

RECHTSLEER

DOCTRINE

Le nouveau cadre comptable des petites et des grandes ASBL

André Killesse¹

SOMMAIRE

Chapitre I. Introduction	325
Chapitre II. Les principes	328
§ 1. <i>Le laxisme des dispositions antérieures</i>	328
§ 2. <i>La question du cadre conceptuel autonome</i>	328
§ 3. <i>L'absence de consolidation</i>	330
§ 4. <i>Les activités en Belgique des ASBL étrangères</i>	330
§ 5. <i>Les obligations comptables générales</i>	330
§ 6. <i>Les critères visant à définir les différentes catégories d'ASBL</i>	331
6.1. <i>Généralités</i>	331
6.2. <i>Le lien entre l'importance du patrimoine et l'importance de l'activité</i>	331
6.3. <i>Les recettes autres qu'exceptionnelles</i>	332
6.4. <i>Le critère lié au personnel</i>	333
6.5. <i>L'habilitation au Roi</i>	333
6.6. <i>Les cas particuliers</i>	333
6.7. <i>Année civile ou exercice social</i>	334
6.8. <i>Le franchissement des seuils</i>	334
6.9. <i>Synthèse</i>	335
Chapitre III. Les petites ASBL	335
§ 1. <i>Généralités</i>	335
§ 2. <i>Les principes du nouveau référentiel comptable</i>	336
§ 3. <i>La tenue de la comptabilité</i>	337
3.1. <i>Une comptabilité de caisse</i>	337
3.2. <i>Les dons en nature</i>	337
3.3. <i>L'interdiction de compensation</i>	338
3.4. <i>Un livre journal unique</i>	338
3.5. <i>Une structure de dépenses "par nature"</i>	338
3.6. <i>Les formalités de cote et de visa</i>	338
3.7. <i>Les enregistrements comptables</i>	339
3.8. <i>Les pièces justificatives</i>	339
3.9. <i>La conservation des documents comptables</i>	339
§ 4. <i>L'état de recettes et dépenses</i>	339
§ 5. <i>L'inventaire et l'état du patrimoine</i>	339
5.1. <i>Généralités</i>	339
5.2. <i>L'inventaire</i>	340
5.3. <i>Les règles d'évaluation</i>	340
5.4. <i>Les opérations de relevé d'inventaire</i>	341
5.5. <i>L'état du patrimoine</i>	341
5.6. <i>Les créances</i>	341

¹ Réviseur d'entreprises – andre.killesse@bdo.be.

5.7. Les immobilisés grevés de contraintes ou la notion d'“agency”	342
5.8. Les immobilisés non significatifs	342
5.9. Les avoirs difficilement évaluables	342
5.10. Le caractère complet du relevé des avoirs et des dettes	343
5.11. Les droits et engagements	343
5.12. Les autres informations	343
§ 6. La faculté d'option pour un autre référentiel	344
Chapitre IV. Les grandes ASBL	344
§ 1. Généralités	344
§ 2. La tenue de la comptabilité	346
2.1. Les liens avec le droit commun comptable	346
2.2. Une comptabilité d'engagements, complète et appropriée	346
2.3. Les enregistrements comptables	346
2.4. L'inventaire	346
2.5. La tenue et la conservation des livres	346
§ 3. Le plan comptable	347
§ 4. Les règles de comptabilisation et d'évaluation propres aux ASBL	348
4.1. Généralités	348
4.2. Les dons, legs et subsides en nature	348
4.3. Les dons, legs et subsides en espèces ou en nature	349
4.4. Les mises à disposition gratuites	349
4.5. Les services prestés par des bénévoles	350
4.6. Les créances et dettes non productives d'intérêts	350
4.7. La valorisation par lot	350
4.8. Les immobilisés à fonctionnalité constante	350
4.9. Les amortissements	351
4.10. Les fusions, scissions et restructurations	351
§ 5. Le schéma des comptes annuels	351
§ 6. Les particularités du bilan	352
6.1. Le fonds social	352
6.2. Les provisions pour dons et legs avec droit de reprise	352
6.3. Les fonds dédiés	353
6.4. Des produits à reporter spécifiques	353
6.5. Les subsides en capital	353
6.6. Les participations	353
6.7. Les immobilisés grevés de contraintes ou la notion d'agency	354
6.8. Les dettes non productives d'intérêts	354
§ 7. Les particularités du compte de résultats	354
§ 8. Les particularités de l'annexe	355
8.1. L'information relative aux entités liées	355
8.2. Le bilan social	357
8.3. Varia	358
§ 9. Le bilan d'ouverture	358
§ 10. Le franchissement de seuils	359
Chapitre V. Les secteurs particuliers	360
§ 1. Généralités	360
§ 2. Champ d'application	361
Chapitre VI. Le contrôle	362
§ 1. Champ d'application	362
§ 2. Les modalités d'exercice de la mission	363
§ 3. L'absence de renvoi au Code des sociétés	364
Chapitre VII. La transparence interne	365
§ 1. Une assemblée générale mieux informée	365
§ 2. L'accès aux documents comptables	367
Chapitre VIII. La transparence externe	368
§ 1. Généralités	368

§ 2. Les critères de taille	369
§ 3. Les obligations des petites ASBL	370
§ 4. Les obligations des grandes ASBL	370
§ 5. Les obligations des secteurs particuliers	372
§ 6. Les sanctions	372
Chapitre IX. Le régime de (non-)responsabilité	373
Chapitre X. L'entrée en vigueur et les dispositions transitoires	374
Chapitre XI. Conclusions	376

RÉSUMÉ

La loi du 2 mai 2002 (M.B. 12 décembre) a modifié de manière significative la loi du 27 juin 1921 relative aux ASBL. Un des piliers de la réforme était de fixer un cadre comptable.

L'auteur analyse les nouvelles dispositions légales en matière de publicité des comptes et les nouvelles obligations dans le chef des très grandes ASBL en matière de contrôle. Les deux arrêtés royaux relatifs aux obligations comptables des petites ASBL, d'une part et aux grandes ASBL, d'autre part, sont analysés de manière détaillée².

SAMENVATTING

De Wet van 2 mei 2002 (B.S. 12 december) heeft op significante wijze de VZW-Wet van 27 juni 1921 gewijzigd. Een van de pijlers van de hervorming was de vaststelling van een boekhoudkundig kader.

De auteur analyseert de nieuwe wettelijke bepalingen inzake de bekendmaking van de rekeningen en de nieuwe verplichtingen inzake het toezicht op de zeer grote VZW's. De twee koninklijke besluiten inzake de boekhoudkundige verplichtingen van de kleine VZW's enerzijds, en de grote VZW's anderzijds, worden in detail geanalyseerd.

CHAPITRE I. INTRODUCTION

1. La présente contribution se limite à l'analyse du nouveau cadre comptable des ASBL fixé par l'article 17 nouveau de la loi du 27 juin 1921 tel qu'introduit par la loi du 2 mai 2002³.

niveau des normes internationales⁷, du contexte européen et de la législation française⁸. Nous renvoyons à cet égard aux quelques ouvrages⁹ ou articles¹⁰ déjà parus sur la loi du 2 mai 2002.

Nous n'analyserons pas le cas des AISBL⁴ ou des fondations⁵, les aspects fiscaux⁶, le cas des ASBL "dormantes" ou encore les dispositions de droit comparé que ce soit au

2. Le monde des ASBL est en fait très peu connu. Vivant dans une totale discrétion pour ne pas dire une totale opacité,

² La présente contribution n'exprime que des vues personnelles. La rédaction a été clôturée le 15 janvier 2004. Je remercie notamment Yvan STEMPNIERWSKY, Philippe VERDONCK et Wim RUTSAERT qui ont bien voulu me faire part de leurs remarques sur la version préliminaire de ce texte.

³ Loi du 2 mai 2002 sur les ASBL, les AISBL et les fondations, M.B. 11 décembre, modifiant la loi du 27 juin 1921 ci-après dénommée "la loi".

⁴ M. DE WOLF, "Les associations internationales après la loi du 2 mai 2002", *Rev. prat. soc.* 2002, pp. 5-21; H. BRIET, "Les libéralités aux AISBL", *Rec. gén. enr. not.*, n° 25.125, 2001, pp. 169-190; H. BRIET, "Les AISBL", *Ann. dr. Louvain* 1999, pp. 405-449.

⁵ Art. 23 A.R. 19 décembre 2003 (M.B. 30 décembre) précise que l'ensemble des dispositions comptables applicables aux ASBL s'applique aussi aux AISBL et fondations.

⁶ D. DESCHRIJVER, "Enkele fiscaalrechtelijke aspecten van de wet van 2 mei 2002", *R.W.* 2002-03, pp. 1010-1015; M. DENEFF et D. DESCHRIJVER, "Juridische vormgeving en fiscaliteit van VZW na de wet van 2 mei 2002", *A.F.T.* 2003, pp. 247-269.

⁷ IFAC, *Handbook of IPSAS* (International Public Sector Accounting Standards), New York, 2003, 882 p.

⁸ *Association et fondations: régime fiscal et droit comptable*, Paris, Éditions de la CNCC, décembre 2000, 558 p.; *Le contrôle dans les associations*, Paris, Éditions de la CNCC, août 2002, 394 p.

⁹ D. VAN GERVEN, *Handboek Verenigingen*, Kalmthout, Biblo, 2002, 550 p.; Ph. VERDONCK et H. BRIET, *ASBL, quoi de neuf?*, Bruxelles, Kluwer, 2002, 244 p.; Collectif, *Le nouveau droit des ASBL et des fondations*, Bruxelles, Bruylant, 2002, 450 p.; Collectif, *La réforme du droit des ASBL et des fondations*, Éd. Jeune Barreau de Bruxelles, 2003, 325 p.; F.X. DUBOIS, *Associations et fondations*, Heule, Éd. UGA, 2003, 331 p.; M. DAVAGLE, *Mémento des ASBL*, Bruxelles, Kluwer, 2003, 698 p.; P. HOEDT, *Oprichting en bestuur van een VZW*, Antwerpen, Éd. Garant, 2003, 227 p.; Collectif, "La nouvelle législation sur les ASBL", *Non-marchand* 2002/1, n° 9, 139 p. et 2002/2, n° 10, 135 p.

¹⁰ F. MOISES, "Le nouvel environnement légal des dirigeants d'ASBL et de fondations", *R.D.C.* 2003, pp. 711-742; M. DENEFF et F. HELLEMANS, "Verenigingen 2002 – Kroniek", *T.R.V.* 2003, pp. 526-537; D. VAN GERVEN, "De wet op verenigingen en stichtingen: bespreking van de wijzigingen aangebracht door de wet van 2 mei 2002", *R.W.* 2002-03, pp. 961-980; E. JANSSENS et J. LEMMENS, "De wet van 2 mei 2002 op de VZW...", *Accountancy en Bedrijfskunde* octobre 2002, pp. 3-32; H. DE WULF, "De nieuwe VZW-wet", Working paper, 2003-10, *Financial Law Institute*, U.Gent, 34 p., disponible sur le site www.law.ugent.be; A. FAYT, "Les ASBL", in *Sociétés et ASBL: questions d'actualité*, Liège, C.U.P., vol. 62, mars 2003, pp. 15-80; Ch. FISCHER, "Le nouveau cadre légal des ASBL", *C.F.P.* 2002, pp. 393-436; Ph. HAMER et S. ROMANIELLO, "Les ASBL: quels changements par rapport à la loi du 27 juin 1921?", *C.F.P.* janvier 1999, pp. 29-46.

elles touchent à des domaines très variés tels les domaines culturel, touristique, artistique, social, sportif, politique ou religieux. Les pouvoirs publics utilisent également fréquemment le véhicule juridique des ASBL¹¹.

Puis une évolution est apparue avec les premiers pas de l'«économie sociale» où l'on a vu des ASBL mener des activités industrielles ou commerciales dans un esprit «non lucratif» en embauchant des travailleurs défavorisés. Cette évolution s'est encore accentuée à la lumière, par exemple, de centres informatiques occupant parfois plusieurs centaines de personnes dont l'objectif est de rendre service aux membres sans recherche de profit mais qui n'en sont pas moins de réels concurrents des entreprises informatiques «classiques» constituées sous forme de société commerciale. En matière d'économie sociale, on peut d'ailleurs s'étonner du peu de succès rencontré par les transformations d'ASBL en société à finalité sociale telles que prévues par les articles 26bis de la loi de 1921 et 668 du Code des sociétés. Il est vrai que le régime fiscal de la société à finalité sociale n'est pas très attractif¹².

Traditionnellement, dans notre culture juridique et sociale, toute entité bénéficiant d'une personnalité juridique distincte de celle de ses associés doit «rendre des comptes» à l'égard des tiers. C'est le prix à payer pour que les associés (les membres) ne soient pas solidairement responsables des dettes contractées par la personne morale.

Les ASBL ont toujours échappé à ces obligations de transparence externe. Quant à la transparence interne (vis-à-vis des membres), elle était réduite à sa plus simple expression. La raison de cette «clémence» était essentiellement d'une part le bénévolat des membres et d'autre part, la volonté de favoriser au maximum la liberté d'association dans un but désintéressé. Cette liberté d'association est d'ailleurs un principe constitutionnel¹³.

3. Mais au fil du temps, cette «clémence» généralement bien acceptée allait petit à petit s'effilocheur au fur et à mesure que les ASBL jouaient un rôle de plus en plus marqué dans le secteur dit «non-marchand»¹⁴.

Des secteurs entiers (hôpitaux, soins de santé, fonds de pension, universités, ateliers protégés, ONG, etc.) ont l'un après l'autre pris des initiatives législatives ou réglementaires. Des conseils d'entreprises ont été institués dans des ASBL¹⁵ avec obligation d'une communication d'informations financières¹⁶. Une étape supplémentaire fut franchie en 1996 avec l'obligation de publication d'un bilan social pour toute ASBL occupant plus de vingt travailleurs¹⁷. L'administration fiscale s'est elle aussi montrée plus exigeante¹⁸.

4. Mais le grand public prit conscience des faiblesses du système surtout lorsqu'éclatèrent en Belgique et à l'étranger des scandales retentissants à propos d'une utilisation malhonnête par l'un ou l'autre responsable peu scrupuleux de sommes récoltées en faveur de la lutte médicale, d'enfants affamés ou encore d'handicapés. Il est inutile de rappeler ici les noms de ces affaires malheureuses.

Cette inquiétude fut encore renforcée lorsque la Commission parlementaire sur les sectes mit en lumière le manque de transparence des ASBL¹⁹.

Le temps était venu de moderniser une loi qui avait traversé plus de 80 années sans modification majeure.

5. Cette nécessité de légiférer était d'autant plus présente que le secteur non-marchand acquiert un poids de plus en plus significatif dans notre économie. Le secteur non-marchand est certes plus large que les seules ASBL mais diverses études²⁰ montrent que les ASBL sont un acteur majeur.

C'est ainsi qu'on relève au sein de ces diverses études 107.000 ASBL en 2001²¹ dont 62.000 sont aujourd'hui actives²². Elles

11. P. LEWALLE, «Les ASBL, moyens d'action des pouvoirs publics», in *ASBL: évaluation critique d'un succès*, Gand, Éd. Story-Scientia, 1985, pp. 249-300; M. HERBIET, «Les ASBL et la gestion privée des services publics», *ibid.*, 1985, pp. 301-340; Q.P. Député Breyne, n° 233 du 31 juillet 1995, *Bull. Q & R* 1995-96, n° 11, p. 1059; J.P. MAWET, «Quelle alternative à la création d'ASBL communales?», *Mouvement communal* 1-1998, pp. 6-16.

12. L. STOLLE, *La société à finalité sociale* 1997, Ced.Samsom, 212 p.

13. F.X. DUBOIS, *o.c.*, n° 12, p. 47.

14. Y. DE RONGE et M. DE WOLF, «Un cadre comptable pour le secteur non-marchand», in *Le droit comptable dans la société*, *Bull. C.N.C.*, n°s 40 et 41, 1996, pp. 205-226, plus spéc. n° 35.

15. Voy. la définition de l'entreprise à l'art. 14, § 1er, 1° de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie.

16. Voy. A.R. 27 novembre 1973 sur les informations économiques et financières à fournir au conseil d'entreprise; voy. aussi la brochure sur le sujet (décembre 2002, 157 p.) publiée par le Conseil central de l'économie disponible sur le site www.ccecrb.fgov.be.

17. Art. 17 A.R. 4 août 1996 relatif au bilan social.

18. Voy. p. ex. *Le contrôle fiscal des personnes morales non assujetties à l'ISOC*, Rapport de la Cour des Comptes à la Chambre, Bruxelles, avril 2003, 39 p., disponible sur le site www.courdescomptes.be; Y. DE RONGE et M. DE WOLF, *M.*, *ibid.*, n° 32.

19. Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat* (2000-01), 283/16, pp. 13 et 27.

20. M. MARÉE, «De quoi parle-t-on? Le poids économique des ASBL», *Non-marchand* 2002-1, n° 9, pp. 13-26; M. MARÉE, «ASBL et secteur non-marchand en Belgique: analyse statistique de l'emploi», *Non-marchand* 2003-1, n° 11, pp. 39-50; M. DAVAGLE, «L'ASBL doit-elle retrouver les vertus d'antan?», *Non-marchand* 1998-1, pp. 37/58; Ph. DRYON et E. KRZESLO, «Les relations collectives dans le secteur non-marchand», *CRISP* 2002, cahier n° 1795, 51 p.; étude ULg-KUL, *Le secteur non-marchand privé en Belgique* décembre 1999, 22 p., disponible auprès de la Fondation Roi Baudouin; voy. aussi les études publiées sur le site de la Fondation Roi Baudouin www.kbs-frb.be.

21. Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, p. 16 et pp. 145-146.

22. *Le secteur non-marchand en Belgique: analyse conceptuelle et statistique*, Fondation Roi Baudouin, mai 2001, 343 p., plus spéc. p. 227, disponible sur le site www.kbs-frb.be.

occupent, hors personnel enseignant, quelque 200.000 salariés en ETP²³. Lors des travaux parlementaires, le chiffre de 359.000 emplois fut cité²⁴. Selon le président de l'association pour le volontariat²⁵, des volontaires, représentant 220.000 emplois ETP, sont actifs au sein d'ASBL. Certains estiment encore le patrimoine logé dans des ASBL à plus de 12 milliards d'euros²⁶. On comptait pour l'exercice d'imposition 1996, parmi les ASBL et autres personnes morales de droit privé, 78.232 soumises à l'IPM, 355 soumises à l'ISOC²⁷ et 891 soumises à la TVA²⁸.

On dénombre aussi environ 1.500 ASBL bénéficiant d'une agrégation fiscale autorisant à délivrer des reçus, ce qui représente environ 125 millions d'euros par an²⁹. Quant à la taxe sur le patrimoine, elle a rapporté en 2000, 1,6 milliard FB³⁰. On sait par ailleurs que les ASBL membres de l'AERF (Association pour une éthique dans la récolte des fonds) ont perçu à l'aide d'appels à la générosité du public plus de 3 milliards FB en 1999³¹.

On peut également obtenir auprès de la BNB l'information qu'en 1999, 1.130 ASBL occupant plus de vingt personnes ont déposé un bilan social pour un total d'environ 150.000 personnes occupées.

Enfin, il convient de souligner que notre pays compte, probablement, proportionnellement beaucoup plus d'ASBL que les autres États européens parce qu'il possède une tradition d'organisation volontaire des citoyens³². On ne relève par exemple en France que 63.000 ASBL à fin 1997 pour l'ensemble du pays³³.

6. La modification de la loi de 1921 ne se fit pas dans la hâte. Elle nécessita quatre ans de débats parlementaires, deux gouvernements, le maximum de navettes possibles entre les deux Chambres et pas moins de 500 amendements. Le projet de loi³⁴ fut déposé le 2 décembre 1998 et le texte définitif fut approuvé par la Chambre le 18 avril 2002³⁵.

Dès le départ, les nouvelles obligations comptables furent annoncées comme l'un des axes essentiels de la réforme³⁶. Au fil des quatre années, elle subirent d'ailleurs de profondes modifications³⁷, le sujet étant manifestement très sensible.

La Commission de la Justice du Sénat procéda à de très nombreuses auditions et consultations d'organismes représentatifs du secteur³⁸ et demanda à un groupe de travail composé d'une dizaine de personnes issues de milieux représentatifs du secteur associatif d'étudier les aspects comptables de la réforme. Ce groupe de travail présenta son rapport lors de la séance de la Commission du 20 octobre 2000³⁹.

Il ressortit des débats une nécessité de transparence⁴⁰, les membres d'ASBL étant eux-mêmes souvent désemparés⁴¹ et déclarant qu'un modèle comptable constituerait à cet égard une protection des membres⁴².

7. Bien que la réforme comptable constituât un pilier des modifications législatives, le projet ne fut pas analysé conjointement par la Commission de la Justice d'une part et la Commission Finances et Affaires économiques d'autre part⁴³. Cela aurait peut-être permis d'éviter différentes incohérences au niveau comptable. Nous y reviendrons.

On peut aussi s'étonner de ce que les parlementaires n'aient pas sollicité une audition de la Commission des normes comptables.

Il n'y a en fait pas eu de réel débat de fond sur l'information financière. Les parlementaires ont, du moins pour les grandes ASBL, renvoyé au droit commun comptable mais il aurait été utile de s'interroger sur le type de "reporting financier" spécifique à ce secteur. Que souhaitent les membres d'une ASBL? Probablement des informations sur l'utilisation des dons. Quelle est l'information souhaitée au niveau des entités liées?

23. *Ibid.*, p. 173.

24. Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, p. 16.

25. Interview de Mr. Léon Lemercier, *La libre entreprise* 19 avril 2003.

26. Étude citée par Y. DE RONGE et M. DE WOLF, *o.c.*, note 68.

27. *Guide des formalités des ASBL*, Kluwer, 2003, p. 473.

28. M. DAVAGLE, "L'ASBL doit-elle retrouver les vertus d'antan", *Non-marchand* 1998-1, pp. 37-58, plus spéc. pp. 46-47.

29. M. DAVAGLE, "Mémento...", *o.c.*, 2003, p. 357; Rapport de la Cour des Comptes, *o.c.*, avril 2003, p. 32, note 40.

30. Rapport de la Cour des Comptes, *o.c.*, avril 2003, n° 7, pp. 8 et 34.

31. Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, annexe, p. 264.

32. *Ann. Sénat* 13 juin 2001, 2-123, p. 23.

33. "Associations et fondations", *o.c.*, Paris, 2001, p. 58.

34. *Doc. Ch.*, 1854/1 (1998-99).

35. Sur la genèse de la loi et son "parcours", voy. H. BRIET et Ph. VERDONCK, "Les ASBL", in J.B. Bruxelles, *o.c.*, pp. 4-5; F.X. DUBOIS, *o.c.*, pp. 35-37; M. DAVAGLE, in *Non-marchand* 2002-1, n° 9, pp. 7-10; Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283-16, p. 3.

36. Exposé des motifs, *Doc. Ch.*, 1854/1, p. 2.

37. Pour un bref aperçu, voy. Ph. VERDONCK, "Les aspects comptables et financiers", *Non-marchand* 2002-1, n° 9, pp. 81-105, plus spéc. pp. 81-85.

38. Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, p. 27 et pp. 118-119 et les annexes pp. 190-382.

39. *Ibid.*, p. 118 et annexes, pp. 216-248.

40. *Ibid.*, p. 127 et p. 161; *Ann. Ch.* 21 février 2002, 50ème législature, n° 208, p. 33.

41. Rapport Hove, *Doc. Ch.* (2000-01), 1301/008, p. 22.

42. *Ibid.*, p. 23.

43. Sous la 49ème législature (session 1998-99), le projet fut analysé par la Commission chargée des problèmes de droit commercial et économique mais sous la 50ème législature (session 2001-02), le projet fut analysé par la Commission de la Justice.

8. Ce besoin de transparence ne s'est d'ailleurs pas limité aux seuls aspects comptables. Nous épingleons, parmi d'autres, la notion de "dossier unique" géré par le greffe, le dépôt obligatoire d'une version coordonnée des statuts (art. 26*novies*, § 1, al. 3 nouveau de la loi), la publication des délégués à la gestion journalière (art. 26*novies*, § 2).

