I. Introduction

1. Avant l'entrée en vigueur de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations (ci-après : AR CSA)², les ASBL, AISBL et fondations tenant une comptabilité en partie double devaient distinguer, au passif du bilan, leurs fonds (compte 10) en deux sous-comptes, à savoir le compte 100 *Patrimoine de départ* et le compte 101 *Moyens permanents*. Le compte 100 *Patrimoine de départ* pouvait, contrairement au compte 101 *Moyens permanents*³, présenter un solde débiteur au moment de l'établissement du bilan d'ouverture et par conséquent être négatif⁴.

Ce patrimoine de départ négatif pouvait dès lors conduire à la publication de fonds négatifs dans les comptes annuels déposés par les ASBL, AISBL et fondations.

2. Depuis l'entrée en vigueur de l'AR CSA, cette distinction⁵ n'apparaît plus au passif du bilan mais uniquement à l'annexe⁶ des comptes annuels.

3. Depuis son entrée en vigueur, l'AR CSA prévoit la possibilité pour l'organe d'administration des ASBL, des AISBL et des fondations tenant une comptabilité en partie double de compenser des fonds négatifs par un résultat positif de l'ASBL, de l'AISBL ou de la fondation⁷. Dans le présent avis, la Commission aborde le traitement comptable d'une telle compensation.

II. Fonds négatifs et possibilité de compenser des fonds négatifs par un résultat positif

A. Fonds négatifs

4. A l'instar de l'ancien *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), l'AR CSA permet la comptabilisation de fonds négatifs lors de l'établissement du bilan d'ouverture de certaines ASBL, AISBL et fondations, et ce dans certaines hypothèses.⁸

5. Peuvent uniquement présenter des fonds négatifs les ASBL, AISBL et fondations qui disposent d'un patrimoine au début de l'exercice et appliquent pour la première fois les dispositions du titre 1^{er} et du titre 3 du livre 3 de l'AR CSA.

6. La Commission analyse ci-après différentes situations dans lesquelles des fonds négatifs peuvent apparaître.

1. ASBL, AISBL et fondations visées par l'article 3:175, § 2, AR CSA

7. Sont visées ici les ASBL, AISBL et fondations qui, de l'avis de l'organe d'administration⁹, tenaient déjà une comptabilité au moins équivalente à celle requise par les dispositions du titre 1^{er}¹⁰ et du titre 3¹¹ du livre 3 de l'AR CSA qui

s'appliquent à la tenue d'une comptabilité en partie double.

8. Dans ce cas, le bilan d'ouverture du premier exercice auquel s'appliquent les dispositions de l'AR CSA, correspond au bilan de clôture de l'exercice précédent¹². Par conséquent, une ASBL, AISBL ou fondation peut présenter des fonds négatifs si de tels fonds apparaissent déjà au bilan de clôture de l'exercice précédent de cette ASBL, AISBL ou fondation.

Exemple 1

Une ASBL a été constituée le 5 janvier 1999. Elle tient sa comptabilité par année civile. Lors de l'entrée en vigueur de l'AR du 19 décembre 2003, cette ASBL a comptabilisé des fonds associatifs négatifs au compte 100 *Patrimoine de départ* de -100.000 euros.

A partir de l'exercice débutant le 1^{er} janvier 2020, cette ASBL applique les règles de l'AR CSA¹³. En vertu de l'article 3:175, § 2, alinéa 1^{er} de l'AR CSA, le bilan d'ouverture du premier exercice (c.-à-d. le bilan d'ouverture de l'exercice comptable de 2020) correspond au bilan de clôture de l'exercice précédent, à savoir le bilan de clôture de l'exercice 2019. Par conséquent, elle présentera lors de l'établissement de son bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2020 des fonds négatifs de 100.000 euros.

