COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC NFP/3 - Traitement comptable des stocks de marchandises dans les centres de recyclage constitués sous la forme d'une association sans but lucratif

Avis du 19 décembre 2007

I. Enregistrement comptable de dons en nature
II. Evaluation des dons en nature / établissement de l'inventaire

Préambule

La Commission a été saisie d'une demande d'avis au sujet du traitement comptable à réserver aux stocks présents dans les centres dits « de recyclage ». Ces personnes morales, souvent constituées sous la forme d'une asbl, sont agréés par les autorités et sont tenues au respect de certaines normes et obligations. Le centre de recyclage a pour objectif la collecte, l'entreposage, le tri, la réparation et la vente de biens usés, tels des meubles, équipements ménagers, jouets, livres, etc., en vue de leur réutilisation à un prix fort réduit. A cet effet, ces centres disposent d'un service de collecte et d'un espace de tri et de vente.

Il est important de relever que les biens dont il s'agit, sont donnés aux centres par des particuliers ou des entreprises.

Traitement comptable du stock de marchandises dans les centres de recyclage en application de l'arrêté royal du 19 décembre 2003

L'arrêté royal susvisé a adapté pour les associations sans but lucratif, les dispositions du droit commun en matière de comptabilité et de comptes annuels des sociétés, afin de tenir compte de la nature particulière de leurs activités et de leur statut légal. Cet arrêté a effectivement prévu plusieurs règles particulières à ces associations qui dérogent au droit commun, dans le domaine de la comptabilisation des dons (et legs) en nature faits à leur profit, et qui sont significatives dans le cas des centres de recyclage.

Les problèmes pratiques et parfois complexes rencontrés par les centres de recyclage dans le traitement administratif et comptable de leurs stocks, relèvent essentiellement de la grande diversité des biens qui leur sont donnés et de leur valeur souvent très faible (en tout cas si celle-ci est calculée par unité).

I. Enregistrement comptable de dons en nature

L'article 2 § 2 de l'arrêté royal précité s'applique en la matière.

En vertu de cette disposition, les biens donnés ou légués à l'association ne sont comptabilisés que s'ils sont destinés à être réalisés (vendus), ce qui est le cas pour les centres de recyclage. Ils sont enregistrés au moment de l'inventaire ou au moment de leur réalisation (leur vente) si celle-ci précède l'inventaire.

II. Evaluation des dons en nature / établissement de l'inventaire

Les articles 7, 1° et 8 § 2 de l'arrêté royal précité s'appliquent en la matière.

L'article 31 de l'arrêté d'exécution du 30 janvier 2001 a été complété comme suit par l'article 7, 1° de l'arrêté précité du 19 décembre 2003 : "Lorsqu'à défaut de critère objectif, les différents éléments, ne présentant pas individuellement un caractère significatif, d'un lot acquis pour un prix global ne peuvent être évalués de manière distincte, le lot peut être évalué à sa valeur globale.".

Au sujet de cette disposition, qui introduit la possibilité de déroger à la règle de l'évaluation individuelle des éléments d'actif imposée par le droit commun, la Commission est d'avis que les termes "acquis pour un prix global" couvrent également l'hypothèse - comme c'est le cas pour les centres de recyclage - où des biens sont obtenus "à titre gratuit". Cette interprétation est confortée par le rapport au Roi précédant l'arrêté royal précité du 19 décembre 2003 qui précise clairement qu'en matière de dons en nature, le Gouvernement a privilégié une comptabilisation simple et adaptée à l'usage qu'en font les associations. La Commission ne voit d'ailleurs pas de raison objective qui justifierait de limiter l'application de cette disposition - eu égard à sa ratio legis telle que commentée dans le rapport au Roi - aux seuls cas où les biens seraient acquis à titre onéreux. Cette interprétation se voit confortée par la constatation que la valeur - estimée individuellement - des biens obtenus à titre gratuit par les centres de recyclage est généralement faible, voire négligeable.

L'article 8 § 2 de l'arrêté royal précité prévoit par ailleurs que l'association évalue les biens qui lui sont donnés et qui sont destinés à être

réalisés (vendus), à leur valeur probable de réalisation au moment de l'inventaire ou à leur valeur de réalisation s'ils sont vendus avant l'inventaire.

Au sujet de cette disposition, la Commission est d'avis qu'une distinction s'impose entre, d'une part, le stock des biens donnés "vendables en l'état" et, d'autre part, le stock des biens donnés qui, sur base d'une appréciation qualitative réalisée par les gérants du centre de recyclage, ne sont pas encore prêts à la vente (parce qu'ils doivent être réparés, par exemple), ou qui sur base d'une estimation raisonnable ne le seront jamais (en cas d'absence totale d'acheteurs potentiels par exemple).

De l'avis de la Commission, il faut en effet considérer que, dans le cas de biens non vendables en l'état, il sera généralement très difficile voire impossible de déterminer, au moment d'établir l'inventaire, la valeur de réalisation probable, celle-ci pouvant même être nulle. Se référant, dans le contexte de l'arrêté royal du 19 décembre 2003, au principe de prudence, cette considération aura, de l'avis de la Commission, dès lors pour conséquence qu'au moment de l'établissement de l'inventaire, seul le stock des biens donnés au centre et vendables en l'état devra être évalué à sa valeur de réalisation probable, et qu'en revanche les stocks de biens non encore prêts à la vente – ou qui le cas échéant ne le seront jamais - devront être repris uniquement « pour mémoire » dans l'inventaire. Le rapport au Roi précédant l'arrêté royal susvisé précise d'ailleurs clairement que si leur valeur probable de réalisation est nulle, les biens seront simplement mentionnés pour mémoire dans l'inventaire, c'est-à-dire, sans faire l'objet d'une évaluation.

La constatation faite par les gérants du centre de recyclage que certains stocks ne sont pas vendables en l'état, doit être objective et contrôlable. Ceci implique pour le centre l'obligation d'organiser, sur base de critères arrêtés préalablement, un contrôle administratif approprié de la qualité des biens, qui permet de déterminer s'ils sont oui ou non vendables en l'état.