9. En exécution de la loi, différents arrêtés royaux ou ministériels ont été publiés, à savoir:

- a) l'arrêté royal du 2 avril 2003 (*M.B.* 6 juin, éd. 1) relatif à l'entrée en vigueur;
- b) l'arrêté royal du 26 juin 2003 (*M.B.* 27 juin, éd. 4) relatif à la publicité des actes et documents;
- c) l'arrêté royal du 26 juin 2003 (*M.B.* 11 juillet, éd. 2) relatif à la comptabilité simplifiée des petites ASBL;
- d) l'arrêté ministériel du 30 juin 2003 (*M.B.* 1^{er} juillet, éd. 2) relatif aux frais de publicité des actes et documents;

- e) l'arrêté royal du 19 décembre 2003 (*M.B.* 30 décembre) relatif à la comptabilité des grandes ASBL.

À la demande du ministre de la Justice, une brochure rédigée par les trois Instituts de professions économiques (IRE, IEC, IPCF), la Commission des normes comptables et la Banque nationale sera publiée sous peu dans le but de fournir un premier commentaire sur ces nouvelles dispositions⁴⁴.

10. On regrettera (*cf. infra*, n° 69) que le législateur n'ait pas habilité le Roi à publier une version coordonnée des textes suivants:

- la loi du 17 juillet 1975;
- l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

L'habilitation au Roi, prévue à l'article 65 de la loi du 2 mai 2002, est limitée à la possibilité d'adapter la numérotation des articles de la loi du 27 juin 1921⁴⁵.

CHAPITRE II. LES PRINCIPES

§ 1. Le laxisme des dispositions antérieures

11. L'article 2, 9° ancien de la loi de 1921⁴⁶ stipulait que les statuts devaient définir le "mode de règlement des comptes" et les articles 4, 3° et 13, alinéa 2 imposaient une délibération de l'assemblée générale une fois l'an, pour l'approbation des budgets et des comptes⁴⁷.

On rencontrait donc en pratique les situations les plus diverses. Dans certains cas, les administrateurs soumettaient des comptes forts complets présentés selon le schéma traditionnel des sociétés commerciales accompagnés d'une attestation révisoriale. Dans d'autres cas, le trésorier se limitait à quelques brefs et vagues commentaires généraux, se gardant bien de donner la moindre indication sur la situation financière, de crainte que l'un ou l'autre membre ne suggère une dépense nouvelle. Entre ces deux "extrêmes", on rencontrait une palette de situations fort diverses.

Il n'est pas non plus inutile de rappeler que le régime de responsabilités (loi, art. 14) était lui aussi assez laxiste.

Enfin, une certaine transparence externe était requise dans le chef des ASBL souhaitant bénéficier de libéralités supérieures à 10.000 EUR (loi, art. 16). Un dépôt de comptes annuels au greffe du tribunal civil était prévu mais aucun contenu minimal desdits comptes annuels n'était exigé. Par contre, le ministère de la Justice avait défini certaines exigences minimales dans le cadre de l'examen des dossiers relatifs à l'obtention de libéralités.

§ 2. La question du cadre conceptuel autonome

12. Le débat sur l'intérêt ou non de bâtir un cadre conceptuel comptable propre aux ASBL n'est pas neuf. Les auteurs qui se sont penchés sur la question estiment qu'il n'y a pas de raison de construire un nouveau droit comptable *sui generis*⁴⁸. Nous partageons cet avis.

Le droit commun comptable prévoit d'une part un référentiel général pour les sociétés et d'autre part, un système de

⁴⁴ Rapport Hove, *Doc. Ch.*, 1301/021, p. 9; Rapport au Roi, A.R. 26 juin 2003, *M.B.* 11 juillet, p. 37.653, al. 4; Rapport au Roi, A.R. 19 décembre 2003, *M.B.* 30 décembre, p. 61.930, al. 8; voy. aussi "Comptabilité dans le secteur non-marchand", *Études IRE* 4-2002, 175 p.

⁴⁵ F.X. DUBOIS, *o.c.*, n° 431, p. 275.

⁴⁶ Sur la loi de 1921 avant modification, voy. p. ex. Collectif, *Les ASBL, évaluation critique d'un succès*, CDVA, ULg., Gand, Éd. Story-Scientia, 1985, 547 p.; P. COENRAERTS, *Traité jurisprudentiel des ASBL*, Diegem, Ced.Samsom, 1997, 254 p.; Collectif, "De VZW gezien vanuit de praktijk", Bruges, die Keure, 1996, 427 p.; M. SOUMERYN-KESTERMONT et K. DE BOECK, *Vademecum des ASBL*, Bruxelles, Créadif, 1996, 235 p.; J. 'T KINT, "ASBL", in *Rép. not.*, Bruxelles, Larcier, 1999, 240 p.; E. GAILLY, *La fiscalité des ASBL*, Bruxelles, Éd. Licap, 1997, 367 p.

⁴⁷ Sur les anciennes "dispositions comptables", voy. p. ex. E. DE LEMBRE et S. VAN BOXTAEL, "De boekhouding van de VZW", in *1921-1976 jaar Belgisch VZW-recht*, Gand, Mys & Breesch, 1996, 250 p.; D. CHASTE et E. MIKOLAJCZAK, *La comptabilité et le budget de l'ASBL*, Diegem, Ced.Samsom, 1993, 212 p.; M. MATHIEU et E. MIKOLAJCZAK, *La gestion financière des ASBL*, Diegem, Ced.Samsom, 1992, 207 p.; V. PEETERS et J.P. VINCKE, "La comptabilité des ASBL", in *Traité pratique des comptes annuels*, Bruxelles, Kluwer, m.à j., 1996, contexte XV, 01 à 20; J. DE LEENHEER, "Boekhoudkundige verplichtingen", in *De VZW gezien vanuit de praktijk*, Bruges, die Keure, 1996, pp. 359-372.

⁴⁸ Y. DE RONGE et M. DE WOLF, "Un cadre comptable pour le non-marchand?", *o.c.*, 1996, plus spéc. pp. 211-215; G. GELDERS, "Un cadre comptable pour les ASBL", in *Liber Amicorum Henri Olivier*, Bruges, La Chartre, 2000, pp. 265-290; M. DE WOLF, "La tenue et le contrôle des comptes des associations", in Collectif, Bruylant, *o.c.*, 2002, n° 8, p. 335.

comptabilité simplifiée pour les “petits commerçants” dont le chiffre d’affaires annuel est inférieur à 20 millions FB (loi 17 juillet 1975, art. 5). Ce droit commun offre un cadre de référence connu, une doctrine bien établie, notamment par la Commission des normes comptables et permet une uniformisation des états financiers.

Dès 1983, le législateur avait marqué son intention de soumettre le secteur des ASBL au droit commun comptable puisque, par la loi du 1^{er} juillet 1983⁴⁹, il autorisa le Roi à rendre la loi du 17 juillet 1975 applicable à certaines ASBL (art. 1^{er}, al. 1^{er}, 4^o). Cette disposition prise à la suggestion d’un avis rendu en 1980 par le Conseil Central de l’Économie fit à l’époque l’objet d’une vive discussion parlementaire ayant forcé une navette entre les deux Chambres⁵⁰. Ces dispositions se limitent aux ASBL à caractère commercial, industriel ou financier.

Dans les travaux parlementaires de l’époque, figurent les exemples des établissements d’enseignement, des soins de santé, des agences de tourisme, des bureaux d’études, etc. Il fut souligné lors des débats que la loi du 17 juillet 1975 visait surtout les entreprises et non pas seulement la qualité de commerçant⁵¹. La disposition nouvelle fut acceptée après avoir précisé que l’arrêté royal à prendre en exécution de ladite disposition devait d’une part être délibéré en Conseil des ministres (art. 12, al. 1^{er}, loi du 17 juillet 1975) et d’autre part, avoir fait l’objet d’un avis préalable des organisations représentatives du secteur (art. 12, al. 3, *ibid.*)⁵².

13. Le législateur en 2002 opta pour l’application du droit commun comptable mais il n’est pas allé jusqu’au bout de sa logique sur de nombreux points dont deux nous paraissent essentiels.

Le premier est d’avoir exigé (art. 17, § 2 de la loi) pour les petites ASBL un droit comptable *sui generis*⁵³ basé sur une comptabilité de caisse.

Le second est de n’avoir pas qualifié les grandes ASBL d’entreprises au sens de l’article 1^{er}, alinéa 1^{er}, 4^o de la loi du 17 juillet 1975. Ce sujet était, il est vrai, psychologiquement très sensible (*cf. supra*, n^o 12). Cette absence de lien complet avec le droit commun comptable entraîne diverses conséquences, dont notamment:

- les dispositions pénales (art. 16) ne trouvent pas à s’appliquer;
- les dérogations aux schémas (art. 14) ne sont pas possibles;
- la Commission des normes comptables n’est pas compétente pour émettre des avis (art. 13)⁵⁴;
- les articles du Code des sociétés à appliquer par analogie sont sans objet (art. 10, § 2); on pense par exemple ici au rapport de gestion (art. 95 C.soc.) aux modalités de l’exercice de la fonction de commissaire (art. 130 à 171 C.soc.) ou encore aux critères visant à définir une petite société (schéma abrégé) (art. 15 C.soc.).

Nous sommes dès lors confrontés à une situation assez particulière où d’une part les grandes associations sont tenues de respecter le droit commun comptable en ce qui concerne la tenue de la comptabilité et l’établissement des comptes annuels (loi 27 juin 1921, art. 17, § 3) mais d’autre part, elles ne sont pas soumises à l’ensemble des dispositions du droit commun vu l’absence d’assimilation de ces grandes ASBL aux personnes morales visées à l’article 1^{er}, alinéa 1^{er}, 4^o de ladite loi du 17 juillet 1975.

Le rapport au Roi de l’arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables des grandes ASBL ne laisse subsister aucun doute sur le fait que les ASBL sont soumises aux dispositions de la loi du 17 juillet 1975 uniquement en ce qui concerne la tenue de la comptabilité et l’établissement de leurs comptes annuels, à l’exclusion de toute autre matière⁵⁵. Les dispositions relatives, par exemple, au rapport de gestion et au contrôle des comptes ne sont pas applicables aux ASBL⁵⁶.

Il aurait probablement été plus simple de modifier l’article 1^{er}, alinéa 1^{er}, 4^o de la loi afin de l’étendre à toutes les grandes ASBL. Le texte actuel ne vise, en effet, que les ASBL à caractère commercial, industriel ou financier (*cf. infra*, n^{os} 68, 74 et 150).

14. Le législateur a clairement décidé de ne pas imposer d’obligations particulières aux ASBL faisant appel à la générosité du public⁵⁷ ou encore aux ASBL bénéficiant d’importants subsides publics et ceci tant au niveau des obligations comptables qu’au niveau de la transparence externe (*cf. infra*, n^o 165).

^{49.} Rapport Declercq, *Doc. Sénat* (1981-82), n^o 250-2, pp. 1-2, pp. 12 et 24; Rapport d’Alcantara, *Doc. Ch.* (1981-82), 103/4, p. 7 et 103/14, pp. 2-3; E. GAILLY, *La fiscalité des ASBL*, Bruxelles, Éd. Licap, 1997, pp. 80-81.

^{50.} Y. DE RONGE et M. DE WOLF, *ibid.*, n^o 22, pp. 216-217.

^{51.} Rapport Declercq, *ibid.*, 250/2, p. 24.

^{52.} Rapport d’Alcantara, *ibid.*, 103/14, pp. 2-3.

^{53.} A.R. 26 juin 2003 relatif à la comptabilité simplifiée, Rapport au Roi, *M.B.* 11 juillet, éd. 2, p. 37.652, dernier al. où il est fait allusion au droit commun comptable des ASBL.

^{54.} Le gouvernement entend toutefois prendre les mesures afin que la Commission des normes comptables soit compétente en matière d’ASBL; en ce sens A.R. 19 décembre 2003, Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre 2003, p. 61.930, al. 7.

^{55.} A.R. 19 décembre 2003, Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre 2003, p. 61.931, al. 5.

^{56.} *Ibid.*, p. 61.931, al. 8.

^{57.} Voy. p. ex. la proposition de loi Viseur et Tavernier du 3 février 1997, *Doc. Ch.* (1996-97), 912/1; voy. aussi Collectif, “La récolte de fonds dans le secteur non-marchand”, *Non-marchand* 2000-1, n^o 5, 155 p.

§ 3. L'absence de consolidation

15. Le droit commun (Code des sociétés) prévoit plusieurs dispositions où il est question soit de consolidation, soit d'informations relatives aux entreprises liées, notamment:

- a) les critères pour apprécier la taille d'une société (schéma abrégé ou complet, rapport de gestion, etc.) s'apprécient en base consolidée (art. 15, § 5);
- b) les critères pour la désignation d'un commissaire ne s'apprécient pas, du moins dans la plupart des cas, en base consolidée (art. 141, 1°);
- c) les grands groupes doivent établir des comptes consolidés (art. 110);
- d) les annexes aux comptes annuels doivent contenir diverses informations sur les entreprises liées (A.R. 30 janvier 2001, art. 91).

16. Dans la version initiale du projet de loi, les éléments a et b ci-dessus devaient aussi au niveau des ASBL s'apprécier en termes consolidés avec une définition "ad hoc" des notions de contrôle de droit et de fait⁵⁸. C'est au cours des débats que ces dispositions furent abandonnées⁵⁹.

On notera par ailleurs que les ASBL ne sont pas exclues du droit des comptes consolidés. Elles peuvent être une "filiale" au sens de l'article 109, 3^{ème} tiret, 3° du Code des sociétés définissant le périmètre de consolidation⁶⁰; elles sont dans ce cas intégrées dans une consolidation. Mais les ASBL ne sont jamais une société consolidante au sens de l'article 110 du Code des sociétés.

Alors que le législateur a manifestement préféré éviter le débat sur les groupes d'ASBL et les obligations qui en découleraient, il n'a probablement pas perçu l'importance des annexes V et XVIII du schéma complet des comptes annuels où les associations vont devoir mentionner des informations sur les "entités liées". Nous y reviendrons (cf. *infra*, n° 108).

Le fait que les seuils s'apprécient en base individuelle et non en base consolidée risque de conduire certaines ASBL à créer des ASBL "sœurs", diminuant ainsi par ASBL le volume d'activités, pour échapper soit à des obligations comptables plus détaillées, soit à des formalités de publicité jugées plus transparentes (Banque nationale au lieu du greffe), soit aux obligations de contrôle (cf. *infra*, n° 143).

§ 4. Les activités en Belgique des ASBL étrangères

17. Le droit commun des entreprises organise les obligations comptables (loi 17 juillet 1975, art. 1, al. 2) et de publicité (art. 83, 2° et 107, C.soc.) des succursales belges de sociétés étrangères.

Des dispositions similaires n'existaient pas au niveau des ASBL.

Les dispositions nouvelles (art. 26octies) apportent à cet égard une innovation importante puisque dorénavant, les ASBL valablement constituées à l'étranger disposant d'un centre d'opérations en Belgique seront "assimilées" pour leurs activités en Belgique à une ASBL belge⁶¹. Ces mesures visent à faciliter la tâche des associations étrangères lorsqu'elles désirent exercer des activités en Belgique. Auparavant, l'absence de publication de statuts et des personnes habilitées à représenter l'association pénalisait ces associations lors de diverses démarches (poste, banques, ONSS,...)⁶².

§ 5. Les obligations comptables générales

18. L'article 17, § 1^{er} nouveau impose au conseil d'administration de soumettre dans les six mois de la clôture sociale les comptes annuels à l'assemblée générale (cf. *infra*, n° 152). Cette disposition vise toutes les ASBL petites ou grandes.

L'expression "comptes annuels" figurait déjà dans l'ancien article 16, alinéa 2 de la loi de 1921.

L'évolution du nouveau droit comptable des ASBL conduira probablement à donner à cette expression son acception habituelle, à savoir un bilan, un compte de résultats et une annexe, l'ensemble formant un tout (art. 92, § 1^{er}, C.soc. et art. 22 A.R. 30 janvier 2001).

On notera encore que l'établissement de comptes annuels est, en droit commun comptable, une obligation générale. Les petits commerçants doivent dresser des comptes annuels (art. 10, § 1^{er}, loi de 1975) même s'ils ne sont pas publiés.

19. Il convient par ailleurs de souligner que le législateur a souhaité lier les comptes internes (soumis à l'assemblée générale) aux comptes externes (déposés ou publiés). Le renvoi de l'article 26novies, § 1^{er}, 5° à l'article 17 est le fruit d'un amendement⁶³ visant expressément ce lien.

⁵⁸. *Doc. Ch.*, 1854/1, art. 17, § 2, avant-dernier al., p. 85, voy. aussi l'exposé des motifs p. 15 et l'avis du Conseil d'État, p. 65.

⁵⁹. Rapport Verherstraeten, *Doc. Ch.*, 1854/7, p. 10.

⁶⁰. M. DE WOLF, "Droit comptable, rapports révisoraux et code des sociétés", *Rev. not. b.* 2001, pp. 515-537, plus spéc. n° 10, pp. 526-527.

⁶¹. Ces dispositions s'inspirent de l'art. 198 LCSC (devenu l'art. 83 C.soc.); voy. *Doc. Ch.*, 1854/1, pp. 15 et 56.

⁶². Ph. VERDONCK et H. BRIET, "ASBL, quoi de neuf?", *o.c.*, p. 79; Ph. VERDONCK et H. BRIET, "Les ASBL", in *Le nouveau droit des ASBL et des fondations*, Bruxelles, Bruylant, 2002, pp. 110-181, plus spéc. pp. 176-181.

⁶³. Sous-amendement 263 à l'amendement 242, *Doc. Sénat*, 283/13 et Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, p. 167.

Les administrateurs ne pourront donc présenter à l'assemblée des membres une version "allégée" des comptes annuels déposés. Il leur est loisible par contre – et on peut l'espérer – de prévoir que les membres auront droit à davantage d'informations que les tiers. Ce lien entre les comptes annuels internes et externes est également prévu au niveau des sociétés commerciales (art. 92, § 1^{er}, al. 2 et art. 98, al. 1^{er}, C.soc.).

§ 6. Les critères visant à définir les différentes catégories d'ASBL

6.1. Généralités

20. La loi distingue:

- les petites ASBL (art. 17, § 2) soumises à une comptabilité de caisse;
- les grandes ASBL (art. 17, § 3) soumises au droit commun comptable;
- les très grandes ASBL (art. 17, § 5) soumises en outre à un contrôle révisoral;
- les secteurs particuliers (art. 17, § 4).

Les très grandes ASBL ne sont en fait qu'une catégorie particulière parmi les grandes ASBL. Les obligations comptables de ces très grandes ASBL sont celles visées au paragraphe 3 de l'article 17. Nous nous limiterons donc à utiliser les termes "petites" et "grandes" ASBL et nous réserverons le terme "très grandes" au chapitre relatif au contrôle.

Dans le texte du rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux grandes ASBL, les termes "grandes" et "très grandes" sont utilisés⁶⁴. Il nous paraît dès lors inopportun d'utiliser le terme "moyenne ASBL", d'autant plus que le terme "moyenne entreprise" n'existe plus en droit commun comptable⁶⁵.

21. Nous sommes donc en présence d'un système "dual"⁶⁶ (petites ASBL – grandes ASBL) à l'instar de la loi du 17 juillet 1975 qui distingue les petits commerçants (art. 5) des entreprises soumises au "droit commun".

On remarquera néanmoins que la logique des seuils est inverse de celle appliquée pour la loi du 17 juillet 1975. La loi de 1921 fixe comme règle générale (art. 17, § 2) la comptabilité simplifiée (comptabilité de caisse) et c'est par

"exception" (art. 17, § 3) que certaines ASBL sont soumises à une comptabilité "complète". Nous lirons que l'arrêté royal relatif aux petites ASBL (*cf. infra*, n° 66) autorise, sous certaines conditions, ces dernières à adopter le référentiel comptable des grandes. Par contre, la loi du 17 juillet 1975 pose en principe général (art. 3 et 4) la comptabilité "complète" et c'est par exception (art. 5) que certains commerçants peuvent opter pour la comptabilité simplifiée.

Ce système dual, s'il paraît assez évident et logique à première vue, n'a pas toujours été un fait acquis. Des débats eurent lieu tant au Sénat⁶⁷ qu'à la Chambre⁶⁸ afin de supprimer toute notion de seuil et d'appliquer un seul et même système simplifié à toutes les ASBL. Ces amendements furent rejetés.

22. Les seuils ont évolué au fil des quatre années de débats parlementaires.

Dans la version initiale du projet⁶⁹, il n'y avait que deux seuils, l'un relatif au personnel occupé (entre 10 et 30 personnes), l'autre relatif aux recettes (entre 10 et 30 millions FB). Dans les deux cas, le Roi était habilité à fixer le seuil précis. Ces montants figuraient encore dans le document en première lecture au Sénat⁷⁰.

En seconde lecture au Sénat, le ministre de la Justice proposa de se référer aux trois seuils classiques bien connus en droit comptable et ce, bien que plusieurs sénateurs aient rappelé que la référence à la loi de 1975 posait un problème psychologique au monde associatif⁷¹.

De retour à la Chambre, de nouveaux amendements⁷² furent déposés, sans succès, pour revenir au principe des deux seuils non liés à la loi de 1975.

6.2. Le lien entre l'importance du patrimoine et l'importance de l'activité

23. De manière assez étonnante, le ministre proposa un seuil relatif au total bilantaire fixé au double (500.000 EUR) des recettes (250.000 EUR) alors que le Code des sociétés, respectant en cela la quatrième Directive européenne, prévoit, de manière tout à fait logique, un seuil relatif au volume d'activités fixé au double du seuil statique qu'est le total du bilan. Les travaux parlementaires ne donnent aucun éclairage sur les raisons de cette dichotomie. L'écart s'est encore accentué à la suite d'un échange de vues entre sénateurs⁷³ qui

64. Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre 2003, pp. 61.929, al. 4 et dernier al. et 61.933, al. 6.

65. M. DE WOLF, "Droit comptable, rapports révisoraux et code des sociétés", *Rev. not. b.* 2001, pp. 515-537, plus spéc. n° 8 *in fine*, p. 523.

66. M. DE WOLF, *o.c.*, Bruylant, 2002, n° 2, p. 318-320; F.X. DUBOIS, "Associations et fondations", Heule, Éd. UGA, 2003, n° 433, p. 277.

67. Amendement n° 288, Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, p. 162.

68. Amendement n° 33, Rapport Hove, *Doc. Ch.*, 1301/008, pp. 19-20.

69. Art. 17, § 2, *Doc. Ch.*, 1854/1, p. 84.

70. Devenu art. 17, § 3, *Doc. Sénat*, 283/16, p. 93.

71. Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, pp. 119-122.

72. Amendement n° 1, Rapport Hove, *Doc. Ch.*, 1301/008, pp. 16-17 et 57.

73. Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, pp. 122-123.

conduisit le ministre à revoir sa position en portant finalement le critère du total du bilan à 1.000.000 d'euros.

Nous ne comprenons pas la logique qui pourrait conduire à ce que les critères liés au total du bilan pour les ASBL doivent être quatre fois supérieurs (au lieu de la moitié) aux critères liés au volume d'activités. S'il est vrai que quelques ASBL sont plutôt de nature patrimoniale, il en est aussi ainsi pour certaines sociétés commerciales; dans ce cas, ces dernières n'atteignent généralement pas le critère du volume d'activités. C'est l'intérêt du double critère, hors celui lié au personnel.

En outre, comment expliquer que les critères, bilan et volume d'activités, sont appréhendés de manière logique à l'article 17, § 5 et qu'il n'en est pas ainsi à l'article 17, § 3. Cela conduira inévitablement à des glissements inattendus de catégorie vers une autre catégorie.

Des parlementaires se sont également étonnés de ce manque de cohérence où, d'un côté, on renvoie à la législation de 1975 et, d'un autre côté, on définit des seuils de manière autonome⁷⁴.

24. Le critère du total du bilan (1.000.000 EUR) sera particulièrement sensible pour les ASBL se trouvant à la frontière de ce seuil. Dans cette hypothèse, dans la très grande majorité des cas, le critère du volume d'activités (250.000 EUR) sera également atteint. Ainsi, le dépassement ou non du seuil de 1.000.000 EUR fera basculer l'ASBL d'un système de comptabilité simplifiée vers une comptabilité complète.

On peut, comme certains auteurs⁷⁵, se poser la question de savoir si certains administrateurs d'ASBL ne seront pas tentés de sous-évaluer le patrimoine. Cette remarque est d'autant plus pertinente que les administrateurs de petites ASBL visées à l'article 17, § 2 fixent les règles d'évaluation "relativement" librement (art. 6, al. 1^{er}, A.R. 26 juin 2003 – cf. *infra*, n° 54) c'est-à-dire sans devoir se référer à des dispositions réglementaires.

6.3. Les recettes autres qu'exceptionnelles

25. Le critère relatif aux "recettes autres qu'exceptionnelles" ne constitue pas un modèle de clarté et de sécurité juridique.