2. ASBL, AISBL et fondations visées par l'article 3:175, § 3, AR CSA

9. Si l'ASBL, l'AISBL ou la fondation tenait une comptabilité qui, de l'avis de l'organe d'administration, n'était pas au moins équivalente aux dispositions du titre 1^{er} et du titre 3 du livre 3 de l'AR CSA qui s'appliquent à la tenue d'une comptabilité en partie double, les éléments d'actif sont évalués à leur valeur d'acquisition en vue de l'établissement du bilan d'ouverture du premier exercice auquel s'appliquent les dispositions de l'AR CSA. Cette valeur d'acquisition doit être diminuée des amortissements qui auraient été actés si les dispositions de l'AR CSA avaient été appliquées dès le début, ou ramenée à leur valeur nulle si la valeur d'acquisition n'est pas retrouvée.

L'organe d'administration de l'ASBL, de l'AISBL ou de la fondation peut toutefois décider d'évaluer ces éléments d'actif, moyennant mention et justification à l'annexe des comptes annuels, à leur juste valeur, valeur de marché ou valeur d'usage.¹⁴ La différence entre la valeur d'acquisition diminuée des amortissements ou réductions de valeur et la juste valeur, valeur de marché ou valeur d'usage est comptabilisée sur un sous-compte distinct de l'actif concerné avec pour contrepartie un compte de produits ou de capitaux propres. Lorsqu'il s'agit d'une immobilisation dont la durée est limitée dans le temps, cette valeur doit être amortie sur la durée d'utilisation résiduelle.

A défaut d'une juste valeur, d'une valeur de marché ou d'une valeur d'usage fiable, les actifs font l'objet d'une mention dans l'annexe des comptes annuels, accompagnés de l'indication qu'aucune juste valeur, valeur de marché ou valeur d'usage fiable ne peut être attachée à cet actif.

10. En raison de la reprise d'engagements financiers au passif du bilan d'ouverture, le compte 10 *Fonds de l'association ou de la fondation* présentera, le cas échéant, un solde négatif.

Exemple 2

Supposons qu'une ASBL ne satisfait plus aux conditions pour tenir une comptabilité simplifiée. L'organe d'administration ne connaît ni la valeur d'acquisition, ni la juste valeur, la valeur de marché ou la valeur d'usage fiable des actifs détenus par l'ASBL. Ceux-ci seront uniquement repris dans l'annexe des comptes annuels. Cette ASBL dispose également de dettes d'un montant de 15.600 euros. Compte tenu de ses engagements financiers, le compte 10 *Fonds de l'association* devra rétablir l'équilibre et présentera dès lors un solde négatif au bilan d'ouverture.

Le bilan d'ouverture de cette ASBL se présente comme suit :

Bilan ASBL			
Actifs immobilisés	0	Fonds de l'association	-15.600
		Dettes	15.600
	<hr/>		<hr/>
	40		0

11. Lorsque, dans l'intervalle, des éléments d'actifs ont été détruits, volés ou donnés et que des dettes figurent au passif du bilan, le compte 10 *Fonds de l'association ou de la fondation* rétablira également l'équilibre du bilan et présentera ainsi un solde négatif.

3. Scissions et fusions¹⁵

12. A l'issue d'une restructuration (scission ou fusion), l'équilibre peut également être rétabli par le biais du compte 10 *Fonds de l'association ou de la fondation*, en vue de l'établissement du bilan d'ouverture d'une ASBL, AISBL ou fondation.

Exemple 3

Le total du bilan d'une ASBL s'élève à 200.000 euros. Cette ASBL est scindée en deux et les actifs et les dettes sont répartis entre l'ASBL A et l'ASBL B. L'ASBL A reçoit à la suite de la scission 120.000 euros d'actifs et 80.000 euros de dettes tandis que l'ASBL B reçoit 80.000 euros d'actifs et 120.000 euros de dettes. Dans ce cas, au niveau du bilan de l'ASBL B, le compte 100 *Fonds de l'association : patrimoine de départ* devra rétablir l'équilibre du bilan.

