COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis NFP/1 du 13 juin 2007

Le bilan d'ouverture et les comptes annuels de grandes et très grandes ASBL, AISBL et fondations existantes qui appliquent pour la première fois les dispositions de l'arrêté royal du 19 décembre 2003

Pour les « grandes » et « très grandes » associations et fondations – dont la taille est déterminée en fonction de l'importance des recettes, du total du bilan et de l'effectif du personnel occupé – l'article 17 §§ 2 et 3 de la loi du 27 juin 1921 sur les ASBL, les AISBL et les fondations (telle qu'amendée par la loi du 2 mai 2002), prévoit que ces personnes morales tiennent leur comptabilité et établissent leurs comptes annuels conformément aux dispositions de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, mais que les obligations de ces associations et fondations sont adaptées par le Roi à ce que requièrent la nature particulière de leurs activités et leur statut légal. Ces adaptations ont été réalisées 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.

En vertu de ces dispositions, la loi précitée du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises et ses arrêtés d'exécution, ainsi que les articles 22 à 105 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, sont en principe applicables aux grandes et très grandes associations et fondations, sous réserve des adaptations dont ces dispositions auraient fait l'objet en vertu de l'arrêté précité du 19 décembre 2003.

L'établissement et l'évaluation du bilan d'ouverture des grandes et très grandes associations existantes

L'article 37 de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 prévoit, pour ce qui concerne le bilan d'ouverture du premier exercice auquel les dispositions de cet arrêté s'appliqueront, les règles et principes suivants:

Il érige en principe général que toute association existante[1] procède, avec prudence, sincérité et bonne foi, aux opérations de relevé, de vérification, d'examen et d'évaluation nécessaires pour établir, le premier jour du premier exercice comptable auquel s'appliquent les dispositions du présent arrêté, le bilan d'ouverture dudit exercice (article 37 § 1er de l'AR du 19 décembre 2003).

Pour ce qui concerne l'établissement et l'évaluation du bilan d'ouverture d'une association existante, l'arrêté royal prévoit toutefois deux approches et méthodes alternatives.

Si, de l'avis de son conseil d'administration, l'association existante dispose déjà d'une comptabilité au moins équivalente[2] à celle requise par l'arrêté royal, le bilan d'ouverture du premier exercice correspond au bilan de clôture de l'exercice précédent (article 37 § 2 de l'AR du 19 décembre 2003). Dans ce cas de figure, il a en effet été opté pour une optique de continuité. Toujours est-il que si, par le passé, une telle association appliquait des règles d'évaluation non-conformes à celles imposées par l'arrêté, elle devra adapter ces règles et en faire état à l'annexe, avec une estimation de l'impact de cette adaptation.

Si, de l'avis du conseil d'administration de l'association, celle-ci ne dispose pas d'une comptabilité au moins équivalente à celle requise par l'arrêté royal, le bilan d'ouverture du premier exercice est établi en évaluant les éléments d'actifs à leur juste valeur (fair value)[3] ou, à défaut de juste valeur, à la valeur d'usage qu'ils ont à ce moment (article 37 § 3 de l'AR du 19 décembre 2003). Généralement cette méthode est dénommée « zero based approach ».

A défaut de juste valeur ou de valeur d'usage fiable, il est simplement fait mention de l'actif dans l'annexe aux comptes annuels et de l'indication qu'aucune juste valeur ou valeur d'usage fiable ne peut y être attachée.

L'arrêté royal n'admet pas de système mixte ou hybride qui combinerait (de façon partielle et arbitraire) une optique de continuité et une optique dite « zero based ».

Les premiers comptes annuels d'une grande ou très grande association établis selon les règles de l'AR du 19 décembre 2003 : absence de chiffres comparatifs au niveau du compte de résultats et de l'annexe

En vertu de l'article 11 de l'arrêté royal précité du 19 décembre 2003, qui dispose que l'article 83 de l'arrêté royal d'exécution du Code des sociétés n'est pas applicable au compte de résultats et à l'annexe faisant partie des comptes annuels du premier exercice comptable auquel s'appliquent les dispositions de la nouvelle législation sur les ASBL, il n'est pas requis de publier dans ces premiers comptes annuels, au niveau du compte de résultats et de l'annexe, de chiffres comparatifs relatifs à l'exercice « précédent ». Sont par contre considérés comme chiffres du bilan de l'exercice précédent, les chiffres du bilan d'ouverture déterminés conformément à l'article 37 commenté ci-avant.