Le Conseil d'État⁷⁶ suggéra de s'en tenir strictement à la terminologie du droit comptable ("produits") mais le gouvernement considéra que le terme "recettes" était plus adapté aux ASBL⁷⁷. Des sénateurs formulèrent la même remarque que le Conseil d'État⁷⁸ en suggérant de se référer au "chiffre d'affaires"⁷⁹.

La référence aux "recettes" a probablement été préférée à un renvoi au "chiffre d'affaires" afin de ne pas obliger les petites ASBL à recourir à une notion de droit comptable pour appréhender si elles dépassent ou non un seuil. On peut, dans une certaine mesure, admettre ce raisonnement mais on n'aperçoit pas pourquoi ce terme "recettes" a été maintenu à l'article 17, § 5 (contrôle révisoral) alors qu'il ne vise là que des ASBL déjà soumises (art. 17, § 3) au droit commun comptable⁸⁰ (cf. *infra*, n° 75). Un parfait alignement de l'article 17, § 5 sur l'article 15, § 1^{er} du Code des sociétés (notion de "chiffre d'affaires") nous aurait semblé beaucoup plus logique.

Un renvoi au terme "chiffre d'affaires" présentait également l'avantage de pouvoir se référer à une définition légale (A.R. 30 janvier 2001, art. 96). Le terme "recettes" n'est, à notre connaissance, pas défini. Mais il semble clair que l'obtention d'un emprunt constitue une recette pour une petite ASBL et n'entraîne, par contre, aucun mouvement au niveau du compte de résultats dans le chef d'une grande ASBL.

Il faudra également éclaircir ce qu'il convient d'entendre par "autres qu'exceptionnelles". La réponse ne figure dans aucun des deux arrêtés royaux (petites et grandes), probablement parce que l'habilitation au Roi ne permettait pas d'envisager de définir cette notion à l'aide d'une disposition réglementaire. À défaut de référence plus pertinente, il semble logique de se référer à l'article 96 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 qui reprend parmi les produits exceptionnels les produits "ne provenant pas de l'activité habituelle de la société"⁸¹.

On notera que le groupe de travail mandaté par la Commission du Sénat pour examiner les aspects comptables suggéra de prendre en considération toutes les recettes sauf ce qui est exceptionnel et financier⁸².

La seule référence à laquelle on puisse se rattacher est le rapport au Roi⁸³ précédant l'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux grandes ASBL où il est précisé que le total des recettes autres qu'exceptionnelles résultera de l'addition des

⁷⁴. Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, débats relatifs à l'art. 26 *in fine*, p. 61.

⁷⁵. Ch. FISCHER et B. THEUNISSEN, "Les obligations des ASBL en matière de comptabilité et de comptes annuels", *Non-marchand* 2002-2, n° 10, pp. 97-117, plus spéc. pp. 111-112.

⁷⁶. Exposé des motifs, *Doc. Ch.*, 1854/1, p. 64.

⁷⁷. *Ibid.*, p. 14; voy. aussi Rapport Verherstraeten, *Doc. Ch.*, 1854/7, pp. 9-10.

⁷⁸. Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, pp. 22-23.

⁷⁹. Amendement n° 123, *Doc. Sénat*, 283/8, pp. 6-7.

⁸⁰. Dans le même sens, voy. M. DE WOLF, "Le contrôle révisoral des comptes des associations", *Non-marchand* 2002-2, n° 10, pp. 119-133, plus spéc. p. 121; Ch. FISCHER et B. THEUNISSEN, *l.c.*, p. 10.

⁸¹. En ce sens D. VAN GERVEN, "De wet op verenigingen...", *o.c.*, n° 32, note 171, p. 975.

⁸². Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, annexe, p. 224.

⁸³. *M.B.* 30 décembre 2003, p. 61.934, note de bas de page 2.

montants portés aux comptes 70 à 74 et que les recettes exceptionnelles doivent s'entendre par référence à l'article 96 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001.

6.4. Le critère lié au personnel

26. Le critère relatif au calcul des équivalents temps plein devrait quant à lui poser moins de problèmes⁸⁴. Le texte de la loi est presque similaire à celui du droit commun comptable (art. 15, § 4, al. 1^{er}, C.soc.). On notera que ce dernier prévoit une moyenne annuelle calculée au départ des travailleurs inscrits à la fin de chaque mois alors que l'article 17, §§ 3 et 5 de la loi ne mentionne pas cette disposition.

La notion d'équivalent temps plein a été introduite par le biais d'un amendement⁸⁵ dont la justification est que dans certaines écoles, de nombreux professeurs à temps partiel ne travaillent que quelques heures par semaine. Certains sénateurs étaient d'avis qu'il était indifférent pour le calcul du seuil que les personnes travaillent à temps partiel ou à temps plein; la responsabilité sociale d'une ASBL s'apprécie par rapport au nombre de personnes même à temps partiel⁸⁶.

6.5. L'habilitation au Roi

27. Les pouvoirs conférés au Roi ne sont également pas similaires à ceux prévus en droit des sociétés⁸⁷. L'article 17, §§ 3 et 5 *in fine* de la loi limite l'habilitation au Roi à adapter les seuils à l'évolution de l'indice des prix à la consommation. Par contre, l'article 15, § 6 du Code des sociétés confère au Roi le pouvoir de modifier non seulement les chiffres mais aussi les modalités de calcul (*cf. infra*, n° 28). Le Roi a fait usage de cette faculté pour adapter la législation belge aux modifications de la directive européenne.

Cela signifie donc qu'à l'avenir, lorsque les critères fixés par la directive européenne (6.250.000 et 3.125.000 EUR) évolueront au-delà de l'index – ce qui a toujours été le cas – il suffira de prendre un arrêté royal en ce qui concerne les sociétés commerciales. Par contre, s'il apparaît souhaitable que les seuils applicables aux ASBL suivent l'évolution des seuils appliqués aux sociétés commerciales, il faudra modifier la loi.

Un premier cas de figure va d'ailleurs immédiatement se poser puisque la directive européenne du 13 mai 2003⁸⁸ impose aux États membres de majorer les critères pour les faire passer de 6.250.000 EUR à 7.300.000 EUR et de

3.125.000 EUR à 3.650.000 EUR⁸⁹. Une adaptation de la réglementation belge applicable aux sociétés commerciales peut donc être attendue d'ici peu.

6.6. Les cas particuliers

28. Étant donné que la loi n'a pas assimilé les ASBL à des entreprises au sens de la loi comptable (*cf. supra*, n° 13), les différents critères pour définir une petite société (art. 15 C.soc.) ne trouvent pas à s'appliquer. L'article 15 du Code des sociétés reprend pour l'essentiel l'ancien article 11, §§ 2 à 6 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 qui avait été pris en application de l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975.

Cet article 15 du Code des sociétés est très utile à bien des égards, notamment par les dispositions suivantes:

- a) en cas de début d'activités, les critères sont à appréhender sur base d'estimations de bonne foi (art. 15, § 2, al. 1^{er});
- b) le passage d'une catégorie à une autre n'a lieu qu'après deux exercices consécutifs; il s'agit d'une double règle d'inertie temporelle⁹⁰ (art. 15, § 2, al. 2 et 3);
- c) les exercices inférieurs ou supérieurs à douze mois font l'objet d'un calcul *pro rata temporis* (art. 15, § 3);
- d) le calcul des équivalents temps plein (art. 15, § 4, al. 1^{er} et 2);
- e) une définition du chiffre d'affaires (art. 15, § 4, al. 3) et du total du bilan (art. 15, § 4, al. 4);
- f) le calcul des critères en base consolidée (art. 15, § 5);
- g) une habilitation au Roi pour modifier les critères (art. 15, § 6).

Nous avons vu que le législateur avait expressément souhaité s'écarter du calcul en base consolidée (*cf. supra*, n° 16) et de libeller différemment l'habilitation au Roi (*cf. supra*, n° 27). Par contre, il faut regretter l'absence de base légale pour les modalités de calcul des critères dans certaines situations spécifiques.

Le Code des sociétés (art. 15, § 4, al. 3) prévoit également une disposition particulière à l'égard des entreprises dont l'essentiel (plus de la moitié) des produits issus de l'activité normale ne réside pas dans son chiffre d'affaires. Cela peut viser par exemple des sociétés financières (produits financiers) ou encore des sociétés du secteur alimentaire bénéficiant d'importants montants compensatoires (autres produits d'exploitation). Dans ce cas, il faut entendre par "chiffre d'affaires" le total des produits à l'exclusion des produits exceptionnels. Cette mesure vise à ne pas considérer comme

⁸⁴. Sur le sujet, voy. p. ex. Ch. FISCHER et B. THEUNISSEN, *o.c.*, *Non-marchand* 2002-2, n° 10, pp. 108-109; D. VAN GERVEN, *o.c.*, n° 33, note 182, p. 976.

⁸⁵. Amendement n° 289, *Doc. Sénat*, 283/13, p. 81.

⁸⁶. Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, p. 162.

⁸⁷. M. DE WOLF, *o.c.*, *Non-marchand* 2002-2, n° 10, p. 123; voy. aussi la remarque du Conseil d'État, *Doc. Ch.*, 1854/1, p. 64 *in fine* et p. 65.

⁸⁸. *J.O.U.E.* (L) 120/22 du 15 mai 2003.

⁸⁹. *Bilan* 30 juin 2003, n° 457, pp. 4-5; *Actualité comptable* 31 octobre 2003, n° 20, pp. 6-7.

⁹⁰. M. DE WOLF, *o.c.*, *Non-marchand* 2002-2, n° 10, p. 122.

“petite société” une entreprise dont le volume d’activités serait en fait significatif. Cette problématique aurait pu se rencontrer au niveau du secteur associatif, par exemple dans le chef d’ASBL bénéficiant de manière récurrente ou ponctuelle d’importants dons ou legs (*cf. infra*, n° 107), mais ladite problématique est sans objet puisque la loi (art. 17, §§ 3 et 5) ne renvoie pas au chiffre d’affaires mais bien aux “recettes autres qu’exceptionnelles”.

6.7. Année civile ou exercice social

29. Les dispositions relatives aux exercices sociaux de durée particulière (inférieurs ou supérieurs à douze mois) peuvent s’avérer utiles aux ASBL car, contrairement à une idée répandue, les ASBL ne sont pas obligées⁹¹ de clôturer leur exercice social le 31 décembre (*cf. infra*, n° 52). Un amendement fut d’ailleurs déposé au Sénat⁹² pour modifier “fin de l’année civile” en “clôture de l’exercice social” (*cf. art. 17, §§ 1^{er}, 3 et 5 de la loi*). On notera toutefois que certaines réglementations sectorielles imposent une clôture de l’exercice social au 31 décembre.

On remarquera que la date de clôture des comptes n’est pas une mention à reprendre dans les statuts. Un amendement fut déposé pour prévoir cette mention obligatoire en insérant un 11° à l’article 2 de la loi. L’amendement fut rejeté car il faut permettre aux ASBL de modifier aisément la date de clôture sans devoir modifier les statuts. Selon le ministre de la Justice, ce changement arrive beaucoup plus fréquemment dans le secteur associatif que ce n’est le cas au niveau des sociétés commerciales⁹³.

Une ASBL peut aussi dès lors, dans des circonstances exceptionnelles, avoir un exercice supérieur ou inférieur à douze mois. C’est par exemple généralement le cas lors du premier exercice social.

Les ASBL qui ne clôturent pas leur exercice social au 31 décembre, doivent malgré tout établir la déclaration en vue de la perception de la taxe sur le patrimoine sur base des biens détenus au 31 décembre. La déclaration doit être rentrée pour le 31 mars au plus tard. Cette disposition ne vise que les ASBL possédant une masse imposable supérieure à 25.000 EUR⁹⁴.

En ce qui concerne l’impôt des personnes morales, il convient de bien distinguer deux choses. La première est le délai pour la remise de la déclaration. Conformément à l’article

310 du CIR, il ne peut être supérieur à six mois à compter de la date de clôture de l’exercice social, ni inférieur à un mois à compter de la date d’approbation des comptes. La seconde est la détermination de la période imposable. Elle correspondra toujours à une année civile conformément à l’article 200, c de l’arrêté royal d’exécution du CIR⁹⁵ car l’article 202 du même arrêté royal autorisant les contribuables qui tiennent une comptabilité autrement que par année civile à assimiler une période imposable à un exercice comptable ne s’applique pas aux contribuables soumis à l’impôt des personnes morales.

Cette situation peut aboutir à des situations curieuses où il peut s’avérer difficile de conjuguer les deux délais prévus par l’article 310 du CIR, l’un par rapport à la date d’approbation des comptes, l’autre par rapport à la date de clôture⁹⁶.

Il convient de souligner que les personnes morales ne sont pas imposables sur leur “résultat”. Elles sont, conformément aux articles 221 à 223 du CIR, imposables sur certains types de revenus immobiliers, mobiliers ou plus-values. Un décalage entre l’exercice comptable et la période imposable peut donc ne pas poser de problème particulier. Tout dépendra de la nature des “revenus” de l’ASBL.

6.8. Le franchissement des seuils

30. Le calcul de franchissement des seuils va s’avérer particulièrement complexe pour les ASBL et ce, en raison de deux éléments.

En premier lieu, une ASBL est soumise à un nouveau régime comptable dès l’instant où elle dépasse certains seuils à la clôture de l’exercice social (art. 17, §§ 3 et 5 de la loi) (c’est nous qui soulignons) et non pour le dernier exercice clôturé. Les administrateurs devraient donc estimer l’évolution des seuils de l’ASBL. Une ASBL qui au 31 décembre 2006 dépassera deux des trois critères devrait dès le 1^{er} janvier 2006 respecter le régime comptable *ad hoc* si l’on s’en tient à une lecture stricte du texte.

Le Code des sociétés (art. 15, § 1^{er}) est à cet égard beaucoup plus logique puisqu’il est question du dernier exercice clôturé. On notera que les premières versions du projet⁹⁷ de loi ASBL prévoyaient également la notion de “dernier exercice clôturé”. Les travaux parlementaires sont muets sur les raisons de la modification du texte. On peut d’ailleurs se demander si le législateur a bien perçu les difficultés pratiques liées à l’application stricte de la disposition légale.

⁹¹. M. DAVAGLE, “Mémento...”, *o.c.*, 2003, n° 21/9, p. 263; D. VAN GERVEN, “Handboek verenigingen”, *o.c.*, 2002, n° 310, p. 261.

⁹². Amendement n° 260, *Doc. Sénat*, 283/16, p. 160.

⁹³. Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, p. 148.

⁹⁴. Art. 151 C.succ.; A. CUVELIER, “Commentaires des droits de succession”, *Rép. not.*, Bruxelles, Larcier, Tome XV, livre II, 1987, n° 1566, p. 1182; Rapport de la Cour des Comptes, *o.c.*, avril 2003, pp. 34-38; M. DAVAGLE, “Mémento...”, *o.c.*, 2003, p. 566; E. GAILLY, *La fiscalité des ASBL*, Bruxelles, Éd. Licap, 1997, p. 167; H. LOUVEAUX, *Fiscalité du secteur non-marchand*, Bruxelles, Kluwer Éditions juridiques, 1999, p. 136.

⁹⁵. Voy. aussi Com. I.R. 360/33.

⁹⁶. Q.P. du 22 juin 2000, député Eerdeken, *Bull. contr.*, n° 820, 11/2001, pp. 2481-82.

⁹⁷. *Doc. Ch.*, 1854/1, p. 85 et document en première lecture au Sénat, *Doc. Sénat*, 283/16, p. 94.

Il nous semble toutefois que le texte du rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 19 décembre 2003 permettrait d'envisager une interprétation selon laquelle le franchissement des seuils ne serait opérant que pour l'avenir⁹⁸.

En second lieu, la loi ne prévoit pas la double règle d'inertie temporelle (art. 15, § 2, al. 2 et 3, C.soc.) qui conduit à ce qu'un seuil soit franchi au terme de deux exercices consécutifs⁹⁹.

Ces difficultés liées au franchissement des seuils auront des conséquences notamment:

- a) pour les petites ASBL qui acquerront le statut de grandes;
- b) pour les grandes ASBL qui acquerront le statut de très grandes, ce qui les conduira à publier un schéma complet (au lieu d'abrégé) (*cf. infra*, n° 98) et à devoir nommer un commissaire (*cf. infra*, n° 143).

On relèvera enfin que l'article 17, § 3 nouveau de la loi prévoit d'atteindre les critères tandis que l'article 17, § 5 prévoit de les dépasser. Cette différence de terminologie n'est pas très significative mais cela manque de rigueur.

6.9. Synthèse

31. À l'occasion des débats parlementaires, certains ont eu le sentiment que les critères appliqués aux ASBL étaient plus sévères que ceux prévus par la loi de 1975¹⁰⁰. Cette crainte est non fondée.

En premier lieu, au niveau des obligations comptables, les ASBL bénéficient du régime de la comptabilité simplifiée aussi longtemps qu'elles ne réunissent pas deux critères parmi trois, alors que le commerçant se voit imposer tel ou tel régime comptable au départ du seul critère du chiffre d'affaires. Il est vrai que ce dernier critère est plus élevé (500.000 EUR)¹⁰¹ pour les commerçants que pour les ASBL (250.000 EUR) mais lorsqu'on conjugue les trois critères applicables aux ASBL (5 personnes, 250.000 EUR et 1.000.000 EUR), il est évident que nombre d'ASBL "grandes" pourront bénéficier du système simplifié. Les exigences sont donc beaucoup plus souples au niveau des ASBL.

En ce qui concerne le contenu de la comptabilité simplifiée, on notera que le "petit" commerçant doit tenir au minimum trois journaux alors que la petite ASBL ne doit compléter qu'un journal unique (*cf. infra*, n° 43).

En second lieu, au niveau des obligations de publicité des comptes, la comparaison entre un commerçant personne physique et une ASBL est dénuée de tout fondement. La personne physique est par définition responsable de toutes ses dettes et il n'y a donc pas lieu d'exiger de transparence externe. La comparaison doit être opérée entre personnes morales bénéficiant d'une personnalité juridique distincte au sein de laquelle les associés ou les membres ne contractent pas d'engagement à titre personnel. Il apparaît qu'une société commerciale à responsabilité limitée, aussi minime soit-elle, doit déposer un schéma abrégé de comptes annuels (13 pages) alors qu'une petite ASBL devra déposer des documents extrêmement sommaires (*cf. infra*, n° 168). Ici aussi, les exigences sont beaucoup plus souples au niveau des ASBL.

CHAPITRE III. LES PETITES ASBL

§ 1. Généralités

32. L'article 17, § 2 de la loi prévoit pour les petites ASBL une comptabilité "simplifiée". Cette expression est bien connue des praticiens de la comptabilité puisqu'elle est également utilisée pour viser le système applicable aux petits commerçants bien que l'article 5 de la loi du 17 juillet 1975 ne mentionne pas expressément cette terminologie.

Expressions identiques mais réalité différente. D'un côté, trois journaux, de l'autre, un livre comptable unique. D'un côté, un enregistrement d'achats et de ventes, de l'autre, un enregistrement des mouvements de caisse.

Il faudra donc veiller à ne pas créer un amalgame entre ces

deux notions bien distinctes. Le législateur a d'ailleurs clairement voulu que les petites ASBL ne soient pas soumises à la loi du 17 juillet 1975.

33. Ce même article 17, § 2 de la loi de 1921 précise que les petites ASBL tiennent une comptabilité simplifiée selon un modèle établi par le Roi.

La version initiale du projet de loi¹⁰² ne prévoyait pas de modèle minimum. Les associations étaient donc libres de déterminer, comme elles l'entendaient, leurs exigences comptables minimales. C'était en quelque sorte un *statu quo* par rapport à l'ancien article 2, 9° qui laissait le soin de régler dans les statuts le "mode de règlement des comptes".

⁹⁸. Voyez l'expression "à partir du moment où..." Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre 2003, p. 61.929, al. 4.

⁹⁹. Pour des exemples pratiques, voy. *Vademecum IRE* 2002, pp. 628-632.

¹⁰⁰. Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, p. 162; *Ann. Sénat* 13 juin 2001, séance du matin, 2-123, p. 14.

¹⁰¹. Nous arrondissons en euros le montant de 20.000.000 FB repris à l'art. 1er, al. 1er de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi de 1975.

¹⁰². Art. 17, § 2, *Doc. Sénat*, 283/16, p. 93.

Le ministre proposa au Sénat¹⁰³ de fixer un socle minimum d'obligations comptables et de laisser au Roi le soin de déterminer un modèle. Tout d'abord au Sénat puis de retour à la Chambre, cette disposition fit l'objet de multiples amendements, certains visant à la supprimer¹⁰⁴, à fixer le modèle dans la loi plutôt que de déléguer ce pouvoir au Roi¹⁰⁵, à annexer le plan comptable à la loi¹⁰⁶, à imposer un arrêté royal à délibérer au Conseil des ministres après consultation du secteur¹⁰⁷ ou encore à donner audit arrêté royal une simple valeur indicative¹⁰⁸. Tous ces amendements furent rejetés et le ministre confirma que les dispositions réglementaires à prendre auraient une valeur impérative¹⁰⁹.

34. Le ministre de la Justice prit l'avis de la Commission des normes comptables¹¹⁰ et le texte de l'arrêté royal fut sanctionné par le Roi le 26 juin 2003 et publié au *Moniteur belge* du 11 juillet (éd. 2)¹¹¹.

Tout au long de ses travaux, la Commission des normes comptables consulta largement les milieux associatifs et les trois Instituts économiques (IRE, IEC, IPCF)¹¹².

On notera que le rapport au Roi de l'arrêté royal a une portée plus large que la seule problématique de la comptabilité simplifiée. Le contexte général du droit commun comptable des associations (petites ou grandes) et son évolution sont par exemple commentés.

35. L'article 17, § 2 de la loi précise que la comptabilité simplifiée porte au minimum sur les mouvements des disponibilités. Il appartient au Roi de fixer ce modèle minimum.

Les ASBL peuvent bien entendu aller au-delà du minimum réglementaire (*cf. infra*, n° 44).

§ 2. Les principes du nouveau référentiel comptable

36. L'arrêté royal du 26 juin 2003 s'articule autour des principes suivants:

a) la détermination d'un socle minimum; l'article 2 précise que le livre comptable proposé est un modèle

minimum; les ASBL qui le souhaitent peuvent aller au-delà; on retrouve les mêmes principes aux articles 12 (état de recettes et dépenses) et 13 (état du patrimoine); une comptabilité de caisse et uniquement de caisse (art. 2);

c) un livre comptable unique (art. 2);

d) la définition du concept "comptes annuels" visé aux articles 17, § 1^{er} et 26*novies*, § 1^{er}, alinéa 2, 5^o de la loi (art. 9)¹¹³;

e) l'obligation de dresser une fois l'an un inventaire (art. 5 et 14);

f) la nécessité de respecter certaines conditions si une petite ASBL souhaite opter pour le référentiel comptable applicable aux grandes ASBL (art. 15).

37. Les comptes annuels se composent (art. 9) d'¹¹⁴:

a) un état de dépenses et de recettes, selon un schéma minimum prévu par l'article 12;

b) une annexe dont le contenu est prévu à l'article 13, à savoir¹¹⁵:

– d'une part, des informations diverses prévues aux articles 6 (résumé des règles d'évaluation), 7 (modifications aux règles d'évaluation), 11 (dérogation aux principes de prudence) et 14 (avoirs difficilement évaluables et droits et engagements significatifs);

– d'autre part, un état du patrimoine (art. 14).

La partie (a) découle de la comptabilité, ce qui n'est pas le cas de la partie (b) (l'annexe). Le gouvernement a souhaité¹¹⁶ que l'état du patrimoine soit repris dans une annexe clairement distincte de l'état des recettes et dépenses afin d'éviter toute confusion et de laisser croire que l'ensemble de l'information financière reposerait sur un système comptable.

Il n'est pas nécessaire de mentionner les chiffres de l'exercice précédent alors qu'il s'agit d'une obligation pour les sociétés commerciales même petites (art. 83, al. 1^{er}, A.R. 30 janvier 2001).

On notera encore que les comptes annuels sont libellés en euro, sans décimales (art. 9, *in fine*)¹¹⁷.

¹⁰³. Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, p. 125; voy. le nouveau texte, p. 121.

¹⁰⁴. Amendement n° 2 A, Rapport Hove, *Doc. Ch.*, 1301/008, p. 17.

¹⁰⁵. Amendement n° 33, *ibid.*, p. 19; voy. aussi au Sénat l'amendement n° 259, *Doc. Sénat*, 283/16, p. 160 et p. 123.

¹⁰⁶. Rapport Hove, *Doc. Ch.*, 1301/008, p. 22; Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, p. 24.