XX	Actif	80.000	
10	Fonds de l'association : patrimoine de départ	40.000	
	à XX Dettes		120.000

13. Il en va de même pour les fusions. En effet, si une des ASBL, AISBL ou fondations concernées par la fusion présente des fonds négatifs, ces fonds négatifs, même additionnés aux fonds des ASBL, AISBL ou fondations faisant l'objet de la fusion, peuvent rester négatifs.

Exemple 4

Deux ASBL procèdent à une fusion. Ces deux ASBL tiennent une comptabilité en partie double. Avant la fusion, le bilan de l'ASBL à dissoudre et le bilan de l'ASBL bénéficiaire se présentent comme suit :

Bilan ASBL à dissoudre – avant la fusion

Actifs immobilisés	100.000	Fonds de l'association	-80.000
Actifs circulants	20.000	Bénéfice reporté	60.000
		Provisions	40.000
		Dettes	100.000
	<u>120.000</u>		<u>120.000</u>

Bilan ASBL bénéficiaire – avant la fusion

Actifs immobilisés	100.000	Fonds de l'association	70.000
Actifs circulants	20	Fonds affectés	40.000
		Perte reportée	-10.000
		Dettes	100.000
	<u>200.000</u>		<u>200.000</u>

Après la fusion, le bilan de l'ASBL bénéficiaire se présente comme suit :

XX	Actifs immobilisés	100.000	
XX	Actifs circulants	20.000	
10	Fonds de l'association : patrimoine de départ	80.000	
	à XX Bénéfice reporté		60.000
	XX Provisions		40.000
	XX Dettes		100.000

Bilan ASBL bénéficiaire – après la fusion

Actifs immobilisés	220.000	Fonds de l'association	-10.000
Actifs circulants	100.000	Fonds affectés	40.000
		Bénéfice reporté	50.000

Bilan ASBL bénéficiaire – après la fusion

	Provisions	40.000
	Dettes	200.000
320.000		320.000

4. Transformation d'une société en ASBL ou AISBL

14. Une société dotée de la personnalité juridique peut être transformée en ASBL ou AISBL¹⁶. Il peut alors arriver que les fonds de départ de l'ASBL ou de l'AISBL soient négatifs. Tel est notamment le cas lorsqu'une société en nom collectif qui tenait une comptabilité simplifiée est transformée en une ASBL qui tiendra une comptabilité en partie double. Les fonds de départ seront négatifs si, dans le bilan d'ouverture, les actifs ne sont pas tous comptabilisés (par exemple s'il est impossible de les évaluer) alors que des engagements financiers doivent être inscrits au passif.

B. Possibilité de compenser des fonds négatifs au moyen d'un résultat positif d'une ASBL, AISBL ou fondation

15. En vertu de l'article 3:171, § 2, l de l'AR CSA, l'organe d'administration peut décider d'affecter de manière permanente en tant que financement fixe des moyens (reportés) réalisés en compensant comptablement des fonds négatifs avec un résultat positif, à la suite de l'affectation du résultat¹⁷.

De l'avis de la Commission, sont visés par « résultat positif » tant le résultat positif de l'exercice que les résultats positifs reportés des exercices précédents.

16. Si, au cours d'un exercice comptable, l'organe d'administration décide de compenser des fonds négatifs avec un résultat (positif) reporté d'exercices précédents, ce mouvement s'opérera par deux comptes d'affectation¹⁸ et plus précisément le compte 790 *Résultat positif de l'exercice antérieur reporté* et le compte 69X *Transfert au patrimoine de départ*¹⁹.

Exemple 5

Le bilan d'une ASBL se présente comme suit au 1^{er} janvier 2020 :

Bilan ASBL			
Actifs	100.000	Fonds de l'association	-80.000
		Bénéfice reporté	100.000
		Dettes	80.000
	100.000		100.000

A la suite de l'affectation du résultat fin 2020, l'organe d'administration décide de compenser les fonds négatifs de l'ASBL avec le bénéfice reporté de l'exercice précédent (à savoir 80.000 euros) afin de mieux refléter sa véritable situation patrimoniale. Au cours de l'exercice 2020, l'ASBL n'a pas réalisé de bénéfices supplémentaires.