Une grande (ou très grande) association qui existait déjà avant le 1er janvier 2004 et qui, pour l'exercice 2006, est tenue d'appliquer pour la première fois les dispositions de l'article 17 de la loi sur les ASBL du 27 juin 1921 (telle qu'amendée par la loi du 2 mai 2002) et de l'AR du 19

décembre 2003, ne sera dès lors pas tenue de publier, dans ses comptes annuels clôturés à fin 2006 (les premiers comptes annuels établis selon les nouvelles règles comptables pour les ASBL), de chiffres comparatifs pour l'exercice 2005, en ce qui concerne le compte de résultats et l'annexe. Elle devra certes établir un bilan d'ouverture qui, le cas échéant, correspondra au bilan de clôture de l'exercice 2005 (dans une optique de continuité), ou qui sera établi suivant l'approche zero-based telle que visée à l'article 37 § 3 de l'arrêté royal (voir supra).

La première application de l'AR du 19 décembre par une petite ASBL, AISBL ou fondation qui, en raison du dépassement des critères prévus par l'article 17, § 3 de la loi précitée sur les ASBL du 27 juin 1921 (telle qu'amendée par la loi du 2 mai 2002), devient une grande ASBL, AISBL ou fondation

Les petites ASBL, AISBL et fondations peuvent se limiter à la tenue d'une comptabilité de caisse (et ne doivent dès lors pas tenir de comptabilité en partie double, cf. l'article 17, § 1er de la loi du 27 juin 1921) et peuvent dès lors se limiter à la seule publication d'un état de recettes et de dépenses (découlant de la comptabilité de caisse et établi conformément au schéma minimum figurant à l'annexe B de l' arrêté royal du 26 juin 2003) et d'une annexe comprenant un résumé des règles d'évaluation, la justification des adaptations apportées aux règles d'évaluation, des informations complémentaires et un état du patrimoine (découlant de l'inventaire annuel des actifs, droits, dettes et engagements et établi conformément au schéma minimum normalisé figurant en annexe C à l'arrêté royal du 26 juin 2003).

Elles ne sont dès lors pas tenues de publier des comptes annuels complets comprenant un bilan, un compte de résultats et une annexe.

Si volontairement ou en raison du dépassement des critères de taille, une petite ASBL, AISBL ou fondation devient par la suite une grande ASBL, AISBL ou fondation, elle sera tenue d'appliquer intégralement le référentiel comptable (y compris l'établissement de comptes annuels composés d'un bilan, d'un compte de résultats et de l'annexe) qui s'impose aux grandes ASBL, AISBL ou fondations.

Lors de l'établissement de ses comptes annuels, chaque rubrique et sous-rubrique du bilan et du compte de résultats devra également mentionner le montant de la rubrique correspondante de l'exercice précédent.

Mais il y a lieu de relever qu'également dans ce cas de figure, l'article 11 de l'arrêté royal du 19 décembre 2003, commenté ci-avant, peut être invoqué, à savoir lors de la première application des dispositions de cet arrêté par ces associations qui, à l'origine, étaient petites mais qui sont devenues "grandes" par après. Concrètement, cela signifie que ces associations devenues grandes ne devront pas publier, ni dans le compte de résultats ni dans l'annexe de leurs premiers comptes annuels établis en conformité avec l'AR du 19 décembre 2003, de chiffres comparatifs de l'exercice précédent. Elles devront certes établir un bilan d'ouverture évalué, en règle générale, suivant l'approche zero-based - ou correspondant, le cas échéant, au bilan de clôture de l'exercice précédent (dans une optique de continuité) - conformément au prescrit de l'article 37 de l'arrêté royal (voir supra).

---

1 Par association « existante » on entend une association créée avant le 1er janvier 2004. Les associations constituées à partir du 1er janvier 2004 doivent dès le départ tenir leur comptabilité et établir leurs comptes annuels conformément aux dispositions de la loi du 27 juin 1921 et de l'arrêté royal du 19 décembre 2003. Pour ces associations, l'article 37 de l'AR du 19 décembre 2003 est dès lors sans objet.

2 Bien que la notion d'« équivalence » y soit examinée dans un contexte juridique différent et avec une autre finalité, la Commission est d'avis que la question à savoir si la comptabilité tenue par l'association existante avant l'entrée en vigueur de l'arrêté royal du 19 décembre 2003, est au moins « équivalente » aux dispositions de l'arrêté, peut utilement être examinée sous l'angle des principes énoncés sous le point D des Recommandations de la CNC relatives à l'équivalence des règles en matière de comptabilité et de comptes annuels imposées par des réglementations sectorielles avec les dispositions de droit commun en matière de comptabilité et de comptes annuels pour les ASBL, AISBL et fondations (Janvier 2007).

3 C'est à tort que le texte néerlandais de l'AR du 19 décembre traduit l'expression "juste valeur" par « marktwaarde ». La Commission suppose qu'il s'agit d'une erreur de traduction.