¹⁰⁷. Amendement n° 34, *Doc. Ch.*, 1301/008, pp. 20 et 22; Amendement n° 291, *Doc. Sénat*, 283/16, p. 163; voy. aussi Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, pp. 57 et 126.

¹⁰⁸. Amendement 86 A, *Doc. Ch.*, 1301/021, p. 7.

¹⁰⁹. Rapport Hove, *Doc. Ch.*, 1301/021, p. 8.

¹¹⁰. Voy. le mémorandum de la CNC au gouvernement, juillet 2003, n° 3, p. 4, disponible sur le site www.cnc-cbn.be.

¹¹¹. Au sein du présent chapitre, l'arrêté royal du 26 juin 2003 relatif à la comptabilité simplifiée sera dénommé "arrêté royal" ou "A.R."

¹¹². Voy. les informations sur le site www.cnc-cbn.be; IRE, *Rapport annuel* 2002, pp. 103-104.

¹¹³. Voy. aussi Rapport au Roi, *M.B.* 11 juillet 2003, p. 37.655, al. 6.

¹¹⁴. Le texte de l'art. 9 est fort similaire au texte de l'art. 22 A.R. 30 janvier 2001.

¹¹⁵. Voy. aussi Rapport au Roi, *M.B.*, p. 37.655, deux derniers al.

¹¹⁶. Rapport au Roi, *M.B.*, p. 37.655, deux derniers al.

¹¹⁷. Par analogie, voy. art. 170, § 1^{er}, al. 2 A.R. 30 janvier 2001.

38. Les comptes annuels ne doivent pas répondre au concept de l'image fidèle. On notera à cet égard la différence de texte entre l'article 11 de l'arrêté royal et l'article 24 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001. Cette différence est logique car des comptes annuels établis au départ d'une part, d'une comptabilité de caisse (état de recettes et dépenses) et, d'autre part, d'un inventaire (état du patrimoine) ne sauraient conduire à une image fidèle de la situation financière.

Les termes "prudence, sincérité et bonne foi" de l'article 11 sont identiques à ceux utilisés à l'article 32 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 pris en exécution du Code des sociétés. Le terme "clarté" également repris à l'article 11 de l'arrêté royal du 26 juin 2003 est identique au terme utilisé à l'article 25, § 1^{er} de l'arrêté royal du 30 janvier 2001.

§ 3. La tenue de la comptabilité

3.1. Une comptabilité de caisse

39. La comptabilité est une comptabilité de caisse et uniquement de caisse.

L'article 2 de l'arrêté royal ne reprend pas l'expression "au minimum" qui figure à l'article 17, § 2 de la loi.

Le rapport au Roi précise que la comptabilité ne reprendra aucune autre opération que les mouvements de disponibilités¹¹⁸. Il ne peut donc être question de comptabiliser toutes les opérations et par exemple certaines factures d'achat impayées. La réception d'une facture d'achat ne fait pas l'objet d'un enregistrement; seul, le paiement de la facture peut être enregistré.

Les petites ASBL ont le choix entre deux systèmes comptables, à savoir soit le *cash basis accounting* (art. 2), soit l'*accrual basis accounting* (art. 15) mais il est interdit de recourir tantôt à l'un, tantôt à l'autre. C'est tout ou rien. C'est le seul moyen de disposer d'une information financière uniforme, cohérente et compréhensible par les membres et par les tiers. L'article 15, alinéa 2 de l'arrêté royal interdit clairement le "*framework shopping*".

Les ASBL assujetties à la TVA devront donc limiter la prise en compte des factures d'achat aux seules factures payées. Au niveau des factures de ventes, il semble peu probable qu'une ASBL travaillant avec des clients payant à terme puisse réunir les critères répondant au statut de "petite ASBL".

40. Il n'existe pas de définition de "comptabilité de caisse". L'article 17, § 2 de la loi ou l'article 2 de l'arrêté royal précisant "les mouvements des disponibilités en espèces et en comptes" constituera certes la référence mais une doctrine devra se construire pour résoudre les problèmes d'interprétation.

Dans les normes internationales, on trouve la définition suivante: "*The cash basis of accounting recognizes transactions and events only when cash (including cash equivalents) is received or paid by the entity*"¹¹⁹.

On peut à ce stade déjà formuler l'un ou l'autre commentaire. Les mouvements "en comptes" à enregistrer sont ceux sur les comptes à vue. Ne sont pas visés les comptes à terme¹²⁰, les comptes titres ou encore par exemple les comptes de cautions locatives. Sont par contre visées, les opérations tant externes (mouvements avec les tiers) qu'internes (transfert de banque à banque ou de caisse à banque)¹²¹.

Les transferts de compte à vue vers un autre compte à terme, de banque à banque ou de caisse à banque et *vice versa*, constituent à chaque fois une recette et une dépense. Étant donné que le total des recettes constitue un élément d'appréciation de la taille d'une ASBL, ces mouvements "cumulés" ne sont pas neutres. Une solution consiste à, par exemple, créer une colonne supplémentaire par rapport au schéma de livre comptable repris à l'annexe A de l'arrêté royal, colonne intitulée "transfert de fonds". L'utilisation de cette colonne devrait permettre de rendre neutres les transferts de fonds.

3.2. Les dons en nature

41. Les ASBL connaissent des "mouvements", des opérations qu'il n'est pas d'usage de rencontrer dans les sociétés commerciales. Nous pensons ici aux dons en nature, aux locaux mis gratuitement à disposition, aux heures prestées par les bénévoles, etc.

Ces opérations ne doivent pas être transcrites dans la comptabilité. Mais si l'actif reçu (un stand ou un chapiteau, par exemple) est toujours présent à la clôture, il devra être repris à l'inventaire (art. 5 A.R.). Cela ne saurait évidemment pas viser les heures prestées en cours d'exercice par des bénévoles.

Il convient d'ailleurs de souligner que l'arrêté royal ne précise pas que la comptabilité doit être complète comme cela est prévu à l'article 3, alinéa 1^{er} de la loi du 17 juillet 1975. Cela coule de source dès l'instant où le système comptable ne prévoit l'enregistrement que des mouvements de caisse¹²².

¹¹⁸. Rapport au Roi, *M.B.*, p. 37.653, dernier al.

¹¹⁹. IPSAS (International Public Sector Accounting Standard) *Financial reporting under the cash basis of accounting* janvier 2003, § 1.2.2., p. 10, disponible sur le site www.ifac.org.

¹²⁰. *Ibid.*, p. 37.653, avant-dernier al.

¹²¹. *Ibid.*, p. 37.653, dernier al.

¹²². *Ibid.*, p. 37.653, dernier al.

3.3. L'interdiction de compensation

42. Comme c'est le cas pour les sociétés commerciales (art. 25, § 2, A.R. 30 janvier 2001), toute compensation est interdite (art. 12, al. 3, A.R.).

Dans le cas où une ASBL organise une manifestation où les recettes s'élèveraient à 10.000 EUR et les dépenses à 4.000 EUR, il ne peut être question d'enregistrer un seul mouvement de 6.000 EUR.

3.4. Un livre journal unique

43. L'arrêté royal prévoit (art. 2) un livre comptable unique. Cela permet d'éviter toute la problématique des centralisations de journaux afin de rendre les écritures irréversibles¹²³.

Le modèle prévu à l'annexe A de l'arrêté royal constitue un minimum. Les associations peuvent donc décider d'ajouter des colonnes supplémentaires mais en respectant le principe de la comptabilité de caisse (cf. *supra*, n° 39). Ces informations complémentaires seront souvent utiles voire nécessaires à l'égard d'autorités subsidiaires ou de l'administration de la TVA par exemple. Certaines ASBL estimeront utile d'ajouter une colonne "investissements" pour faciliter l'établissement de la déclaration à la taxe sur le patrimoine¹²⁴.

Le rapport au Roi¹²⁵ précise que ce modèle minimum devra souvent être adapté. Le principe qui doit primer est celui visé à l'article premier de l'arrêté royal, à savoir que la comptabilité doit être appropriée à la nature et à l'étendue des activités de l'association¹²⁶.

Le livre comptable unique peut être modifié quant au fond. Il peut aussi être modifié quant à la forme. La seule exigence est de ne pas omettre les mentions minimales prévues à l'annexe A. En pratique, de nombreuses ASBL élaboreront leur propre fichier informatique (si ce n'est déjà fait) ou feront l'acquisition d'un modèle qui sera proposé sur le marché. Le rapport au Roi précise que le collage dans le livre unique de fichiers informatiques sera autorisé¹²⁷.

L'annexe A prévoit deux colonnes distinctes pour "banque" et "caisse". Il est évident que si l'ASBL ne travaille qu'avec une banque ou une caisse, une colonne sans objet peut être omise.

¹²³. Voy. art. 4, al. 3 et 4, loi 17 juillet 1975.

¹²⁴. Taxe compensatoire des droits de succession, artt. 21 et 151 C.succ.; M. DAVAGLE, "Mémento...", *o.c.*, 2003, pp. 561-566.

¹²⁵. Rapport au Roi, *M.B.*, p. 37.654, al. 2.

¹²⁶. Par analogie, voy. art. 2 loi du 17 juillet 1975.

¹²⁷. Rapport au Roi, *M.B.*, p. 37.654, al. 5 et note 2, p. 37.655.

¹²⁸. *Ibid.*, p. 37.653, al. 5 et 6.

¹²⁹. *Ibid.*, p. 37.654, al. 4.

¹³⁰. Par analogie, art. 7, § 1er, loi de 1975.

Étant donné que les dispositions relatives à la tenue des livres comptables des sociétés commerciales et des grandes ASBL devraient être "modernisées" d'ici peu (cf. *infra*, n° 78), en autorisant de manière expresse l'usage de supports informatiques, on peut se demander si cette évolution ne devrait pas aussi être appliquée aux petites ASBL. Cela nécessiterait bien entendu une adaptation de l'arrêté royal du 26 juin 2003.

3.5. Une structure de dépenses "par nature"

44. Dans l'hypothèse où une ASBL serait tenue d'organiser une comptabilité "analytique" par projet¹²⁸ pour répondre par exemple aux exigences d'une autorité subsidiaire, il faudra veiller à respecter la structure "par nature" des dépenses, à savoir les marchandises et services, les rémunérations, les services et biens divers et "autres". Il n'est pas possible de supprimer cette ventilation minimale pour la remplacer par quatre colonnes intitulées projet A, B, C, D. En effet, l'état des recettes et dépenses (art. 12) décrit à l'annexe B doit contenir des informations minimales par nature de dépenses en vue de l'information des membres et des tiers.

L'arrêté royal du 26 juin 2003 ne donne pas de définition des rubriques "services et biens divers", "marchandises et services", etc. mais il paraît assez évident qu'on peut en cette matière se référer au droit commun comptable.

3.6. Les formalités de cote et de visa

45. Les formalités du visa sont très simplifiées par rapport aux formalités à réaliser par un petit commerçant.

Le visa au greffe (A.R. 12 septembre 1983, art. 5) est remplacé (art. 3, § 2) par un visa apposé par la ou les personnes habilitées à représenter l'association¹²⁹. On notera qu'à l'inverse d'un visa par le greffe, le visa ici prévu a lieu d'une part, avant la première utilisation du livre et d'autre part, chaque année. Cela devrait sensibiliser les administrateurs à un minimum de rigueur administrative.

Le livre devra être coté (art. 3, § 1^{er})¹³⁰, c'est-à-dire paginé de manière inaltérable.

3.7. Les enregistrements comptables

46. Le livre doit (art. 3, § 3)¹³¹ être tenu par ordre de dates, sans blanc ni lacunes et les opérations enregistrées sans retard (art. 2)¹³².

Ces dispositions sont évidentes pour assurer le caractère fiable de la comptabilité¹³³.

Le terme “sans retard” doit s’apprécier par rapport au paiement reçu ou opéré¹³⁴. Une facture d’achat demeurera inexistante d’un point de vue comptable tant qu’elle n’a pas été payée.

Certaines ASBL devront probablement à l’avenir se montrer un peu plus rigoureuses afin de respecter les dispositions réglementaires. Il ne sera plus possible par exemple d’attendre la fin de l’exercice pour enregistrer les caisses éparpillées chez les différents bénévoles.

3.8. Les pièces justificatives

47. Les principes liés aux pièces justificatives (art. 4) sont inspirés du droit commun comptable¹³⁵. Le rapport au Roi précise que les avis de la Commission des normes comptables pourront servir de référence¹³⁶.

Ces dispositions nouvelles ne devraient pas créer de bouleversement dans les petites ASBL. Les trésoriers avaient déjà l’habitude de conserver les factures d’achat. Ils devront peut-être maintenant prendre l’habitude de les numéroter et de les référencer par rapport à l’inscription dans le livre comptable. Quant aux opérations de recettes, elles ne font pratiquement jamais l’objet d’une pièce justificative particulière tout comme les inscriptions journalières des ventes au détail d’un commerçant¹³⁷.

3.9. La conservation des documents comptables

48. Le livre comptable doit (art. 3, § 4) être conservé en original pendant dix ans¹³⁸.

Les pièces justificatives doivent (art. 4, al. 2) être conservées en original ou en copie pendant dix ans; ce délai est réduit à

trois ans pour les pièces qui ne seront pas appelées à faire preuve à l’égard des tiers.

§ 4. L’état de recettes et dépenses

49. L’état de recettes et dépenses prévu à l’article 12 de l’arrêté royal est un état annuel de synthèse qui résulte directement du livre comptable sans addition ou omission, en reprenant les totaux dudit livre¹³⁹.

Les mentions minimales obligatoires sont prévues à l’annexe B et correspondent aux totaux du livre comptable unique repris à l’annexe A. Il va sans dire que, sauf circonstances exceptionnelles, les totaux des recettes et des dépenses ne seront pas équivalents.

Ce document fait partie des comptes annuels visés à l’article 9. Les membres et les tiers en auront donc connaissance. La classification par “nature” de dépenses ou de recettes prévue par l’arrêté royal permet d’uniformiser l’information financière. Il ne sera pas possible de dresser un état de synthèse par “projet” par exemple (*cf. supra*, n° 44).

§ 5. L’inventaire et l’état du patrimoine

5.1. Généralités

50. À l’occasion des débats parlementaires, il fut rappelé qu’on ne pouvait exiger des ASBL l’établissement d’un bilan¹⁴⁰.

L’acception habituelle du terme “bilan” est une situation active et passive, établie au départ d’une comptabilité en partie double (débit-crédit) (art. 4, al. 1^{er}, loi de 1975), conformément à un schéma déterminé (art. 82, § 1^{er}, al. 1^{er}, A.R. 30 janvier 2001) et dont les totaux de l’actif et du passif sont égaux.

Ce concept est parfois confondu avec celui de l’inventaire consistant à dresser un état des avoirs et des dettes. Les “petits” commerçants sont soumis à cette obligation de l’inventaire (art. 9, § 1^{er}, loi de 1975) ainsi qu’à l’établissement d’un “état descriptif” constituant les comptes annuels (art. 10, § 1^{er}, *ibid.*) alors qu’ils ne sont pas soumis à la tenue d’une comptabilité en partie double¹⁴¹.

¹³¹. Par analogie, art. 8, § 1^{er}, loi de 1975.

¹³². Par analogie, art. 4, al. 2, loi de 1975.

¹³³. Sur les principes d’une comptabilité “régulière”, voy. Avis CNC n° 174/1, *Bull. C.N.C.*, n° 38, février 1997, 35 p.

¹³⁴. Rapport au Roi, *M.B.*, p. 37.653, dernier al.

¹³⁵. Par analogie, voy. art. 6, al. 1^{er} et 4, loi de 1975.

¹³⁶. Rapport au Roi, *M.B.*, p. 37.654, al. 6 et 7.

¹³⁷. Par analogie, voy. art. 6, al. 2 et 3, loi de 1975; on notera que le Roi n’a jamais pris l’arrêté d’exécution prévu à l’art. 6, al. 3.

¹³⁸. Par analogie, voy. art. 8, § 2, loi de 1975.

¹³⁹. Rapport au Roi, *M.B.*, p. 37.654, al. 4.

¹⁴⁰. Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, p. 124.

¹⁴¹. G. GELDERS, “Un droit comptable pour les ASBL”, in *Liber Amicorum Henri Olivier*, Bruges, La Charte, 2000, pp. 265-290, plus spéc. p. 276; M. DE WOLF, “Droit comptable, rapports révisoraux et code des sociétés”, *Rev. not. b.* 2001, pp. 515-537, plus spéc. n° 9 *in fine*, pp. 524-525.

L'obligation de dresser un inventaire et de le synthétiser dans un état descriptif ne doit donc pas être confondue avec l'obligation d'établir un bilan¹⁴². Le premier résulte notamment d'un "comptage" ponctuel une fois l'an¹⁴³; le second résulte d'un système comptable élaboré, complet et construit au jour le jour tout au long de l'exercice social, conduisant *in fine* à ce que le solde du compte de résultats soit reporté au bilan.

51. Le rapport au Roi précise que l'établissement d'un inventaire (art. 5) conduisant à un état du patrimoine a été jugé nécessaire dans un souci de transparence¹⁴⁴ tant à l'égard des membres que des tiers.

Cela n'aurait en effet pas beaucoup de sens de donner une information limitée aux totaux des recettes et dépenses de l'exercice sans même donner la situation des avoirs en caisse ou en banque au moment de la clôture. En outre, l'ASBL est peut-être propriétaire d'un immeuble, d'un véhicule ou d'un ensemble d'œuvres d'art obtenu en cours d'exercice via un don ou un legs. Ces informations paraissent essentielles pour assurer une transparence minimale.

Dès l'instant où le législateur prévoit pour toutes les ASBL l'obligation d'établir des comptes annuels (art. 17, § 1^{er} de la loi), il semble cohérent que l'arrêté d'exécution prévoit l'établissement une fois l'an d'un état du patrimoine. Certains auteurs ont souligné que la détermination d'un état du patrimoine par le biais de dispositions réglementaires dépassait l'habilitation conférée au Roi¹⁴⁵.

Cet état du patrimoine (art. 14 A.R.) n'est pas un bilan. Ainsi que cela ressort de l'annexe C, les totaux des avoirs et des dettes ne doivent pas nécessairement correspondre. Il n'est, en outre, pas prévu d'effectuer le total.

Il convient de souligner qu'à l'inverse des grandes ASBL, les petites ASBL n'ont pas d'obligation de dresser un état d'ouverture au 1^{er} janvier du premier exercice comptable auquel s'appliquent les nouvelles dispositions (*cf. infra*, n° 123). La première obligation à cet égard pour les petites ASBL se situe au 31 décembre de l'exercice social.

Les petites ASBL ne sont pas tenues de mentionner des chiffres de l'exercice précédent, comme c'est le cas pour les grandes ASBL (*cf. infra*, n° 96).

5.2. L'inventaire

52. L'inventaire doit être organisé une fois l'an "à la date

choisie" (art. 5). Nous avons déjà lu qu'une ASBL ne doit pas nécessairement clôturer son exercice social le 31 décembre (*cf. supra*, n° 29).

Par contre, bien que le texte réglementaire ne le prévoit pas explicitement, l'inventaire doit, à notre avis, avoir lieu au moment de la clôture de l'exercice social puisqu'il conduit à l'état du patrimoine qui fait partie des comptes annuels.

53. L'obligation de dresser un inventaire est, en droit commun, accompagnée d'une obligation de transcription dans un livre (le "livre d'inventaire") (art. 9, § 1^{er}, loi de 1975).

Cette obligation de la tenue d'un livre d'inventaire n'est pas prévue au niveau des petites ASBL.

5.3. Les règles d'évaluation

54. Pour pouvoir dresser inventaire, il faut au préalable définir des règles d'évaluation.

En droit commun comptable, ces règles d'évaluation sont soit libres pour les petits commerçants (art. 9, § 1^{er}, loi de 1975), soit imposées pour les sociétés (art. 92, § 1^{er}, al. 1^{er}, C.soc. renvoyant à l'A.R. 30 janvier 2001). Le Roi pouvait et peut prendre un arrêté d'exécution prévu à l'article 9, § 2, alinéa 2 de la loi de 1975 afin de fixer des règles d'évaluation pour les petits commerçants mais cela n'a pas été le cas à ce jour.

L'article 6, alinéa 1^{er} de l'arrêté royal précise que ces règles d'évaluation peuvent être librement décidées par le conseil d'administration et ne renvoie en aucune manière au droit commun comptable. Cette "liberté" a ses limites. D'une part, l'article 5 impose de procéder au relevé physique avec prudence, sincérité et bonne foi¹⁴⁶ et l'article 8 prévoit que les évaluations doivent répondre aux mêmes critères¹⁴⁷. D'autre part, l'état du patrimoine basé sur l'inventaire fait partie des comptes annuels et doivent aussi être établis avec prudence, sincérité, bonne foi et clarté (art. 11, al. 2). Le rapport au Roi précise¹⁴⁸ encore que les petites ASBL pourront s'inspirer, si elles le souhaitent, des règles fixées pour les grandes ASBL (*cf. infra*, n° 82). Ce n'est bien entendu pas une obligation.

Les règles d'évaluation doivent être résumées à l'annexe (art. 6, al. 2). Cette disposition classique en droit commun comptable¹⁴⁹ s'impose naturellement pour permettre aux lecteurs de l'information financière de comprendre la portée

^{142.} Voy. Ch. FISCHER, "L'inventaire, une notion comptable peu définie par la loi", *C.F.P.* 2000, pp. 427-436.

^{143.} Sur la notion d'inventaire, voy. Avis 174-1 de la CNC, "Principes d'une comptabilité régulière", *Bull. C.N.C.*, n° 38, février 1997, § III, F, pp. 24-25.

^{144.} Rapport au Roi, *M.B.* 11 juillet 2003, p. 37.654, al. 9.

^{145.} F. MOÏSES, *o.c.*, *R.D.C.* 2003, n° 12, p. 717; M. DE WOLF, "La tenue des comptes des petites associations", *Non-marchand* 2003-2, n° 12, pp. 89-99, plus spéc. n° 7, pp. 97-98; G. GELDERS, "La comptabilité et les comptes annuels des petites ASBL", *Actualité comptable* 22 août 2003, pp. 1-5.

^{146.} Voy. par analogie l'art. 9, § 1^{er}, loi de 1975.

^{147.} Voy. par analogie l'art. 32 A.R. 30 janvier 2001.

^{148.} Rapport au Roi, *M.B.* 11 juillet 2003, p. 37.654, al. 10 et 11.

^{149.} Voy. par analogie l'art. 28, § 1^{er}, al. 2, A.R. 30 janvier 2001.

de celle-ci. Certains auteurs¹⁵⁰ se sont étonnés de ce que ce formalisme aille au-delà des obligations imposées aux commerçants. À tort, selon nous car un commerçant ne publie pas de comptes annuels tandis qu'une petite ASBL est soumise à cette obligation. Il est malaisé de lire des comptes annuels sans connaître les règles d'évaluation qui ont présidé à leur établissement.

55. Les règles d'évaluation doivent être identiques d'un exercice à l'autre (art. 7, al. 1^{er}). Toute modification doit être justifiée à l'annexe (art. 7, al. 3). Il s'agit aussi d'une disposition classique du droit commun comptable¹⁵¹.

5.4. Les opérations de relevé d'inventaire

56. Une fois les règles d'évaluation établies, les administrateurs – en pratique, il s'agira souvent du trésorier – procéderont à l'inventaire.

La première opération consistera souvent à vérifier les extraits de comptes bancaires et les soldes de caisse avec la comptabilité. Il faudra aussi s'assurer qu'une caisse ne se trouve pas chez l'un des membres.

Il faudra ensuite inventorier les immobilisés (immeubles, matériel, véhicules), les stocks (vieux vêtements, denrées, etc.) dont certains résulteront de dons ou legs en nature reçus au cours de l'exercice, les créances, les dettes bancaires, les dettes envers les fournisseurs, les éventuelles dettes salariales (en ce inclus les provisions pour pécule de vacances par exemple), les dettes à l'égard des membres (avances de fonds), etc.

Les droits et engagements, s'ils sont significatifs (art. 14, al. 3), devront être relevés. On pense ici à d'éventuels litiges en cours, à des engagements locatifs (baux), à des legs attribués à l'ASBL et acceptés par elle (par exemple, un immeuble) "en attente" de la clôture des formalités de succession¹⁵² chez le notaire, etc.

Cette opération d'inventaire sera probablement plus fastidieuse la première fois. Par la suite, après une première expérience, les choses devraient être facilitées.