14	Résultat reporté	80.000	
	à 790 Résultat positif de l'exercice antérieur reporté		80.000
69X	Transfert au patrimoine de départ	80.000	
	à 10 Fonds de l'association : patrimoine de départ		80.000

Après cette opération, le bilan de l'ASBL se présente comme suit :

Bilan ASBL			
Actifs divers	100.000	Fonds de l'association	0
		Bénéfice reporté	20.000

Bilan ASBL

		Dettes	80.000
	100.000		100.000

17. En fin d'exercice, en cas de résultat positif, l'organe d'administration pourra affecter ce résultat positif à la compensation de ses fonds négatifs. S'agissant de l'affectation du résultat de l'exercice, ce mouvement s'opérera par le compte 69X *Transfert au patrimoine de départ*.

Exemple 6

Le bilan d'une ASBL se présente comme suit au 31 décembre 2020, avant l'affectation du résultat :

Bilan ASBL

Actifs divers	80.000	Fonds de l'association	-80.000
Etablissements de crédit	160.000	Bénéfice reporté	20.000
		Résultat de l'exercice à affecter	160.000
		Dettes	140.000
	240.000		240.000

A la clôture de cet exercice, l'organe d'administration décide de compenser les fonds négatifs par le bénéfice reporté de l'exercice précédent (20.000 euros) et 60.000 euros des bénéfices de l'exercice.

14	Résultat reporté	20.000	
	à 790 Résultat positif de l'exercice antérieur reporté		20.000
69X	Transfert au patrimoine de départ	80.000	
	à 10 Fonds de l'association : patrimoine de départ		80.000

Le solde des bénéfices de l'exercice (160.000 – 60.000) est reporté :

692	Résultat positif à reporter	100.000	
	à 14 Résultat reporté		100.000

Après cette affectation, le bilan de l'ASBL se présente comme suit :

Bilan ASBL

Actifs divers	80.000	Fonds de l'association	0
Etablissements de crédit	160.000	Bénéfice reporté	100.000
		Dettes	140.000
	240.000		240.000

III. Fonds négatifs et possibilité de compenser des fonds négatifs par des fonds affectés

18. Contrairement à la compensation des fonds négatifs au moyen d'un résultat positif, l'AR CSA est silencieux quant à la possibilité, en présence de fonds affectés, d'apurer des fonds de départ négatifs par un prélèvement sur les fonds affectés. La Commission estime qu'une telle compensation permettrait d'améliorer l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat dans les comptes annuels de l'association ou de la fondation. Au contraire de la compensation au moyen d'un résultat (positif) reporté, ce mouvement ne devra pas transiter par le tableau des affectations et prélèvements, mais par un transfert direct entre les fonds affectés et les fonds négatifs de l'association ou de la fondation.

1. Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 17 mai 2021 sur le site de la CNC.