5.5. L'état du patrimoine

57. Les petites ASBL seront soumises à l'obligation de compléter une fois l'an un état du patrimoine (art. 14).

Cet état du patrimoine résulte directement de l'inventaire (art. 14, al. 1^{er}). Il fait partie de l'annexe qui est une des deux composantes des comptes annuels. L'annexe ne résulte pas de la comptabilité (*cf. supra*, n° 37).

L'état du patrimoine doit comprendre au minimum (art. 13) les mentions prévues dans le schéma repris à l'annexe C. Comme pour le livre comptable unique, des modifications de fond et de forme peuvent être apportées (*cf. supra*, n° 43) à la condition de respecter le socle minimum.

Cet état du patrimoine n'est pas un bilan (*cf. supra*, n° 50). Les termes "actif-passif" ne sont pas utilisés. Les totaux ne sont pas obligatoires et ne doivent pas nécessairement correspondre.

58. L'état du patrimoine doit reprendre:

- a) tous les avoirs et dettes (art. 14, al. 2);
- b) les droits et engagements susceptibles d'avoir une influence importante (art. 14, al. 3).

On remarquera que le seuil de matérialité¹⁵³ ne s'applique qu'aux droits et engagements. Ce seuil n'est pas prévu pour les avoirs et dettes. Une dette ou une créance, fût-elle d'un euro, doit être reprise. Le rapport au Roi précise bien que *tous* (c'est nous qui soulignons) les avoirs et dettes doivent être repris¹⁵⁴. Une exception est toutefois prévue pour certains immobilisés jugés non significatifs (*cf. infra*, n° 61).

5.6. Les créances

59. En ce qui concerne l'inventaire des avoirs, une attention particulière devra être réservée aux créances à l'encontre des membres.

Les nouvelles dispositions légales (art. 2^{ter} de la loi) accordent un statut distinct aux membres adhérents par rapport aux membres (aussi appelés les "membres effectifs"). Les membres effectifs sont redevables d'une cotisation (art. 2, 8° de la loi) et peuvent être réputés démissionnaires en cas de non-paiement (art. 12, al. 1^{er} de la loi)¹⁵⁵. Par ailleurs, les statuts d'ASBL prévoient fréquemment que seuls les membres en règle de cotisation bénéficient du droit de vote.

L'inventaire des créances éventuelles en fin d'exercice peut donc s'avérer important. Il faudra souvent s'en référer aux statuts pour savoir si la créance est certaine ou pas. Souvent, les ASBL ne détiennent pas de réelle créance à l'encontre

¹⁵⁰ F. MOISES, *o.c.*, R.D.C. 2003, pp. 711-742, plus spéc. n° 12, p. 717.

¹⁵¹ Voy. par analogie les artt. 29 et 30 A.R. 30 janvier 2001.

¹⁵² Sur la procédure d'acceptation des libéralités, voy. p. ex. M. DAVAGLE, "Mémento...", *o.c.*, 2003, pp. 349-351; J. 'T KINT, *Rép. not., o.c.*, 1999, n°s 250-255, pp. 158-160.

¹⁵³ Voy. par analogie l'art. 25, § 3, al. 2, A.R. 30 janvier 2001.

¹⁵⁴ Rapport au Roi, *M.B.*, p. 37.654, dernier al.

¹⁵⁵ M. DAVAGLE, "Mémento...", *o.c.*, 2003, pp. 111-114.

d'un membre, le non-paiement de la cotisation étant sanctionné par une démission d'office¹⁵⁶.

5.7. Les immobilisés grevés de contraintes ou la notion d'"agency"

60. L'arrêté royal (art. 14, al. 2) prévoit des dispositions tout à fait spécifiques pour les immobilisés qui n'appartiennent pas en pleine propriété à l'ASBL¹⁵⁷. Le schéma repris à l'annexe C prévoit une mention distincte de ces éléments.

Il arrive fréquemment que des ASBL soient effectivement propriétaires d'un bien immobilisé (par exemple, un musée, une abbaye, un stade sportif, etc.) mais que cette propriété soit grevée de tellement de servitudes (laisser l'accès gratuit au public, interdiction de le vendre, de le donner en hypothèque, interdiction d'y apporter des aménagements, etc.) qu'il ne s'agit plus d'une "pleine propriété" dans son acception habituelle. L'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux grandes ASBL (art. 19, § 1^{er}, 2^o) définit ces immobilisations comme "les immobilisations dont l'association a la pleine propriété mais dont elle ne peut user ou disposer librement en raison de contraintes qui lui sont imposées". Dans ce cas, une mention dans une rubrique distincte est prévue dans l'état du patrimoine (annexe C).

Les normes comptables internationales relatives au secteur public différencient les biens dont l'association a la pleine propriété (*proprietary*) des biens dont elle n'a pas la pleine propriété (*agency*)¹⁵⁸. Les associations sont parfois propriétaires de biens; elles en assurent la garde et l'entretien (*custody*) mais elles ne peuvent ni l'aliéner, ni le détruire, ni en disposer¹⁵⁹.

La comptabilité des provinces prévoit une disposition similaire¹⁶⁰. Les provinces doivent comptabiliser sous la rubrique "Immobilisations non affectées à l'exploitation" les immobilisés qui sont caractérisés par une absence de plénitude des droits économiques¹⁶¹.

5.8. Les immobilisés non significatifs

61. Des dispositions particulières (art. 14, al. 2, A.R.) sont prévues pour les immobilisés (immeubles, machines, mobilier et matériel roulant) n'ayant pas un caractère significatif.

Ils peuvent ne pas être repris dans l'état du patrimoine à condition de s'en justifier à l'annexe.

Ces dispositions visent à soulager les opérations d'inventaire pour des actifs peu importants. Imaginons par exemple une ASBL paroissiale qui dispose depuis plusieurs années de 50 tables, 500 chaises, deux fours de cuisine et de la vaisselle dont la valeur de marché est probablement proche de zéro; dans ce cas, une mention à l'annexe peut suffire, si le conseil d'administration estime que ces avoirs ne sont pas significatifs.

On notera que l'article 14, alinéa 2 de l'arrêté royal utilise un terme ("caractère significatif") inconnu en droit commun comptable belge même si ce principe de matérialité est très répandu au plan international. Nous pensons que le sens de cette expression est identique à celui de la notion "susceptible d'avoir une influence importante" reprise à l'article 25, § 3, alinéa 1^{er} de l'arrêté royal du 30 janvier 2001. L'expression "caractère significatif" est également reprise à l'article 18, 4^o de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif à la mention à l'annexe de certaines provisions.

5.9. Les avoirs difficilement évaluables

62. D'autres dispositions particulières sont également prévues (art. 14, al. 2 *in fine*) pour les avoirs difficilement évaluables. Cela peut viser soit des immobilisés (par exemple, un monument, des pièces de collection, des animaux, etc.), soit des stocks (par exemple de vieux vêtements, de vieux journaux, des récoltes de sang, etc.).

Dans ce cas, ces avoirs peuvent être repris pour mémoire et faire l'objet de mentions appropriées à l'annexe.

Le rapport au Roi rappelle que ces dispositions doivent revêtir un caractère très exceptionnel¹⁶². L'usage du pouvoir d'appréciation dont dispose le conseil d'administration ne peut avoir pour objet d'éviter le dépassement d'un seuil¹⁶³, les évaluations devant répondre aux critères de sincérité et de bonne foi (art. 8). En d'autres termes, si une ASBL est propriétaire d'un bâtiment tout à fait particulier et difficilement évaluable à l'intérieur d'une fourchette située entre 1 et 5 millions d'euros, il conviendra de le reprendre dans l'état du patrimoine pour un montant d'au minimum 1 million d'euros et non pour mémoire sous prétexte qu'il est difficilement évaluable.

¹⁵⁶. Certains auteurs pensent que l'association détient une créance envers les membres; en ce sens D. VAN GERVEN, "Handboek verenigingen", *o.c.*, 2002, n° 285, p. 243.

¹⁵⁷. Voy. Rapport au Roi, *M.B.* 11 juillet 2003, p. 37.655, al. 1^{er} et 2.

¹⁵⁸. "Comptabilité dans le secteur non-marchand", *Études IRE* 4-2002, pp. 133-136.

¹⁵⁹. J. CHRISTIAENS, "Innovaties in de recente hervormde provinciale boekhouding", *Accountancy en Bedrijfskunde* 2002, n° 4, pp. 16-30, plus spéc., n° 4.2., pp. 23-24.

¹⁶⁰. Art. 20 de l'arrêté ministériel du 15 février 2001 (*M.B.* 28 février, p. 6.292) portant règlement général de la comptabilité provinciale.

¹⁶¹. *Ibid.*, définitions des rubriques, *M.B.* 28 février, p. 6.318.

¹⁶². Rapport au Roi, *M.B.* 11 juillet 2003, p. 37.655, al. 3.

¹⁶³. *Ibid.*, p. 37.655, al. 4 *in fine* (par analogie).

5.10. Le caractère complet du relevé des avoirs et des dettes

63. Le premier tableau du point 4 de l'annexe C (avoirs et dettes) doit être complet (*cf. supra*, n° 58). Il doit reprendre l'ensemble des avoirs et dettes (art. 14, al. 2) et les évaluations doivent répondre aux critères de prudence, sincérité et bonne foi (art. 8). Pour répondre à ces principes, il conviendra dans certains cas d'aller au-delà du schéma minimum normalisé de l'état du patrimoine prévu à l'annexe C de l'arrêté royal.

Imaginons le cas d'une ASBL (supposons un important club sportif) répondant aux critères de la petite ASBL car elle n'est pas propriétaire des installations (total du bilan inférieur à 1 million d'euros) et elle n'occupe pas 5 personnes salariées. Ses avoirs au 31 décembre de l'exercice s'élèvent à 125.000 EUR dont 55.000 EUR en disponible. Elle n'a aucune dette. Comme chaque année, en septembre, elle a perçu anticipativement les abonnements et les recettes publicitaires pour la saison qui s'étend de septembre à mai. Ces recettes se sont élevées à 100.000 EUR et nous supposons qu'au 31 décembre, 40% de la saison est écoulé.

Dans ce cas de figure, nous sommes d'avis qu'il appartient au conseil d'administration de mentionner une rubrique de "recettes non acquises" ou "recettes à reporter" d'un montant de 60.000 EUR au sein du premier tableau repris au point 4 de l'annexe C (tableau des avoirs et dettes). Ce modèle constitue en effet un schéma minimum (art. 13) et il convient de respecter le principe de prudence visé à l'article 8 de l'arrêté royal. Les membres doivent être sensibilisés au fait que la situation financière est favorablement influencée par ces recettes anticipées significatives et qu'il conviendra d'être prudents pour faire face aux dépenses du reste de la saison.

La même remarque vaut dans le cas d'un litige important ou d'un droit de reprise grevant un don. Selon le cas, il s'agira de compléter soit le tableau des avoirs et dettes, soit le tableau des droits et engagements. La qualification n'est pas tellement essentielle. Ce qui l'est, c'est que l'information réponde aux principes de prudence, sincérité, bonne foi et clarté (art. 11, al. 1^{er}).

5.11. Les droits et engagements

64. Les droits et engagements font partie de l'état du patrimoine (art. 14, al. 3 et annexe C) tout comme les avoirs et les dettes.

Les droits et engagements ne doivent être mentionnés que dans le cas où ils sont susceptibles d'avoir une influence importante sur la situation financière de l'association¹⁶⁴. S'ils ne sont pas susceptibles d'être quantifiés, ils doivent être malgré tout mentionnés à l'annexe (*cf.* point 5 de l'annexe C)¹⁶⁵.

Le second tableau du point 4 de l'annexe C ne vise donc que les droits et engagements susceptibles d'être quantifiés. Sont par exemple visés les subsides promis; le rapport au Roi précise que cette mention peut être complétée par l'indication de l'autorité subsidiante¹⁶⁶. Sont également visés les dons et legs acceptés (*cf. supra*, n° 56), les hypothèques accordées, les garanties données, les baux, etc.

Il convient aussi de souligner que certaines ASBL bénéficient de droits d'usage consentis à titre gratuit soit sur des locaux (installations culturelles, sportives, etc.) soit sur du matériel. Ces droits d'usage ou concessions d'exploitation précaires (il n'existe généralement aucune convention écrite) sont le plus souvent difficilement quantifiables. Ils s'apparentent au "commodat" visé aux articles 1874 et suivants du Code civil. Nous sommes d'avis qu'il est préférable de les mentionner parmi les avoirs, quitte à les reprendre pour un euro, plutôt que parmi les droits¹⁶⁷ (*cf. infra*, n°s 89 et 105).

5.12. Les autres informations

65. Outre les deux tableaux repris au point 4 de l'annexe C, l'organe de gestion doit encore mentionner à l'annexe C diverses informations reprises aux points 1 à 3 et 5. Il s'agit (1) du résumé des règles d'évaluation (art. 6), (2) d'une adaptation éventuelle des règles d'évaluation (art. 7), (3) d'informations complémentaires éventuelles (art. 11) ainsi que (5) des droits et engagements importants qui ne sont pas susceptibles d'être quantifiés (art. 14, al. 3).

¹⁶⁴. Par analogie, art. 25, § 3, al. 1^{er}, A.R. 30 janvier 2001.

¹⁶⁵. Par analogie, art. 25, § 3, al. 2, A.R. 30 janvier 2001.

¹⁶⁶. Rapport au Roi, *M.B.* 11 juillet 2003, p. 37.655, al. 5.

¹⁶⁷. La réglementation française impose de valoriser cet avantage, dénommé "commodat" et de le reprendre à l'actif, voy. "Associations et fondations", *o.c.*, Paris, 2001, pp. 364-365; le même principe s'applique aux États-Unis à propos des "contributions of use of property", FAS n° 116, *o.c.*, §§ 192 à 194, p. 1.606.

§ 6. La faculté d'option pour un autre référentiel

66. Étant donné qu'aujourd'hui de nombreuses petites ASBL disposent d'une comptabilité tout à fait élaborée, il eût été dommage de leur imposer une "marche en arrière" en les obligeant à respecter les principes de la comptabilité de caisse.

Il fallait donc d'une part imaginer un système souple mais d'autre part garantir aux tiers une cohérence dans l'information financière disponible. Cette dernière remarque vaut aussi pour les membres mais dans une moindre mesure puisqu'ils peuvent recevoir en assemblée davantage de précisions que la seule information publiée.

Ce postulat étant posé, les dispositions réglementaires ne pouvaient qu'autoriser une option en faveur de l'un des deux référentiels organisés et compréhensibles par les lecteurs de l'information financière. C'est l'option "tout ou rien" (*cf. supra*, n° 39). L'article 15, alinéa 2 précise qu'il faut appliquer l'intégralité des dispositions (c'est nous qui souli-

gnons). On pourrait difficilement imaginer une association (ou une entreprise) choisir certains éléments d'un référentiel et certains de l'autre. Ce "framework shopping" est d'ailleurs interdit dans d'autres applications de référentiels comptables internationaux¹⁶⁸.

67. Ce choix volontaire pour le référentiel applicable aux grandes ASBL est soumis au respect des conditions prévues à l'article 15¹⁶⁹.

Il faut tout d'abord que ce choix soit respecté pendant trois exercices consécutifs et une justification de la décision ainsi qu'une indication des principales conséquences doivent être mentionnées dans l'annexe (art. 15, al. 2 et 3).

La petite ASBL qui aura fait ce choix ne devra pas déposer ses comptes annuels à la Banque nationale¹⁷⁰ et ne sera pas tenue de désigner un commissaire, membre de l'Institut des réviseurs d'entreprises. Les comptes déposés au greffe consisteront en un schéma abrégé ou complet (*cf. infra*, n° 96) selon le choix effectué par l'ASBL.

CHAPITRE IV. LES GRANDES ASBL

§ 1. Généralités

68. Ainsi que nous l'avons déjà précisé (*cf. supra*, n° 20), il n'y a pas lieu de distinguer, au niveau des obligations comptables, les grandes (art. 17, § 3 de la loi) des très grandes ASBL (art. 17, § 5 de la loi).

Sont qualifiées de "grandes" ASBL, les associations qui répondent à au moins deux des trois critères suivants:

- a) 5 travailleurs;
- b) 250.000 EUR de recettes autres qu'exceptionnelles;
- c) 1.000.000 EUR de total de bilan.

Le législateur a clairement marqué son souhait, au cours des débats parlementaires¹⁷¹, d'imposer aux grandes ASBL un système comptable conforme aux dispositions de la loi du 17 juillet 1975¹⁷². Le texte de l'article 17, § 3 est, on ne peut plus clair.

Il aurait probablement été plus judicieux de modifier la loi du 17 juillet 1975 pour étendre les dispositions de cette loi aux grandes ASBL soit en modifiant l'article 1^{er}, alinéa 1^{er}, 4^o qui ne vise aujourd'hui que les ASBL à caractère commercial, financier ou industriel et qui nécessite d'être rendu applicable par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres

après avis des organisations représentatives (art. 12, al. 1^{er} et 3, loi de 1975), soit en ajoutant un alinéa 5 propre aux grandes ASBL. L'alinéa 4 vise d'autres personnes morales que des ASBL. Nous avons analysé quelques conséquences de cette situation (*cf. supra*, n° 13).

Plutôt que de rendre applicable aux ASBL les dispositions de la loi du 17 juillet 1975 en modifiant son article 1^{er}, alinéa 1^{er}, 4^o relatif au champ d'application, le législateur a donc choisi de les rendre obligatoires par le biais d'une disposition de la loi de 1921. Cela présente au moins deux conséquences. La première est que l'arrêté royal à prendre en exécution de l'article 1^{er}, alinéa 1^{er}, 4^o de la loi du 17 juillet 1975 relatif aux ASBL exerçant une activité à caractère commercial, financier ou industriel n'est plus à prendre¹⁷³. La seconde est que l'arrêté royal d'exécution ne doit pas nécessairement être délibéré en Conseil des ministres alors que cette procédure est prévue par l'article 12 de la loi de 1975.

Le ministre de la Justice prit l'avis de la Commission des normes comptables pour la rédaction de l'arrêté royal (*cf. supra*, n° 34).

69. La volonté exprimée par le législateur à l'article 17, § 3 de la loi et l'habilitation au Roi limitée à adapter les obliga-

¹⁶⁸. Voy. la notion de *full compliance* reprise à l'IAS n° 1, § 11.

¹⁶⁹. Voy. aussi les commentaires repris dans le Rapport au Roi, *M.B.* 11 juillet 2003, p. 37.651, al. 4 à 11.

¹⁷⁰. Rapport au Roi, *M.B.* 11 juillet 2003, p. 37.652, al. 9.

¹⁷¹. Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, pp. 119-120 et 146.

¹⁷². Il fut question au Sénat de réserver ce référentiel comptable aux seules "très grandes" ASBL, *ibid.*, p. 122.

¹⁷³. A.R. 19 décembre 2003, Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre, p. 61.931, al. 4 et p. 61.934, note de bas de page 3.

tions résultant de la loi du 17 juillet 1975 font que l'arrêté royal du 19 décembre 2003¹⁷⁴ peut difficilement être lu sans compiler simultanément la loi du 17 juillet 1975 et l'arrêté royal du 30 janvier 2001.

Cette lecture des textes est d'autant plus complexe que le Roi n'a pas été habilité à coordonner les textes (*cf. supra*, n° 10). On peut supposer que soit des éditeurs privés, soit la Commission des normes comptables publieront sous peu des coordinations officieuses.

70. Rendre applicables aux grandes ASBL certaines dispositions de la loi du 17 juillet 1975 conduit bien entendu à rendre également applicables les arrêtés d'exécution relatifs au droit comptable, notamment celui du 30 janvier 2001 relatif, entre autres, aux comptes annuels (art. 6 et 9 A.R. 19 décembre 2003) et celui du 12 septembre 1983 relatif à la tenue et à la conservation des livres (art. 5 A.R. 19 décembre 2003).

L'arrêté royal du 12 septembre 1983 relatif au plan comptable est quant à lui totalement remplacé par des dispositions propres aux ASBL.

Le fait pour les grandes ASBL d'être soumises au droit commun comptable leur permettra de bénéficier de la doctrine développée par la Commission des normes comptables¹⁷⁵.

71. Le passage à la comptabilité d'engagements (*accrual basis*) va constituer un bouleversement pour certaines ASBL habituées à une comptabilité de caisse (*cash basis*).

Pour certains, admettre qu'un remboursement d'emprunts n'a pas d'impact sur le compte de résultats, qu'un amortissement constitue une charge, qu'il est nécessaire de comptabiliser une provision pour pécule de vacances ou encore que certains produits doivent être reportés, nécessitera d'importants efforts d'adaptation.

Les administrateurs d'ASBL vont être confrontés au principe de l'image fidèle dressée sur base d'un corps de règles obligatoires et parfois fort complexes. La relative liberté comptable d'antan va être remplacée par une uniformisation, une "standardisation" de l'information financière.

À terme, l'ensemble du secteur et les tiers devraient en être satisfaits mais quelques grincements de dents sont à craindre les premières années.

72. L'arrêté royal du 19 décembre 2003 est structuré comme suit:

Titre premier	La tenue de la comptabilité		
	Chap. I:	adaptations	art. 1
	Chap. II:	comptabilisation des dons et des legs	art. 2
	Chap. III:	plan comptable	artt. 3-4
	Chap. IV:	tenue et conservation des livres	art. 5
Titre II	Évaluation – principes		artt. 6-7
Titre III	Évaluation des dons et des legs en nature		art. 8
Titre IV	Forme et contenu des comptes annuels		
	Chap. I:	principes généraux	artt. 9-11
	Chap. II:	schéma complet	artt. 12-15
	Chap. III:	schéma abrégé	artt. 16-18
	Chap. IV:	définitions	artt. 19-20
Dispositions diverses			artt. 21-22
Publicité			artt. 23-35
Frais de fonctionnement de la CNC			art. 36
Bilan d'ouverture			art. 37

La structure est tout à fait similaire au droit commun comptable des entreprises commerciales¹⁷⁶. L'article 1 renvoie à la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité; les articles 3 et 4 remplacent l'arrêté royal du 12 septembre 1983 relatif au plan comptable; l'article 5 renvoie à l'arrêté royal du 12 septembre 1983 relatif à la tenue et la conservation des livres; les articles 6 à 20 adaptent les articles 22 à 105 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 qui constituent la partie relative aux comptes annuels.

Ainsi que c'est le cas pour les sociétés commerciales, il n'y a évidemment aucune obligation de tenir une comptabilité analytique¹⁷⁷.

On note deux particularités propres aux ASBL ayant fait l'objet d'articles spécifiques. Il s'agit d'une part du bilan d'ouverture (art. 37) et d'autre part des dons et legs (art. 2 et 8). La problématique des dons et legs en nature a été structurée de manière originale par rapport au droit comptable des entreprises puisque la comptabilisation a fait l'objet d'un article distinct (art. 2) par rapport à l'évaluation (art. 8). Cette structure est conforme aux derniers développements internationaux¹⁷⁸.

^{174.} Au sein du présent chapitre, l'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels des grandes ASBL (*M.B.* 30 décembre) sera dénommé "l'arrêté royal" ou "A.R."

^{175.} A.R. 26 juin 2003, Rapport au Roi, *M.B.* 11 juillet 2003, p. 37.653, al. 2 et A.R. 19 décembre 2003, Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre, p. 61.930, al. 6.

^{176.} Sur la structure de l'arrêté royal, voy. Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre 2003, p. 61.931.

^{177.} Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre 2003, p. 61.930, al. 9.

^{178.} En IAS, la *recognition* est traitée distinctement du *measurement* et du *disclosure*.

§ 2. La tenue de la comptabilité

2.1. Les liens avec le droit commun comptable

73. L'article 1^{er} de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 rend applicables aux grandes ASBL les dispositions de la loi du 17 juillet 1975. Les dispositions de cette loi propres aux activités commerciales ou aux "petits" commerçants définis à l'article 5 de la loi et à l'article 1^{er} de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 ont été omises.

74. On notera que l'article 1^{er} de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 ne rend pas applicables aux ASBL plusieurs articles de la loi de 1975. Il s'agit entre autres de l'article 16 relatif aux sanctions pénales, de l'article 14 autorisant le ministre à accorder des dérogations par rapport au schéma imposé (p. ex. dispenser une entreprise de mentionner son chiffre d'affaires), de l'article 13 conférant des compétences à la Commission des normes comptables ou encore de l'article 10, § 2 renvoyant au Code des sociétés pour les dispositions relatives, entre autres, au rapport de gestion, aux modalités d'exercice du mandat de commissaire ou encore aux modalités de calcul des seuils. Nous avons déjà souligné le manque de cohérence du nouvel article 17 de la loi de 1975 (*cf. supra*, n^{os} 13 et 28).

2.2. Une comptabilité d'engagements, complète et appropriée

75. Les grandes ASBL seront donc soumises à un référentiel comptable d'engagements (*accrual basis*) (art. 3, al. 1^{er}, loi de 1975 et art. 33, § 2, A.R. 30 janvier 2001) basé sur une comptabilité tenue en partie double (débit-crédit) (loi de 1975, art. 4, al. 1^{er})¹⁷⁹.

Les grandes ASBL devront d'une part respecter les principes de l'*accrual basis* et notamment la notion de produits et d'autre part, calculer les seuils pour passer de "grande" à "très grande" (art. 17, § 5) en prenant en compte une notion de recettes. Ces deux notions (produits et recettes) sont antinomiques.

Lorsqu'une grande ASBL sera proche des critères visés à l'article 17, § 5, devra-t-elle effectuer un calcul extracomptable des recettes de l'exercice pour apprécier le franchissement ou non du seuil? Nous ne le pensons pas car le texte du rapport au Roi¹⁸⁰ propose d'assimiler les "recettes autres qu'exceptionnelles" aux comptes 70 à 74.

La comptabilité devra être appropriée (loi de 1975, art. 2), s'appuyer sur des pièces justificatives (*ibid.*, art. 6) et être

tenue sans retard (*ibid.*, art. 4, al. 2). Les livres doivent être cotés (*ibid.*, art. 7, § 1^{er}) et complétés par ordre de dates, sans blanc ni lacunes (*ibid.*, art. 8, § 1^{er}).

La comptabilité doit être complète, c'est-à-dire couvrir l'ensemble des opérations (*ibid.*, art. 3, al. 1^{er}); nous lirons qu'il existe toutefois des exceptions (*cf. infra*, n^o 83).

Le rapport au Roi précise que les grandes ASBL pourront s'appuyer sur la doctrine relative à la notion de "comptabilité régulière" développée par la Commission des normes comptables¹⁸¹.

2.3. Les enregistrements comptables

76. Les grandes ASBL pourront tenir soit un livre journal unique, soit des journaux spécialisés (p. ex. financier, achats, ventes) (loi de 1975, art. 4, al. 2).

Les écritures devront être centralisées mensuellement dans un livre central (*ibid.*, art. 4, al. 3). Une centralisation trimestrielle n'est pas envisageable, cette possibilité étant réservée aux seuls "petits" commerçants. On notera à cet égard que l'article 1^{er} de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 ne rend pas applicable aux ASBL la possibilité de centralisation trimestrielle prévue à l'article 4, alinéa 3, deuxième phrase de la loi du 17 juillet 1975.

Le contenu de l'écriture récapitulative est repris dans la loi (*ibid.*, art. 4, al. 4).

Le système est tout à fait similaire à celui applicable aux sociétés commerciales.

2.4. L'inventaire

77. Les grandes ASBL devront bien entendu procéder une fois l'an aux opérations d'inventaire (loi de 1975, art. 9, § 1^{er}) et les comptes annuels devront être mis en concordance avec l'inventaire (*ibid.*, art. 10, § 1^{er}). Elles devront transcrire l'inventaire dans un livre où sera également repris le résumé des règles d'évaluation (*ibid.*, art. 9, § 1^{er} et art. 28, § 1^{er}, al. 2, A.R. 30 janvier 2001). Nous avons lu (*cf. supra*, n^o 53) que les petites ASBL n'étaient pas soumises à l'obligation de compléter un livre d'inventaire.

2.5. La tenue et la conservation des livres

78. L'article 5 de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 renvoie à l'arrêté royal du 12 septembre 1983 relatif (entre autres) à la tenue et à la conservation des livres des entreprises.

¹⁷⁹. Sur les écritures en partie double, voy. p. ex. J. ANTOINE et J.P. CORNIL, *Précis de comptabilisation*, Bruxelles, Éd. De Boeck, 2001, 248 p.; E. CAUSIN, *Droit comptable des entreprises*, Bruxelles, Larcier, 2002, n^{os} 587-602, pp. 442-447.

¹⁸⁰. Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre 2003, p. 61.934, note de bas de page 2.

¹⁸¹. Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre 2003, p. 61.932, al. 9.

À l'heure de clôturer la rédaction de la présente contribution, un projet de modification de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 est en discussion. L'une des modifications porterait sur la suppression de la formalité du visa qui était devenue caduque depuis le 1^{er} juillet 2003, date d'entrée en vigueur de la loi du 16 janvier 2003 portant création d'une Banque Carrefour des Entreprises¹⁸². Une autre modification envisagée serait d'autoriser la tenue des livres et journaux sur supports informatiques. On ne peut que se réjouir de ces évolutions probables.

C'est donc très probablement à dessein que le Pouvoir exécutif a prévu une évolution parallèle de la matière pour les entreprises commerciales d'une part et les ASBL d'autre part, en renvoyant via l'article 5 de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 à l'arrêté royal du 12 septembre 1983¹⁸³.

§ 3. Le plan comptable

79. Les articles 3 et 4 de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 reprennent, *mutatis mutandis*, les dispositions des articles 2 et 3 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 relatif au plan comptable minimum normalisé. Le plan comptable applicable aux grandes ASBL est repris en annexe à l'arrêté royal.

Le plan comptable des ASBL est structuré par nature de charge ou de produit.

Les ASBL qui sont tenues, en vertu d'autres dispositions imposées par exemple par des autorités subsidiaires, de mentionner distinctement les coûts relatifs à certains projets devront le faire à l'aide de sous-rubriques. Il n'est pas possible, sur base des dérogations éventuelles prévues à l'article 4, alinéa 1^{er} de l'arrêté royal¹⁸⁴, de modifier la structure même du plan comptable minimum. Cette structure doit être maintenue notamment pour conduire à l'établissement des schémas abrégé ou complet basés, eux aussi, sur une ventilation par nature.

L'article 27 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 précise que le bilan et le compte de résultats doivent être établis au départ d'une balance comptable qui résulte sans addition ou omission du plan comptable hormis les redressements nécessités par l'inventaire.

L'association qui le souhaite pourra également créer des sous-rubriques par exemple de la classe 73 (dons, libéralités) pour

différencier les dons ayant fait l'objet d'une attestation fiscale¹⁸⁵ de ceux n'ayant pas fait l'objet de ladite attestation¹⁸⁶.

De même, l'association pourra, si elle le souhaite, organiser son plan comptable de manière à répertorier aisément les frais d'"administration générale" qui ne peuvent excéder 20% des ressources en vue d'obtenir l'agrément pour accorder des attestations fiscales¹⁸⁷.

80. Le plan comptable des ASBL reprend généralement la terminologie propre aux sociétés commerciales. Des expressions telles, compte de résultats, chiffre d'affaires, coût des ventes, bénéfice, etc. étonneront plus d'un. Pour déroger à cette terminologie, encore faut-il une alternative plus appropriée. Les ASBL ont des activités extrêmement variées allant d'activités culturelles ou sportives à des activités économiques et il n'est pas simple de définir un vocabulaire uniforme. Le législateur français a aussi opté pour un renvoi au plan comptable général assorti de quelques adaptations et en conservant certaines expressions propres aux entreprises commerciales¹⁸⁸.

Par ailleurs, un élément non négligeable est que ces différentes notions font l'objet de définitions à l'article 96 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 appuyées par une doctrine depuis plus de 25 ans.

81. Les rubriques propres aux sociétés commerciales (actions propres, impôts différés, capital, prime d'émission, affectation du résultat, transfert aux réserves immunisées, etc.) ont été omises.

Parmi les rubriques nouvelles, on note:

- les fonds associatifs (10);
- les moyens permanents reçus en nature (1012);
- les fonds affectés (13);
- les subsides en capital reçus en nature (152);
- les provisions pour dons et legs avec droit de reprise (168 et 638);
- les dettes non productives d'intérêts (1791, 4891);
- les créances non productives d'intérêts (2915, 415);
- les immobilisés grevés de contraintes (2202, 2212, 2222, 2232, 232, 242, 252, 262);
- les créances sur entités liées (au lieu de sociétés liées) (281);
- les dons effectués (643);
- les cotisations, dons, legs et subsides (73 et la suppression du 753);
- les affectations (69 et 79).

¹⁸². Y. STEMPIERWSKY, "Comptabilité et comptes annuels: questions préliminaires", in *La constitution de sociétés et la phase de démarrage d'entreprises*, Bruges, La Charte, 2003, pp. 663-678, plus spéc. p. 666; voy. aussi Séance plénière de la Chambre, 7 octobre 2003, 2003-04, *CRABV 51*, COM 017, question n° 251 de M. Carl Devies, pp. 21-22.

¹⁸³. Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre 2003, p. 61.932, al. 8.

¹⁸⁴. Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre 2003, p. 61.930, dernier al.

¹⁸⁵. Voy. la note (30) à la fin du plan comptable, *M.B.* 30 décembre, p. 61.999.

¹⁸⁶. Sur les délivrances d'attestation, voy. M. DAVAGLE, "Mémento...", *o.c.*, 2003, p. 363.

¹⁸⁷. Art. 104 CIR et art. 57, § 4, 58, § 4 et 59, § 4, A.R. exé. CIR; Com. IR 104/82 à 121.

¹⁸⁸. Règlement n° 99-03 du 29 avril 1999 applicable au 1^{er} janvier 2000, in "Associations et fondations", *o.c.*, Paris, 2001, p. 266.

§ 4. Les règles de comptabilisation et d'évaluation propres aux ASBL¹⁸⁹

4.1. Généralités

82. L'article 6 de l'arrêté royal rend applicable aux ASBL l'article 28, § 1^{er} de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 qui prévoit que l'organe de gestion doit fixer ses règles d'évaluation conformément aux dispositions prévues aux articles 28 à 77.

Les grandes ASBL seront donc soumises à cet égard aux mêmes obligations que les sociétés commerciales¹⁹⁰, sauf dérogation prévue par l'arrêté royal.

Le principe d'enregistrement sera donc le coût d'acquisition (art. 35 A.R. 30 janvier 2001). Une exception a toutefois été prévue au niveau du bilan d'ouverture où une approche "zero-based" (cf. *infra*, n° 126) a été retenue. Il en résulte que dans bien des cas, les ASBL ne seront pas tenues à rechercher le coût d'acquisition historique; le coût d'acquisition pourra correspondre au montant repris au bilan d'ouverture.

Les règles d'évaluation arrêtées par l'organe de gestion devront être actées dans le livre d'inventaire et résumées à l'annexe des comptes annuels (art. 28, § 1^{er}, al. 2, A.R. 30 janvier 2001).

4.2. Les dons, legs et subsides en nature

83. La disposition la plus originale de l'arrêté royal est sans conteste celle relative aux dons et legs en nature¹⁹¹.

L'arrêté royal établit une distinction entre les dons en nature affectés à l'activité de l'ASBL (art. 2, § 1^{er}) (p. ex. un véhicule, un ordinateur, un local) et les dons en nature "redistribués" (art. 2, § 2).

Les premiers doivent être comptabilisés dès leur acquisition à leur valeur de marché ou, à défaut, à leur valeur d'usage (art. 8, § 1^{er}).

Les seconds font l'objet du système décrit ci-après (cf. *infra*, n° 84).

84. De nombreuses ASBL reçoivent régulièrement des dons ou legs en nature. Nous pensons par exemple à des immeubles, des portefeuilles titres, des œuvres culturelles, des vieux vêtements, des denrées périssables, du sang, etc.

Pour certaines ASBL, ces dons constituent l'essentiel de leurs produits et leur permet de mener à bien leurs activités.

Dans la très grande majorité des cas, ces ASBL ne conservent pas les biens. Elles les redistribuent (vêtements, denrées, etc.) ou elles les réalisent (immeubles, portefeuilles, etc.) assez rapidement.

L'arrêté royal permet (art. 2, § 2) une comptabilisation très souple, adaptée aux réalités des ASBL. Les dons en nature ne doivent être comptabilisés que dans le cas où et au moment où ils sont réalisés, autrement dit vendus. Un exemple n'est pas superflu. Supposons qu'une ASBL reçoive le 11 décembre 500 kilos de denrées et qu'elle les redistribue entre le 12 et le 20 décembre. Dans ce cas, elle ne doit rien comptabiliser. Il importe peu que les biens soient de nature consommable ou durable. L'exemple ci-avant reste valable s'il s'agit d'ordinateurs plutôt que de denrées.

Si par contre, l'ASBL vend 300 kilos de denrées le 20 décembre, le produit de la vente (le cash ou la créance) doit être comptabilisé le 20 décembre. Cela reviendrait effectivement à avoir reçu un don en espèces.

Le régime dérogatoire prévu par l'article 2, § 2 de l'arrêté royal ne s'applique que pour les biens ou les services destinés à être réalisés.

La réalisation consiste traditionnellement en une vente, un apport ou un échange. Si des biens en nature (p. ex. des vieux vêtements) sont échangés contre d'autres biens de même nature, il ne nous semble pas que la disposition trouve à s'appliquer. L'esprit de la disposition est d'obliger la comptabilisation d'une transaction en espèces.

Le même raisonnement vaut pour une transformation apportée par l'ASBL à des biens reçus. Si une ASBL trie et/ou lave des vieux vêtements, ces biens n'ont pas été "réalisés".

85. Une exception est prévue à ce principe général de non-comptabilisation des dons en nature destinés à être réalisés. Il s'agit des biens encore présents à l'inventaire le jour de la clôture sociale (supposons le 31 décembre). Si le 31 décembre, subsistent 80 kilos de denrées, cela devra faire l'objet d'une écriture d'inventaire et les biens devront être repris, sous la rubrique "stocks", à leur valeur probable de réalisation (art. 8, § 2). La contrepartie de la rubrique "stocks" (classe 3) sera le compte 732 (dons sans droit de reprise). On remarquera que le compte 732 peut être négatif, ce qui permet d'enregistrer le prélèvement sur les stocks.

Une ASBL peut donc déroger au caractère complet de la comptabilité (art. 3, al. 1^{er}, loi de 1975) mais ne peut déroger

^{189.} La rédaction du présent paragraphe pose un problème de structure. Une solution est d'aborder dans un premier temps les problèmes de comptabilisation et dans un second temps, les problèmes d'évaluation. Une autre solution est d'aborder par sujet tant la comptabilisation que l'évaluation. Nous avons opté pour la seconde.

^{190.} L'art. 6 de l'arrêté royal renvoie aux art. 28 à 77 (règles d'évaluation) de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 et l'art. 9 renvoie aux art. 22 à 27 (principes généraux), 82 à 97 (structure des comptes annuels) et 98 à 105 (dispositions diverses) de l'arrêté royal du 30 janvier 2001.

^{191.} Sur le sujet, voy. Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre 2003, p. 61.932, al. 2 à 7 et 61.933, al. 1^{er}.

au caractère complet de l'inventaire et des comptes annuels (art. 9, § 1^{er} et 10, § 1^{er}, loi de 1975).

86. S'agissant de l'évaluation des dons en nature, l'article 8, § 1^{er} relatif aux biens affectés par l'ASBL à son activité prévoit une valorisation à leur valeur de marché ou à défaut à leur valeur d'usage. Ces notions sont bien connues en droit commun (art. 57, § 1^{er}, 62, § 1^{er} et 75, A.R. 30 janvier 2001). Ces biens sont à enregistrer en "immobilisés".

L'article 8, § 2 relatif aux biens "redistribués" prévoit une valorisation à la valeur probable de réalisation. Dans bien des ASBL, cette valeur sera inférieure au prix du marché, voire zéro ou proche de zéro. Dans ce cas, il est recommandé de reprendre ces biens sous la rubrique "stocks" (biens destinés à la revente) ne fût-ce que pour un euro de manière à laisser une trace de ce qu'un inventaire a bien été réalisé et à informer correctement les membres. Une autre solution consisterait en une mention à l'annexe mais nous préférons la mention au bilan, fût-ce pour un montant symbolique. Cette mention "pour mémoire" est suggérée dans le rapport au Roi¹⁹².

87. Une association peut également recevoir un "subside en nature". Dans le plan comptable, repris en annexe à l'arrêté royal, figure une rubrique 152 "subsides en capital reçus en nature".

On citera à titre d'exemple un véhicule ou un matériel informatique donnés à une ASBL. Ces biens seront enregistrés à l'actif (immobilisation corporelle) à leur valeur de marché (art. 8, § 1^{er} de l'arrêté royal) et au passif sous la rubrique "subsides en capital". Les comptes d'actif et de passif seront progressivement portés en résultat selon le rythme d'amortissement décidé par l'organe de gestion.

4.3. Les dons, legs et subsides en espèces ou en nature

88. Les dons, legs et subsides sont des notions parfois fort proches qu'il n'est pas toujours aisé de définir (*cf. infra*, n° 107).

Les dons, legs et subsides en espèces ou en nature sont enregistrés en compte de résultats (classe 73) lorsqu'ils consistent en une activité courante de l'association¹⁹³.

Lorsqu'ils sont destinés à soutenir durablement l'activité de l'association, ils doivent être comptabilisés directement au

bilan dans les fonds associatifs soit en classe 1011 (moyens permanents reçus en espèces), soit en classe 1012 (moyens permanents reçus en nature)¹⁹⁴.

Lorsqu'ils visent à constituer un actif immobilisé affecté de manière durable à l'activité de l'association¹⁹⁵, ils doivent être comptabilisés au bilan sous la rubrique "subsides en capital" soit en espèces (rubrique 151 du plan comptable), soit en nature (rubrique 152 du plan comptable). Le fait que l'immobilisé soit ou non amortissable n'est pas relevant.

La décision de comptabiliser l'opération de telle ou telle façon sera bien entendu du ressort de l'organe de gestion en fonction des caractéristiques du cas d'espèce.

L'enregistrement des dons, legs et subsides parmi les "fonds associatifs" (moyens permanents) doit revêtir un caractère exceptionnel. Un soutien durable signifie à moyen et long terme et en tout cas au-delà de douze mois¹⁹⁶. Ne répondrait par exemple pas à ce critère, un subside annuel accordé par une commune à une ASBL même si ce subside est récurrent et s'il est indispensable au soutien de l'activité de l'ASBL. Répondrait par contre *a priori* audit critère, une subvention exceptionnelle accordée par un pouvoir local à une ASBL de manière à financer un plan de développement étalé sur les cinq prochains exercices.

Les critères de choix entre la classe 73 (compte de résultats) et la classe 1 (moyens permanents ou subsides en capital portés au bilan) peuvent avoir un impact sur un franchissement ou non du seuil du volume d'activités. Il appartiendra au conseil d'administration dans ce cas d'être attentif aux principes de comptabilisation prévus par l'arrêté royal (*cf. par analogie supra*, n° 62).

4.4. Les mises à disposition gratuites

89. L'avantage résultant de la mise à disposition gratuite des biens (p. ex. des locaux, des véhicules, du matériel, etc.) ne doit pas être évalué et comptabilisé (art. 2, § 2).

Une exception est également prévue¹⁹⁷; il s'agit du cas où l'ASBL en fait usage à titre onéreux. Supposons qu'une ASBL obtienne gratuitement la mise à disposition d'un local de 300 m²; elle utilise un tiers pour ses propres besoins et donne le reste du local (200 m²) en location contre un montant annuel de 2.000 EUR. Dans ce cas, l'ASBL doit valoriser l'avantage reçu à sa valeur de marché ou à défaut à sa valeur d'usage (art. 8, § 1^{er}). Elle devra comptabiliser l'opération via une créance et un produit (loyers) de 2.000 EUR.

¹⁹² Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre 2003, p. 61.933, al. 1^{er}, dernière phrase.

¹⁹³ Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre 2003, p. 61.932, al. 7.

¹⁹⁴ Voy. aussi note 1 après le plan comptable, *M.B.* 30 décembre 2003, p. 61.998.

¹⁹⁵ Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre 2003, p. 61.932, al. 7.

¹⁹⁶ Sur cette référence à la notion de douze mois, voy. la notion de "continuité" reprise dans la Recommandation IRE sur les entreprises en difficultés, *Vademecum IRE* 2002, § 5, p. 1.129 qui s'inspire de l'IAS 1, § 24.

¹⁹⁷ À ce sujet, voy. Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre 2003, p. 61.932, al. 3.

Nous avons supposé que la valeur de marché locative des 300 m² s'élevait à 3.000 EUR.

La partie du local (100 m²) mis gratuitement à disposition sans qu'il en soit fait usage à titre onéreux n'entraîne pas nécessairement d'écritures comptables.

4.5. Les services prestés par des bénévoles

90. L'avantage résultant de services prestés par des bénévoles suit le même principe (*cf. supra*, n° 89). Nous supposons que des bénévoles effectuent des travaux de bricolage dans le cadre d'une ASBL d'aide aux personnes âgées. Si l'ASBL demande aux personnes âgées une participation de x EUR par heure prestée ou par travaux réalisés, l'avantage doit être comptabilisé (art. 2, § 2) et enregistré à sa valeur de réalisation (art. 8, § 2).

4.6. Les créances et dettes non productives d'intérêts

91. Outre les dons et legs qui sont typiques aux ASBL, l'arrêté royal prévoit des dispositions spécifiques pour une autre particularité des ASBL, à savoir les créances et dettes non productives d'intérêts ou assorties d'un intérêt anormalement faible. Dans le monde associatif, il est fréquent de recevoir d'institutions publiques ou privées, sympathisants de l'association, des avances sans intérêts; il est également fréquent qu'une ASBL accorde elle-même à une ASBL sœur et à un mouvement dépourvu de personnalité juridique une avance sans intérêts.

En droit commun comptable, ces opérations doivent faire l'objet d'un calcul d'escompte et ce dernier doit être comptabilisé et réparti de manière échelonnée (artt. 67 et 77 A.R. 30 janvier 2001). C'est relativement complexe.

Dans le cadre de son habilitation à adapter le droit commun comptable à la nature des activités des ASBL, le Roi a dérogé (art. 7, 7°, A.R.) aux principes de comptabilisation des créances prévus à l'article 67 (et par renvoi à l'article 77 relatif aux dettes) de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 en dispensant les ASBL du calcul de l'escompte moyennant mention et justification à l'annexe.

Les dettes non productives d'intérêts ou assorties d'un intérêt anormalement faible devront être mentionnées distinctement au passif (*cf. infra*, n° 106).

Les créances non productives d'intérêts et n'ayant pas fait l'objet d'un calcul d'escompte doivent être mentionnées à l'annexe (art. 7, 7°, A.R.).

4.7. La valorisation par lot

92. Chaque élément du patrimoine doit faire l'objet d'une évaluation distincte. C'est ainsi que l'article 31 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 est libellé.

Certaines ASBL font souvent des acquisitions de lots de biens de seconde main. Parfois même, elles les reçoivent gratuitement. Les éléments pris individuellement n'ont pas de caractère significatif. Dans ce cas, l'arrêté royal (art. 7, 1°) autorise une valorisation "par lot"¹⁹⁸ soit au prix d'acquisition s'ils ont été acquis, soit à la valeur de réalisation probable au moment de l'inventaire s'ils ont fait l'objet d'un don en nature (*cf. supra*, n° 83).

4.8. Les immobilisés à fonctionnalité constante

93. Le droit commun comptable des entreprises commerciales connaît la notion de "stock outil". Elle est visée à l'article 42 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 et permet de maintenir un stock déterminé à un montant fixe à la condition qu'il reste relativement stable. Cette mesure dispense ainsi l'entreprise de l'opération d'inventaire de ces biens. Cette mesure ne vise que le petit outillage (immobilisation) ou les approvisionnements (stock).

L'article 7, 6° de l'arrêté royal étend plus ou moins ce principe aux immobilisations corporelles à "fonctionnalité constante", en ajoutant un nouveau § 3 à l'article 64 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001.

Dans le cas d'une immobilisation à fonctionnalité constante, l'ASBL pourra, moyennant mention et justification à l'annexe, décider de ne pas amortir l'immobilisé et de prendre en charge les coûts d'entretien. Dans les normes internationales, la "fonctionnalité constante" s'apprécie par rapport au type d'activités ("*service providing*")¹⁹⁹. Pourraient par exemple, selon les circonstances du cas d'espèce, être considérés comme immeubles à fonctionnalité constante, un musée, une installation sportive, une abbaye, un site historique, un réseau d'infrastructure, etc. Par contre, un immeuble de bureaux ne répondrait pas à cette définition.

Ce principe est connu dans les normes internationales sous le terme "*renewal accounting*"²⁰⁰. La comptabilité des pro-

^{198.} Sur le sujet voy. par analogie l'avis 126/6 de la CNC, *Bull. C.N.C.*, n° 23, décembre 1988, pp. 3-4.