2. La Commission souligne qu'à la suite de la réforme du droit des entreprises en 2018, les associations et fondations sont désormais considérées comme de entreprises, et sont dès lors soumises à certaines obligations.
La Commission tient également à renvoyer à l'article XX.23 du Code de droit économique (Livre XX relatif à l'insolvabilité des entreprises), qui s'applique également aux associations et fondations, et applicable dans certains cas aux fonds négatifs.
3. Le compte 101 *Moyens permanents* regroupe les dons, legs et subsides destinés à servir durablement à l'activité de l'ASBL, de l' AISBL ou de la fondation.
4. Avis CNC NFP/4 - *Bilan d'ouverture d'une association sans but lucratif présentant des fonds associatifs négatifs*, 23 janvier 2008.
5. Les deux comptes ont été maintenus dans le plan comptable minimum normalisé des associations et fondations (voir la note en bas de page (I) de l'annexe 3 de l'arrêté royal du 21 octobre 2018 portant exécution des articles III.82 à III.95 du Code de droit économique – Plan comptable minimum normalisé des associations et des fondations : « À ventiler entre d'une part le patrimoine de départ, c'est-à-dire le patrimoine de l'association ou de la fondation au premier jour du premier exercice comptable auquel s'appliquent les dispositions du présent arrêté et d'autre part les moyens permanents, à savoir les dons, legs et subsides destinés exclusivement à soutenir durablement l'activité de l'association ou de la fondation ».
6. Article 3:164, VIII, AR CSA (modèle complet des comptes annuels) et article 3:167, II, AR CSA (modèle abrégé des comptes annuels) : « Un état relatif à la composition des fonds de l'ASBL, de l' AISBL ou de la fondation (rubrique I. du passif) et leurs modifications au cours de l'exercice ainsi qu'un aperçu des fonds affectés (rubrique IV. du passif) mentionnant les règles d'évaluation adoptées pour la détermination du montant affecté ». Ces informations ne doivent pas être reprises dans le modèle micro des comptes annuels.
7. Art. 3:171, § 2, I., alinéa 2, AR CSA.
8. Avis CNC NFP/4 - *Bilan d'ouverture d'une association sans but lucratif présentant des fonds associatifs négatifs*, 23 janvier 2008.
9. Cet avis de l'organe d'administration est mentionné dans l'annexe des comptes annuels.
10. Dispositions communes aux sociétés dotées de la personnalité juridique, ASBL, AISBL et fondations.
11. Dispositions particulières concernant les comptes annuels des ASBL, AISBL et fondations autres que celles visées aux articles 3:47, § 2 et 3:51, § 2 du Code des sociétés et des associations.
12. Article 3:175, § 2, alinéa 1^{er}, AR CSA. En outre, en vertu de l'article 3:59, alinéa 4, AR CSA, « Sont considérés comme chiffres du bilan de l'exercice précédent, les chiffres du bilan d'ouverture déterminés conformément à l'article 3:175 du présent arrêté ».
13. Les dispositions de l'AR CSA s'appliquent à partir du 1^{er} janvier 2020 aux personnes morales existantes (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. 42250).
14. La Commission souligne la responsabilité de l'organe d'administration lors de la détermination des règles d'évaluation.
15. La Commission attire l'attention sur l'article 13:6 du CSA, qui permet aux créanciers d'exiger une sûreté lorsqu'une fusion ou scission est planifiée.
16. Article 14:31 e.s., CSA. La Commission consacrera un avis distinct aux conséquences de ce type de transformation sur le plan du droit comptable et du droit des comptes annuels.
17. Rapport au Roi concernant l'article 3:171, § 2, AR CSA : « Ainsi, lors de l'affectation du résultat, outre la prise en résultat annuelle de la perte reportée (par le compte 690 Résultat négatif de l'exercice antérieur reporté) ou du bénéfice reporté (par le compte 790 Résultat positif de l'exercice antérieur reporté), le patrimoine de départ négatif peut également être pris en résultat (par le compte 690) en présence d'un résultat positif. Ce faisant, la présentation du bilan reflète plus fidèlement la véritable situation patrimoniale de l'ASBL, de l' AISBL ou de la fondation ».
18. En principe, les mouvements internes des fonds propres qui n'affectent pas le montant global de ceux-ci font l'objet d'une imputation directe aux rubriques concernées. Ce principe ne s'applique toutefois pas si une règle spécifique y déroge. Tel est le cas, de l'avis de la Commission, en ce qui concerne l'affectation du résultat reporté ; Voy. Avis CNC 121/3 – *Mouvements des capitaux propres*.
19. Le plan comptable minimum normalisé prévoit actuellement uniquement les comptes d'affectation du résultat suivants : 690 *Résultat négatif reporté de l'exercice précédent*, 691 *Affectations aux fonds affectés et aux autres réserves* et 692 *Résultat positif à reporter*. La Commission proposera au gouvernement d'aligner les comptes d'affectation du résultat des associations et fondations sur ceux des sociétés.