^{199.} J. CHRISTIAENS, "Innovaties in de recente hervormde provinciale boekhouding", *Accountancy & Bedrijfskunde* 2002, n° 4, pp. 16-30, plus spéc. n° 4.3., p. 25.

^{200.} Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre 2003, p. 61.932, les deux derniers alinéas; "Public Sector Committee", *Study nr. 5, Definition and recognition of assets* août 1995, p. 40; "Comptabilité dans le secteur non-marchand", *Études IRE* 4-2002, p. 137.

vinces²⁰¹ par exemple prévoit une disposition similaire. En néerlandais, on parle de “*ijzeren vaste activa*” qu’on pourrait traduire de manière libre par “immobilisé dur à cuire”.

4.9. Les amortissements

94. Une ASBL ne pourra pas appliquer d’amortissement dégressif ou accéléré. Les articles 61, § 1^{er} et 64, § 1^{er} de l’arrêté royal du 30 janvier 2001 ont été adaptés sur ce point par l’article 7, 4^o et 5^o de l’arrêté royal.

Ces dispositions dérogatoires avaient été insérées dans le droit comptable afin d’aligner celui-ci sur des dispositions fiscales applicables aux entreprises commerciales. Il n’y a effectivement aucune raison de maintenir ces dispositions pour les ASBL même si quelques rares associations sont soumises à l’impôt des sociétés.

On remarquera par contre que les principes généraux d’amortissement visés aux articles 45 et 64, § 1^{er} de l’arrêté royal du 30 janvier 2001 sont maintenus. Cela signifie que tout immobilisé (voy. néanmoins *supra*, n° 93) doit être amorti de manière échelonnée sur la durée de vie économique du bien. Les ASBL qui avaient auparavant l’habitude soit de ne pas amortir un immobilisé, soit de l’amortir à 100% l’année de l’acquisition devront revoir leurs règles d’évaluation à la lumière des dispositions réglementaires.

4.10. Les fusions, scissions et restructurations

95. Le régime particulier des fusions, scissions et restructurations (artt. 78 à 81 de l’A.R. du 30 janvier 2001) n’est pas applicable aux ASBL (art. 6 de l’A.R.).

Ces aspects seront probablement analysés dans une étape ultérieure. Une solution similaire avait été adoptée lors de la promulgation de l’arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises²⁰².

§ 5. Le schéma des comptes annuels

96. Le schéma des comptes annuels consistera en un schéma complet identique à celui applicable aux sociétés commerciales (art. 82, § 1^{er}, A.R. du 30 janvier 2001 tel qu’adapté par l’art. 10 A.R.) si ce n’est les adaptations prévues par l’arrêté royal du 19 décembre 2003. Le schéma du bilan et du compte de résultats – sous forme de compte ou de

liste – est repris aux articles 12 à 14 de l’arrêté royal. Le contenu de l’annexe est défini à l’article 15. Le formulaire standardisé sera prochainement établi par la Banque nationale conformément à l’article 27, § 1^{er}, alinéa 2 de l’arrêté royal.

Comme c’est le cas pour les sociétés commerciales, certaines ASBL auront la faculté d’opter pour un schéma abrégé (art. 82, § 2, A.R. du 30 janvier 2001 tel qu’adapté par l’art. 10 A.R.). Il s’agit des ASBL ne répondant pas aux critères visés à l’article 17, § 5 de la loi. Le schéma du bilan et du compte de résultats ainsi que le contenu de l’annexe sont définis aux articles 16 à 18 de l’arrêté royal.

Des définitions de certaines rubriques du bilan et du compte de résultats, aussi bien pour le schéma complet que le schéma abrégé, sont reprises aux articles 19 et 20 de l’arrêté royal.

Les schémas des comptes annuels devront mentionner les chiffres de l’exercice et les chiffres de l’exercice précédent (art. 83, al. 1^{er}, A.R. du 30 janvier 2001).

97. Au niveau de la forme, le schéma du bilan, compte de résultats et annexe est identique (artt. 12 à 14 pour le schéma complet et artt. 16 à 18 pour le schéma abrégé) à celui des sociétés commerciales. Il n’y a pas de raison de déroger à cette structure. La numérotation en chiffres romains des rubriques du bilan et du compte de résultats n’a pas été modifiée, même si l’une ou l’autre rubrique est devenue sans objet, ce qui permettra de conserver ses repères habituels.

Tout comme c’est le cas pour les sociétés commerciales (art. 102, al. 4, C.soc. et art. 182 A.R. 30 janvier 2001), la Banque nationale sera chargée (*cf. infra*, n° 175) de procéder à des contrôles arithmétiques et logiques des comptes déposés (art. 34 A.R.). L’association sera tenue de déposer la preuve qu’elle a aussi effectué les contrôles arithmétiques et logiques (art. 29, § 3, 4^o, A.R.)²⁰³.

On notera encore que les comptes annuels sont libellés soit en euros sans décimales pour les grandes ASBL, soit en milliers d’euros sans décimales pour les très grandes ASBL (art. 24, al. 2 et 3, A.R.)²⁰⁴.

98. On remarquera que le renvoi de l’article 82, § 2 (schéma abrégé) de l’arrêté royal du 30 janvier 2001 à l’article 15 du Code des sociétés pour le calcul des seuils (notamment la notion de deux exercices consécutifs – *cf. supra*, n° 28) ne figure pas dans la disposition réglementaire propre aux ASBL. Les seuils en matière de schéma abrégé ou complet s’apprécient donc par rapport aux critères visés aux paragraphes 3 et 5 de l’article 17 de la loi, c’est-à-dire ceux

²⁰¹ Art. 22 de l’arrêté ministériel du 15 février 2001 (*M.B.* 28 février, p. 6292) portant règlement général de la comptabilité provinciale; J. CHRISTIAENS, “Innovaties in de recente hervormde provinciale boekhouding”, *Accountancy & Bedrijfskunde* 2002, n° 4, pp. 16-30, plus spéc. n° 4.3., pp. 24-25.

²⁰² L’arrêté royal du 8 octobre 1976 a été modifié par arrêté royal du 3 décembre 1993 (*M.B.* 23 décembre) pour intégrer les dispositions relatives aux fusions et aux scissions.

²⁰³ Par analogie, voy. art. 177, § 4, 4^o, A.R. 30 janvier 2001.

²⁰⁴ Par analogie, voy. art. 170, § 1^{er}, al. 2 et 3, A.R. 30 janvier 2001.

atteints à la clôture de l'exercice social, et non pas au terme de l'exercice écoulé.

La difficulté que nous avons soulevée (*cf. supra*, n° 30) à propos d'un passage d'une catégorie à une autre se confirme ici, par exemple pour les ASBL qui doivent apprécier si elles peuvent bénéficier de la dérogation pour établir un schéma abrégé.

§ 6. Les particularités du bilan

6.1. Le fonds social

99. La différence la plus marquante entre le bilan d'une grande ASBL et le bilan d'une société commerciale se situe, nous semble-t-il, au niveau du "fonds social" qui est, *mutatis mutandis*, l'équivalent des capitaux propres. La notion de fonds social est reprise dans la loi (art. 12, al. 3) pour préciser que le membre démissionnaire n'a aucun droit sur celui-ci. Le fonds social comprend notamment "les fonds associatifs"²⁰⁵ et les "fonds affectés".

Les fonds associatifs sont définis à l'article 19, § 2, 1° de l'arrêté royal. Ils comprennent d'une part le patrimoine de départ (la différence entre l'actif et le passif exigible issue du bilan d'ouverture) et, d'autre part, les moyens permanents, à savoir les dons, legs et subsides destinés exclusivement à soutenir durablement l'activité de l'association.

Les fonds affectés sont en quelque sorte les réserves. Ils couvrent les fonds affectés pour investissements (rubrique 130 du plan comptable), pour passif social (rubrique 131) et les autres (rubrique 132). Lorsqu'une association constituera une provision pour passif social, elle devra donner à l'annexe (VIII) les règles d'évaluation adoptées (art. 15, 7° et 18, 3°, A.R.). Cette réserve pour passif social est une particularité de certaines ASBL qui estiment, lorsqu'elles emploient du personnel, toujours devoir être en mesure de faire face à leur passif social dans le cas où elles devraient cesser leurs activités. Il ne s'agit donc pas ici d'une provision destinée à faire face à un litige relatif au montant d'une indemnité de préavis. Il s'agit d'une "réserve", de "fonds affectés" visant à couvrir un passif social général.

La constitution de ces "fonds affectés" n'est bien entendu pas une obligation. Une association peut très bien décider de transférer le résultat de l'exercice en résultat reporté.

La constitution de "fonds affectés" ne doit pas être confondue avec la création d'une provision pour risques et charges. Des fonds affectés sont des "réserves" que l'association se constitue afin de développer l'un ou l'autre projet. Une provision pour risques et charges est un montant destiné à faire face à une charge probable.

6.2. Les provisions pour dons et legs avec droit de reprise

100. Une autre différence marquante par rapport au schéma bien connu des sociétés commerciales est la rubrique "Provisions pour dons et legs avec droit de reprise"²⁰⁶. Elle est définie à l'article 19, § 2, 4° de l'arrêté royal.

Il s'agit ici aussi d'une particularité du monde associatif. Certains dons et legs sont assortis d'un droit de reprise par le donateur ou les légataires dans l'hypothèse où une condition n'est pas respectée. Il s'agit de dons à "but bien déterminé", tel par exemple, un don de x euros afin de construire un abri pour animaux à un tel endroit, un don de y euros pour fournir autant de médicaments dans tel pays, etc. Si le but assigné n'est pas atteint dans un certain délai, le donateur ou les légataires peuvent récupérer le don ou le legs.

Ces dons ou legs "avec charge" ou avec "droit de retour" sont visés notamment aux articles 951 à 954 à 1041 du Code civil. Chaque don ou legs sous condition suspensive ou résolutoire ainsi qu'un "legs à terme" nécessite une analyse juridique²⁰⁷. Cette analyse sort du cadre de la présente étude.

L'association, si elle ne réalise pas immédiatement la charge liée au don ou au legs, devra à la clôture de l'exercice, constituer une provision pour couvrir l'éventuelle obligation de remboursement. En cours d'exercice, elle aura donc le plus souvent enregistré le don ou legs via le compte 733 (dons avec droit de reprise) ou 735 (legs avec droit de reprise)²⁰⁸ et en fin d'exercice, elle constituera une provision via les comptes 638 et 168 (provision pour dons et legs avec droit de reprise). Un enregistrement du don ou legs directement via le compte 168 ne serait pas conforme aux dispositions réglementaires. Tant que l'ASBL n'a pas réalisé l'objet du don ou legs, il nous paraît prudent de constituer une provision à 100%.

Il peut également arriver que le don ou legs "avec charge"²⁰⁹ ne soit pas assorti d'un délai. Dans ce cas, le conseil d'administration appréciera s'il convient ou non d'enregistrer une provision.

²⁰⁵. Cette terminologie est identique à celle adoptée en France, voy. "Associations et fondations", *o.c.*, Paris, 2001, p. 444.

²⁰⁶. En France, les "fonds dédiés" doivent être comptabilisés au passif parmi les dettes; voy. "Fondations et association", *o.c.*, Paris, 2001, pp. 336-346.

²⁰⁷. A. CUVELIER, "Droits de succession", *o.c.*, *Rép. not.* 1996, n°s 89 à 109, pp. 249-263; R. DE VALKENNEER, "La révocation des legs pour inexécution de charges", note sous Mons 19 mars 1986, *Rev. not. b.* 1986, pp. 601-605.

²⁰⁸. Nous n'envisageons pas ici que le don ou legs puisse être comptabilisé au travers du compte 1012 (moyens permanents reçus en nature) ou du compte 152 (subsides en capital reçus en nature) (*cf. supra*, n° 88) car un tel mode de comptabilisation nous paraît incompatible avec le principe d'un don ou legs assorti d'un droit de reprise.

²⁰⁹. À propos de libéralités avec charges, voy. p. ex. M. DAVAGLE, "Mémento...", *o.c.*, 2003, pp. 340-341.

Si le montant de la provision pour dons et legs avec droit de reprise est important, une ventilation doit être prévue à l'annexe (artt. 15, 7° et 18, 4°, A.R.).

Le pendant de la provision pour dons et legs avec droit de reprise, à savoir les créances résultant de l'exercice d'un droit de reprise sont à ranger parmi les autres créances (art. 19, § 1^{er}, 5° et 6°, A.R.). Cela vise le cas où une ASBL a effectué un don avec droit de reprise à une autre ASBL ou une autre entité.

6.3. Les fonds dédiés

101. Lorsqu'un don ou legs est effectué avec "charge", certaines ASBL préfèrent conserver la somme sur un compte bancaire "bloqué" tant que la "charge" liée au don ou au legs n'est pas réalisée.

Les fonds dédiés sont à reprendre parmi les valeurs disponibles (art. 19, § 1^{er}, 7°, A.R.). Il n'est pas prévu de rubrique distincte dans le schéma du bilan. Mais l'association peut bien entendu, si elle le souhaite, créer un compte distinct dans le plan comptable et faire mention de ce compte dédié lors de l'exposé des comptes en assemblée générale. Il en est de même si le don ou legs effectué avec charge (droit de reprise) est en nature; aucune rubrique particulière n'est prévue pour les immeubles ou matériel "dédiés".

6.4. Des produits à reporter spécifiques

102. Les ASBL bénéficient aussi parfois de dons ou legs visant à faire face à des charges futures, mais sans que ce don ou legs ne soit conditionnel. Il vise par exemple l'entretien d'un espace vert pendant 10 ans. Le donateur ou le légataire fait don d'une somme de 100.000 EUR dont un dixième doit chaque année pendant 10 ans être consacré à l'entretien d'un espace bien précis.

Dans cette hypothèse, l'ASBL devra enregistrer 100.000 EUR en classe 73 et porter un montant de 90.000 EUR en classe 49 (produits à reporter en comptes de régularisation du passif)²¹⁰.

Un autre exemple de compte de régularisation du passif particulier au monde associatif est le cas de la "cotisation à vie". Dans certains cas, pour aider au démarrage d'une ASBL, un ou plusieurs membre(s) verse(nt) l'équivalent de par exemple cinquante fois la cotisation annuelle en contrepartie de quoi ils sont réputés "membre à vie". Il convient, du moins si les montants sont significatifs, de comptabiliser, conformément à l'article 33, § 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001, le *pro-rata* des cotisations en produits à reporter (rubrique 493).

^{210.} Voy. à ce propos Avis CNC n° 148/1, *Bull. C.N.C.*, n° 15, octobre 1984, pp. 22-23.

^{211.} Pour les subsides en nature, voy. Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre 2003, p. 61.932, al. 7.

^{212.} Pour une approche de la notion de "subside", voy. *infra*, n° 107 *in fine*.

6.5. Les subsides en capital

103. Les subsides en capital peuvent consister soit en des subsides en espèces destinés à financer des immobilisations, soit en des subsides en nature lorsqu'il s'agit de constituer un actif immobilisé affecté de manière durable à l'activité de l'association²¹¹.

Les subsides doivent être enregistrés au passif du bilan (rubrique 15) et repris de manière échelonnée en compte de résultats, non via les autres produits financiers (la rubrique 753 du plan comptable applicable aux entreprises commerciales a été omise) mais via la rubrique 736 qui fait partie des produits d'exploitation (art. 19, § 2, 3°, A.R.). Ainsi, l'ensemble de la rubrique 73 donne une vision globale et complète des cotisations, dons, legs et subsides.

On remarquera qu'à l'inverse des dispositions applicables aux sociétés commerciales, les subsides en capital ne doivent pas nécessairement être obtenus des pouvoirs publics. Le texte de l'article 19, § 2, 3°, premier tiret de l'arrêté royal modifie la définition prévue à l'article 95, § 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001. Dans les ASBL, il n'est pas rare d'obtenir un "subside" d'une institution privée afin de financer un investissement²¹².

Cette méthode de comptabilisation au passif accompagnée d'une prise progressive en résultats est réservée aux subsides en capital (art. 19, § 2, 3°, 3^{ème} tiret, A.R.). Elle ne vise pas des subsides de fonctionnement consistant généralement en un montant fixe annuel et récurrent et visant à entretenir voire à aménager des bâtiments ou des installations. Cette hypothèse est fréquente par exemple dans le monde sportif ou dans l'enseignement. Un tel subside doit être comptabilisé directement en compte de résultats soit via le compte 732 (don sans droit de reprise) soit via un compte distinct de subside à créer, par exemple 737 ou 738.

On notera encore que les ASBL seront dispensées de mentions spécifiques relatives aux subsides reçus des pouvoirs publics (*cf. infra*, n° 107). Enfin, aucun impôt différé relatif à un subside n'a été prévu, la plupart des ASBL n'étant pas soumises à l'impôt des sociétés.

6.6. Les participations

104. L'arrêté royal n'a pas adapté pour les ASBL les dispositions relatives aux immobilisations financières applicables aux sociétés. Sans entrer dans la polémique juridique relative à la possibilité ou non pour une ASBL de détenir une participation minoritaire voire majoritaire dans une société

commerciale à responsabilité limitée²¹³, les rubriques adéquates ont été maintenues pour enregistrer ces éventuelles participations.

On notera que le terme “créances sur entreprises liées” a été modifié en “créances sur entités liées”. Nous y reviendrons (*cf. infra*, n° 113).

6.7. Les immobilisés grevés de contraintes ou la notion d'agency

105. Tout comme ce fut le cas pour les petites ASBL (*cf. supra*, n° 60), des rubriques particulières ont été prévues pour distinguer les immobilisés en pleine propriété des autres.

Devront être rangés sous la rubrique “autres” (art. 19, § 1^{er}, 2^o, A.R.):

- a) les immobilisations dont l'association a la pleine propriété mais dont elle ne peut user ou disposer librement en raison de contraintes qui lui sont imposées (*cf. supra*, n° 60);
- b) les droits d'usage consentis à titre gratuit ou onéreux sur des immobilisations (*cf. supra*, n° 64 *in fine*).

Les droits d'usage consentis à titre gratuit sont assimilables à des dons en nature. Ils devront donc au moment de l'inventaire être valorisés à leur valeur de marché ou, à défaut, à leur valeur d'usage (art. 8, § 1^{er}, A.R.) (*cf. supra*, n° 83 *in fine* et 89).

6.8. Les dettes non productives d'intérêts

106. Dans le schéma du bilan (art. 12 pour le schéma complet et art. 16 pour le schéma abrégé), il est prévu de mentionner distinctement les dettes non productives d'intérêts ou assorties d'un intérêt anormalement faible.

Nous avons lu que les ASBL disposaient fréquemment d'avances de fonds sans intérêts (*cf. supra*, n° 91). Il est effectivement utile pour le lecteur de l'information financière que ces dettes soient mentionnées distinctement.

§ 7. Les particularités du compte de résultats

107. La principale adaptation du compte de résultats par rapport au schéma des entreprises commerciales est la nou-

velle rubrique I D (classe 73) “cotisations, dons, legs et subsides” au niveau du schéma complet. Cette rubrique n'apparaît pas dans le schéma abrégé puisque, seule, la marge d'exploitation est prévue.

Cette information est en effet importante dans le monde associatif où les dons, legs et subsides sont souvent un élément significatif de l'activité. Ce problème fut également soulevé par le groupe de travail mandaté par la Commission du Sénat pour l'examen des questions comptables qui insista pour que les subsides fassent partie des “produits courants” des ASBL²¹⁴.

Il faut regretter qu'aucune mention, même à l'annexe, n'est prévue au niveau du schéma abrégé.

Cette rubrique rentrera toujours dans le volume d'activités destiné à apprécier la taille de l'ASBL puisque le législateur définit les critères par rapport aux “recettes autres qu'exceptionnelles” (*cf. supra*, n° 28 *in fine*).

Les ASBL ne devront pas, comme c'est le cas pour les entreprises commerciales, mentionner distinctement à l'annexe les subsides reçus des pouvoirs publics que ce soit des subsides en capital (art. 15, 9^o et 18, 5^o, A.R.) ou des subsides de fonctionnement (art. 15, 8^o, A.R. supprimant l'annexe XII B du schéma complet).

La rubrique I D du compte de résultats, à savoir les cotisations, dons, legs et subsides devra faire l'objet d'une ventilation à l'annexe (art. 15, 8^o de l'AR créant une nouvelle annexe XII B du schéma complet).

La différence entre les termes “dons” et “subsides” lorsque ces derniers proviennent du secteur privé n'est pas claire. Le terme “don” est plus fréquemment utilisé lorsqu'il s'agit de faire appel à la générosité du public ou d'un particulier. Selon le dictionnaire Larousse, un subside est “une somme versée à un groupement à titre d'aide en rémunération d'un service” tandis qu'un don est “ce qu'on abandonne à quelqu'un sans rien recevoir de lui en retour”. Le don implique un *animus donandi*, ce qui n'est pas nécessairement le cas d'un subside²¹⁵.

La notion de “subvention”, lorsqu'elle est accordée par un pouvoir public, fait l'objet d'une définition à l'article 2 de la loi du 14 novembre 1983 relative au financement public et dans l'arrêté royal du 17 juillet 1991 sur la comptabilité de l'État²¹⁶. On retrouve aussi cette notion dans des dispositions pénales relatives aux déclarations de subventions reçues²¹⁷ ainsi qu'à l'article 26 du Code TVA. La notion de subvention

^{213.} Sur le sujet, voy. p. ex. J. ‘T KINT, “Les ASBL”, *Rép. not.*, Bruxelles, Larcier, 1999, n° 69, p. 91; D. VAN GERVEN, “Handboek verenigingen”, *o.c.*, 2002, n° 43, p. 64.

^{214.} Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, annexes, p. 224 *in fine* et p. 225.

^{215.} D. VAN GERVEN, “Handboek verenigingen”, *o.c.*, 2002, n° 303, p. 258; Ph. ‘T KINT, “Les donations et apports à titre gratuit en ASBL”, *Non-marchand* 1998-1, pp. 97-112.

^{216.} P. HAUTPHENNE, “Le contrôle de l'octroi et de l'emploi de certaines subventions”, *Le mouvement communal* 3-1985, pp. 90-94; M. DEWAELSCHÉ, *Le subventionnement des ASBL*, Diegem, Ced.Samsom, 1996, 85 p., plus spéc. pp. 6-7; *Guide des formalités des ASBL*, *o.c.*, Kluwer, 2003, p. 321.

^{217.} J.F. GODBILLE, “Évolution du droit associatif au regard du droit pénal dans la récolte de fonds”, *Non-marchand* 2000-1, n° 5, pp. 39-56, plus spéc. pp. 43-44.

est importante en matière TVA notamment pour le calcul du *prorata* d'assujettissement²¹⁸ ou encore pour le calcul de la taxe due²¹⁹. Le terme "subsidés" est généralement réservé aux montants fixes tandis que "subvention" est davantage lié à un pourcentage de dépenses éligibles.

L'article 2, 8° de la loi de 1921 précise que les statuts doivent mentionner le montant maximum des cotisations et des versements. On admet généralement que les cotisations sont destinées à couvrir les frais de l'association tandis que les versements sont sollicités pour faire face à des projets particuliers. La différence entre ces deux termes nous paraît particulièrement tenue²²⁰.

§ 8. Les particularités de l'annexe

8.1. L'information relative aux entités liées

108. Les rubriques de l'annexe qui susciteront le plus de réactions seront certainement celles relatives aux informations à fournir en ce qui concerne les entités liées. Afin de mieux cerner le problème, il n'est pas inutile de rappeler, certes dans les grandes lignes, le système en vigueur dans le chef des entreprises commerciales.

109. Les entreprises commerciales soumises au schéma complet doivent fournir les informations suivantes (A.R. 30 janvier 2001, art. 91):

- 1) une annexe IV donnant un détail des mouvements de l'exercice des immobilisations financières; cette information n'est pas nominative;
- 2) une annexe V A: la liste des entreprises (information nominative avec nom, adresse et n° TVA) détenues à concurrence d'au moins 10% avec mention du taux de participation, des capitaux propres de ladite entreprise,... etc.; cette annexe ne vise donc que les filiales ou entreprises avec lien de participation; aucune information n'est demandée sur la maison mère ou le(s) actionnaire(s);
- 3) une annexe V B: la liste des entreprises dont la société répond de manière illimitée;
- 4) une annexe XVIII: un tableau relatif aux relations avec les entreprises liées reprenant entre autres les créances et dettes, les garanties constituées, les produits et charges financiers, les plus-values et moins-values sur cession d'actifs immobilisés, etc.; sont visées ici non seulement les filiales mais aussi les sociétés mères ou sœurs (voy. la définition de l'entreprise liée à l'art. 11,

1°, C.soc.); on notera que l'information n'est pas ici nominative.

110. Les entreprises commerciales soumises au schéma abrégé doivent, quant à elles, fournir les informations suivantes (*ibid.*, art. 94):

- 1) sans objet;
- 2) *idem* (ici annexe II);
- 3) *idem*;
- 4) l'annexe IX se limite aux créances, garanties et autres engagements relatifs à des entreprises liées.

111. Les obligations des sociétés commerciales (schéma complet ou abrégé) sont de nature différente selon qu'il s'agit, d'une part, de filiales (détenues à plus de 50%) ou d'entreprises avec lien de participation (entre 10% et 49%) (informations nominatives) ou, d'autre part, de société mère ou sœur (informations non nominatives).

On notera qu'il est indifférent que la société liée soit située en Belgique ou à l'étranger.

La qualification de société mère et de filiale est clairement définie par les articles 5 à 14 du Code des sociétés visant les notions de consortium, de contrôle de droit, de contrôle de fait, etc. Cette matière fait l'objet d'une doctrine abondante.

L'article 95, § 1^{er}, IV, A, § 1^{er} de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 étend les définitions du Code des sociétés à l'ensemble des entreprises au sens de l'article 1^{er} de la loi du 17 juillet 1975. Il en résulte que le terme "entreprise" est plus large que "société". On notera par exemple que ledit article 95 qualifie d'entreprise une ASBL à caractère commercial, financier ou industriel.

Définir un groupe est évidemment plus aisé lorsque les relations entre entreprises peuvent se définir notamment – ce n'est pas le seul critère – à l'aide du pourcentage de capital détenu. Définir une entité liée à une ASBL est une notion plus complexe à appréhender.

112. L'arrêté royal du 19 décembre 2003 a adapté quelque peu les dispositions de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 mais les informations à donner sur "le groupe" restent significatives. Il n'y a d'ailleurs à cet égard aucune raison de déroger au droit commun. Il y a probablement proportionnellement autant de "groupes" dans le monde associatif que dans le secteur marchand. En outre, il s'agit d'une information essentielle pour pouvoir espérer se forger un début d'opinion sur les flux financiers d'une entité ou d'une société vers une autre à l'intérieur d'un même groupe.

²¹⁸ B. THIRION, "Subventions: quelles incidences en matière TVA?", *R.G.F.* 2002, pp. 286-302; A. SAYDE, "Les subventions liées directement au prix", *C.F.P.* 2003, pp. 557-584.

²¹⁹ CJCE 22 novembre 2001, en cause l'ASBL Office de produits wallons, *Fiscologue* 30 novembre 2001, n° 824, pp. 3-4.

²²⁰ J. T KINT, *o.c.*, *Rép. not.* 1999, n° 128, p. 112; D. VAN GERVEN, "Handboek verenigingen", *o.c.*, 2002, n° 283, p. 243; E. JANSSENS et J. LEMMENS, *o.c.*, *Accountancy & Bedrijfskunde* octobre 2002, n° 51, p. 11.

Dans la version initiale du projet de loi, l'information financière devait être fournie sur base consolidée (*cf. supra*, n° 16). Une définition des termes "pouvoir de droit" et "pouvoir de fait" figurait dans la version initiale du texte de l'article 17²²¹.

113. Les articles 15, 3°, deuxième tiret, 15, 11°, premier tiret et 19, § 1^{er}, 3° de l'arrêté royal remplacent le terme "entreprise liée" par "entité liée". Le terme "entreprise" est défini à l'article 1^{er}, alinéa 1^{er} de la loi de 1975. Le terme "entité" est une notion plus large (*cf. infra*, n° 114).

114. L'article 19, § 1^{er}, 4°, premier tiret de l'arrêté royal ajoute un 4° à la définition d'entreprise liée (devenu "entité liée") prévue par l'article 95, § 1^{er}, IV, A, § 1^{er} de l'arrêté royal du 30 janvier 2001. Cet alinéa supplémentaire ajoute à la définition d'"entité liée" tout autre organisme doté d'une personnalité juridique.

Cette nouvelle catégorie vise, entre autres, tout type d'ASBL alors que le point 3° de la définition reprise à l'article 95 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 ne vise que les ASBL à caractère commercial, financier ou industriel. La nouvelle catégorie visée par ce point 4° concerne aussi d'autres organismes dotés d'une personnalité juridique tels des AISBL, des fondations, des GIE. Sont également visés les communes, les CPAS, certaines régies communales, certaines institutions ou personnes morales de droit public, les copropriétés d'immeubles, etc. Il faudra dans chaque cas rechercher si l'organisme est doté ou non d'une personnalité juridique. L'organisme est un terme plus large que "personne morale". Ce terme "organisme" est un terme fréquemment utilisé en droit commun comptable puisqu'il figure déjà à l'article 95, § 1^{er}, IV, A, § 1^{er} de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 ainsi qu'à l'article 1^{er} de la loi du 17 juillet 1975. On retrouve ce même terme dans de nombreuses dispositions de droit public ou administratif²²².

N'ont pas la personnalité juridique (art. 2, § 1^{er}, C.soc.) les sociétés de droit commun, encore parfois dénommées "association de fait" (p. ex. les organisations syndicales), les sociétés momentanées et les sociétés internes (ex-association en participation)²²³.

115. L'article 19, § 1^{er}, 4°, second tiret de l'arrêté royal donne une définition de l'entité liée.

Il s'agit d'une entité qui se trouve par rapport à une association dans les liens visés à l'article 11 du Code des sociétés. Il s'agit donc²²⁴:

- a) des entités que l'ASBL contrôle;
- b) des entités qui contrôlent l'ASBL;
- c) des entités avec lesquelles l'ASBL forme consortium;
- d) des autres entités qui, à la connaissance du conseil d'administration de l'ASBL, sont contrôlées par une entité visée *sub a), b) et c)*.

Les conditions liées à cette définition ont un caractère irréfragable.

Il nous paraît que la référence à l'article 11 du Code des sociétés conduit implicitement à renvoyer aussi aux articles 5 à 14 du Code des sociétés qui définissent certaines notions nécessaires à l'interprétation de l'article 11 et notamment la notion de contrôle (art. 5) ou de pouvoir de contrôle (art. 7). On notera à cet égard que les définitions de "entreprise mère", "filiale" et "filiale commune" prévues par l'article 95, § 1^{er}, IV, A, § 1^{er} de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 et qui renvoient notamment aux articles 6 et 9 du Code des sociétés n'ont pas été modifiées.

À côté de ce principe (renvoi à l'art. 11 C.soc.), la nouvelle définition prévoit une présomption de caractère lié lorsqu'une des conditions suivantes est remplie:

- a) les entités dont les organes d'administration sont composés en majorité au moins des mêmes personnes²²⁵;
- b) les entités dont le siège social ou le siège d'exploitation est situé à la même adresse;
- c) les entités entre lesquelles existent des liens directs ou indirects durables et significatifs en termes d'assistance administrative et financière, de logistique, de personnel ou d'infrastructure.

Ces présomptions n'ont pas un caractère irréfragable.

Cette définition nouvelle devrait permettre de couvrir les cas d'ASBL "liées" ou d'entités liées en l'absence de toute relation "capitalistique"²²⁶.

On notera que cette définition couvre tant les entités en Belgique qu'à l'étranger. Après certains scandales ayant élargi l'une ou l'autre ASBL récolteuses de fonds, on comprend que l'arrêté royal n'ait pas dérogé aux principes applicables aux sociétés. Le rapport au Roi précise que les entités tant en Belgique qu'à l'étranger ont été visées à dessein notamment afin de mieux cerner les associations faisant appel à la générosité du public²²⁷.

^{221.} *Doc. Ch.*, 1854/1, art. 17, § 2, avant-dernier al., p. 85.

^{222.} Voy. p. ex. l'art. 2 de la loi du 22 mai 2003 (*M.B.* 3 juillet) portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral.

^{223.} M. COIPEL, "Introduction au droit des sociétés et autres groupements", *GUJE*, Livre 11.1, 2002, 93 p.

^{224.} Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre 2003, p. 61.933, al. 6.

^{225.} Cette terminologie est similaire à un des éléments de la définition d'un consortium, voy. art. 10, § 2, 2°, C.soc.

^{226.} Cette définition est assez proche de la notion de "related parties" dans les normes internationales, voy. p. ex. IAS 24 "related party disclosures" in *IFRS* 2003, publié par l'IASB, Londres et IPSAS 20, "related parties disclosure", §§ 10 à 16, *Handbook IPSAS* 2003, publié par l'IFAC, New York, pp. 658-659.

^{227.} Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre 2003, p. 61.933, al. 8.

Enfin, il convient de souligner que l'article 95, § 1^{er}, IV, A, § 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 qui range le consortium parmi les entités liées n'a pas été modifié ou abrogé.

116. Les obligations d'informations à l'annexe pour les ASBL soumises au schéma complet peuvent être résumées comme suit (art. 15, 3^o, 4^o et 11^o, A.R.) (*cf. supra*, n^o 109 pour la comparaison avec les sociétés commerciales):

- 1) une annexe IV similaire aux sociétés commerciales si ce n'est notamment qu'"entreprise liée" a été remplacé par "société liée";
- 2) une annexe V A similaire; le texte relatif aux sociétés consolidées a été omis et le terme "entreprise liée" a été remplacé par "société liée";
- 3) une annexe V B similaire; le texte relatif aux sociétés consolidées a été omis;
- 4) une annexe V C (nouvelle): la liste des autres entités liées (donc autres que mentionnées en annexe V A et V B) avec mention du nom, du siège, de la forme juridique et s'il s'agit d'une entité de droit belge, le numéro d'entreprise attribué par la Banque Carrefour des Entreprises;
- 5) une annexe XVIII assez similaire si ce n'est qu'une information supplémentaire (rubrique 9 nouvelle) est exigée; le chiffre d'affaires, les cotisations, dons, legs, subsides et autres produits d'exploitation réalisés avec une entité liée doivent être mentionnés.

117. Les obligations d'informations à l'annexe pour les ASBL soumises au schéma abrégé peuvent être résumées comme suit (art. 18, 2^o et 6^o, A.R.) (*cf. supra*, n^o 110 pour la comparaison avec les entreprises commerciales):

- 1) annexe IV: sans objet;
- 2) annexe V (ici annexe II) A: commentaire identique à celui formulé pour les associations soumises au schéma complet;
- 3) annexe II B: commentaire identique à celui formulé pour les associations soumises au schéma complet;
- 4) annexe II C (nouvelle): commentaire identique à celui formulé pour les associations soumises au schéma complet;
- 5) annexe IX: similaire à celle applicable aux entreprises commerciales.

118. Les principales différences entre les obligations des associations, qu'elles soient soumises au schéma complet ou au schéma abrégé, par rapport aux obligations des sociétés commerciales sont les suivantes:

- a) le champ d'application ("entité liée") est différent;

- b) les ASBL devront donner des informations nominatives sur des entités qui les contrôlent (notion, *mutatis mutandis*, de maison mère), avec lesquelles elles forment consortium ou tout simplement liées au sens de la nouvelle définition alors que les sociétés commerciales ne donnent d'informations nominatives que sur les sociétés situées en aval;
- c) à l'inverse, pour les ASBL ou entités "contrôlées", donc en aval, aucune information financière (fonds social, résultat, etc.) n'est exigée; l'annexe VA se limite en effet aux sociétés dans lesquelles l'ASBL détient une participation.

8.2. Le bilan social

119. L'arrêté royal déroge de manière significative aux obligations en matière de bilan social.

On sait que toute société commerciale, quelle que soit sa taille, doit compléter un bilan social. Le schéma abrégé s'applique également aux sociétés ne comptant ne fût-ce qu'un seul travailleur.

L'article 10 de l'arrêté royal modifiant l'article 82 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 impose de compléter un bilan social uniquement pour les ASBL comptant au moins 20 travailleurs. Cette obligation existe déjà depuis 1996²²⁸ (*cf. supra*, n^o 3).

Nous n'apercevons pas pour quelles raisons le Pouvoir exécutif a décidé de déroger aux obligations imposées aux sociétés commerciales visées à l'article 82, §§ 1^{er} et 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001. Le bilan social est une information intéressant notamment les travailleurs. Une obligation similaire aux sociétés commerciales aurait en outre permis d'établir d'intéressantes statistiques au niveau national. Cette information est particulièrement sensible dans des secteurs où certaines ASBL dites de l'économie sociale sont peu ou prou concurrentes d'autres entreprises.

120. Bien que les ASBL occupant au moins 20 travailleurs soient soumises déjà depuis 1996 à l'obligation de déposer à la BNB un bilan social, une nouveauté mérite d'être soulignée, à savoir que dorénavant, l'information sera publique. En effet, dans l'état actuel de la législation, la Banque nationale n'est pas habilitée à délivrer copie²²⁹. On peut tout au plus savoir qu'en 1999 (dernière année complète disponible), 1.130 ASBL ont déposé un bilan social pour un total de 150.000 travailleurs occupés.

²²⁸ Art. 17 A.R. 4 août 1996 relatif au bilan social visant les "autres personnes morales de droit privé"; voy. Avis CNC, *Bull. C.N.C.*, n^o 39, avril 1997, p. 13; Ph. 'T KINT, *Rép. not., o.c.*, 1999, n^o 212-1, pp. 144-145.

²²⁹ Y. DE RONGE et M. DE WOLF, *o.c.*, *Bull. spécial C.N.C.* 1997, n^o 32, p. 223 et particulièrement la note subpaginale 62; voy. sur la différence entre les termes "remettre" ou "publier" un bilan social, Avis CNC, *Bull. C.N.C.*, n^o 39, avril 1997, p. 6.

8.3. *Varia*

121. Les obligations concernant les relations financières avec les administrateurs (annexe XIX pour le schéma complet et annexe X pour le schéma abrégé) à savoir essentiellement les rémunérations, les avances et les garanties données n'ont pas été adaptées. Le terme "entreprise" a été remplacé par "entité" (artt. 15, 12° et 18, 7° A.R.).

122. L'annexe XV relative aux impôts en vigueur pour le schéma complet est supprimée (art. 15, 10°, A.R.). Bien que quelques rares ASBL soient assujetties à l'impôt des sociétés, la suppression de la rubrique semble logique.

§ 9. Le bilan d'ouverture

123. La problématique du bilan d'ouverture ne concerne bien évidemment que les ASBL préexistantes²³⁰.

L'arrêté royal rend obligatoire l'établissement d'un bilan d'ouverture (art. 37, § 1^{er}) et impose des règles d'évaluation (art. 37, § 3).

Pour les ASBL préexistantes clôturant au 31 décembre, le bilan d'ouverture devra être établi au 1^{er} janvier 2005 (*cf. infra*, n° 190).

124. La première démarche consistera en des opérations de relevé et de vérification de l'ensemble des avoirs, dettes, droits et engagements. Ces opérations doivent être menées avec prudence, sincérité et bonne foi (art. 37, § 1^{er} de l'AR et art. 9, § 1^{er} de la loi de 1975).

Chaque ASBL devra être particulièrement attentive notamment aux immobilisés dont elle n'a pas la pleine propriété (*cf. supra*, n° 105), aux créances sur entités liées (*cf. supra*, n° 114), aux stocks résultant de dons en nature (*cf. supra*, n° 88), aux créances éventuelles résultant de cotisations (*cf. supra*, n° 59), aux provisions pour dons et legs avec droit de reprise (*cf. supra*, n° 100), aux provisions salariales (*cf. supra*, n° 56), aux avances reçues non productives d'intérêts (*cf. supra*, n°s 91 et 106), aux produits à reporter (*cf. supra*, n° 102), aux droits d'occupation de locaux (*cf. supra*, n° 63), aux legs acceptés non encore attribués (*cf. supra*, n° 56), etc.

125. Une fois le relevé effectué, il conviendra de procéder aux évaluations.

Habituellement, en droit commun comptable, il est renvoyé à la valeur de marché ou, à défaut, à la valeur d'usage (*cf. supra*, n° 88 pour les petites ASBL).

L'arrêté royal innove à cet égard puisqu'il renvoie (art. 37, § 3) à la "juste valeur" ou, à défaut, à la valeur d'usage. Le terme "juste valeur" est apparu en doctrine comptable belge dans les avis 126/17 et 126/18 de la Commission des normes comptables de novembre 2001 relatifs aux acquisitions à titre gratuit et à la valeur d'acquisition en cas d'apport en nature²³¹. La Commission des normes comptables a clairement indiqué que les avis avaient été élaborés à la lumière de normes de reporting étrangères et des IAS. La Commission européenne a par ailleurs adapté les directives comptables afin d'introduire la notion de "juste valeur"²³².

On définit la "juste valeur" comme "le montant pour lequel un actif pourrait être échangé entre des parties bien informées et consentantes dans le cadre d'une transaction effectuée dans des conditions de concurrence normale"²³³. Ce terme "juste valeur" semble plus approprié que "valeur de marché" car de nombreux actifs détenus par les ASBL n'ont pas à proprement parler de valeur de "marché". La juste valeur pourrait dans certains cas correspondre à la valeur probable de réalisation (*cf. supra*, n° 88).

À défaut d'une évaluation possible à la juste valeur, les administrateurs devront tenter d'appréhender une valeur d'usage.

À défaut de juste valeur ou de valeur d'usage fiable, l'actif peut être "omis" et simplement repris en annexe (art. 37, § 3, al. 2, A.R.). Cette hypothèse devrait toutefois être tout à fait exceptionnelle (*cf. par analogie supra*, n° 62).

126. Selon certains auteurs²³⁴, l'inventaire de départ pourrait, par analogie avec l'article 44, alinéa 1^{er} de l'arrêté royal du 30 janvier 2001, reposer sur les actifs et passifs portés à l'inventaire établi au terme de l'exercice précédent.

Nous ne partageons pas ce point de vue. Une similitude ne peut être opérée entre les entreprises commerciales et les ASBL. Les entreprises commerciales connaissent le coût d'acquisition d'un actif généralement via une facture d'achat et pratiquent en vertu soit d'obligations comptables, soit de dispositions fiscales des amortissements sur leurs immobilisés. Les ASBL n'ont pas toujours des factures d'achat pour les immobilisés ou les stocks, ou ne les ont pas conservées et n'ont pas eu l'habitude de pratiquer des amortissements sur les immobilisés.

^{230.} Rapport au Roi, M.B. 30 décembre 2003, p. 61.934, al. 5.

^{231.} Avis CNC, n° 126/17 et 126/18, *Bull. C.N.C.*, n° 47, mai 2002, pp. 20-41. L'avis 126/17 fait l'objet d'une requête en annulation; sur le sujet voy. p. ex. J.P. MAES et L. BEHETS, "Handtekening bij de invoering van het 'fair value' waarderingsconcept in het Europese en Belgische boekhoudrecht", in *Liber Amicorum Henri Olivier*, Bruges, La Chartre, 2000, pp. 371-381; E. CAUSIN, "L'évaluation des acquisitions à titre gratuit", *C.F.P.* 2003, pp. 117-136.

^{232.} Directive 2001/65/CE du 27 septembre 2001, *J.O.C.E. (L)* 27 octobre 2001, 283, p. 28; *Bilan* 31 octobre 2001, n° 419, pp. 1-3.

^{233.} Voy. Avis CNC, *o.c.*, *Bull. C.N.C.*, n° 47, mai 2002, p. 22, note subpaginale 18.

^{234.} G. GELDERS, *o.c.*, *Actualité comptable*, 8 août 2003, p. 7.

Nous sommes d'avis que système préconisé par l'arrêté royal est mieux adapté au cas des ASBL.

Le système adopté pour le bilan d'ouverture est basé sur le principe "zero-based" repris par les normes internationales²³⁵.

Traditionnellement, deux approches sont possibles. Soit l'approche en continuité, soit l'approche zero-based²³⁶. La première consiste à rechercher la valeur d'acquisition de l'époque et calculer des amortissements depuis la date d'acquisition. On obtient ainsi une valeur résiduelle qui est le montant à reprendre dans le bilan de départ. La seconde consiste à faire table rase du passé et à évaluer le bien au jour du bilan d'ouverture. C'est cette dernière option qu'on retrouve dans l'arrêté royal et qui a d'ailleurs été adoptée par d'autres catégories de personnes morales du secteur non-marchand²³⁷.

127. Lorsque l'inventaire a été valorisé, la différence entre les avoirs et les dettes constituera le patrimoine de départ (rubrique 100) qui fait partie du fonds associatif (classe 10).

Le détail de l'inventaire valorisé devra, conformément à l'article 9, § 1^{er} de la loi du 17 juillet 1975, être transcrit dans le livre d'inventaire (cf. *supra*, n° 77).

128. Conformément à l'article 11 de l'arrêté royal, les chiffres du bilan d'ouverture (généralement le 1^{er} janvier 2005) constitueront les "chiffres de l'exercice précédent" pour le premier bilan (généralement le 31 décembre 2005) (cf. *infra*, n° 192).

129. Étant donné qu'aujourd'hui de très nombreuses ASBL disposent d'un système comptable fort proche de celui des entreprises commerciales, l'arrêté royal (art. 37, § 2, al. 1^{er}) dispense ces ASBL, sous certaines conditions, des opérations liées au bilan d'ouverture. Dans ce cas, le bilan d'ouverture correspond au bilan de clôture de l'exercice précédent.

Cette possibilité est ouverte aux associations qui disposent d'une comptabilité au moins équivalente, à savoir une comptabilité en partie double, un référentiel d'engagements (*accrual basis*), un relevé annuel d'inventaire, des pièces justificatives adéquates, etc. (cf. *supra*, n°s 73 à 78). Cette décision d'"équivalence" est du ressort du conseil d'administration. La similitude avec le texte de l'article 17, § 4 de la loi relatif aux secteurs particuliers est frappante.

Si l'ASBL dispose d'un système comptable au moins équivalent, elle ne doit pas pour autant avoir respecté tous les principes repris dans l'arrêté royal relatifs aux règles d'évaluation. Elle a la faculté d'adapter les évaluations antérieures

pour les rendre conformes aux nouvelles dispositions réglementaires, moyennant mention et estimation à l'annexe (art. 37, § 2, al. 2 et 3, A.R.).

§ 10. Le franchissement de seuils

130. Nous avons déjà exposé les difficultés de calcul des seuils pour apprécier le passage d'une catégorie à une autre. Nous n'y reviendrons pas (cf. *supra*, n°s 20 à 31).

Le passage du statut de "petite" à "grande" ASBL est régi par l'article 22 de l'arrêté royal du 19 décembre 2003. L'association devra indiquer à l'annexe les principales conséquences des modifications de règles d'évaluation. Elle devra en outre appliquer exclusivement les dispositions de l'arrêté royal relatif aux grandes ASBL; ce principe du "tout ou rien" figure également à l'article 15, alinéa 2 de l'arrêté royal du 26 juin 2003 relatif aux petites ASBL²³⁸ (cf. *supra*, n° 68).

Le passage du statut de "grande" ASBL (art. 17, § 3 de la loi) au statut de "très grande" ASBL (art. 17, § 5) et *vice versa* ne posera pas de problème particulier au niveau comptable puisque le référentiel de référence, à savoir celui visé à l'article 17, § 3 de la loi, reste identique. Il en est de même au niveau des obligations en matière de publicité puisque l'article 17, § 6 de la loi, qui prévoit le dépôt à la Banque nationale, renvoie à l'article 17, § 3 qui vise les grandes ASBL; l'article 17, § 5 n'ajoute à cet égard rien aux dispositions visées au paragraphe 3 (cf. *supra*, n°s 20 et 68). Le passage de "grande" à "très grande" ou *vice versa* aura un impact sur les aspects suivants:

- a) la forme des comptes annuels, abrégés ou complets (art. 10 A.R.);
- b) l'obligation ou non de désigner un commissaire membre de l'Institut des réviseurs d'entreprises (art. 17, § 5 de la loi).

131. La faculté pour une petite ASBL d'opter pour le référentiel comptable applicable aux grandes ASBL a été analysée précédemment (cf. *supra*, n°s 66 et 67). Le système de "full compliance" a été retenu par l'article 15 de l'arrêté royal du 26 juin 2003 relatif aux petites ASBL de manière à assurer la bonne compréhension de l'information financière.

Les mêmes principes se retrouvent à l'article 21 de l'arrêté royal du 19 décembre 2003. Dans l'hypothèse où une grande ASBL devient petite, deux possibilités s'offrent à elle, à savoir:

- a) elle opte pour le référentiel comptable des petites ASBL et elle applique exclusivement les dispositions prévues par l'article 17, § 2 de la loi et l'arrêté royal du

²³⁵ Rapport au Roi, M.B. 30 décembre 2003, p. 61.934, dernier al.

²³⁶ J. CHRISTIAENS, o.c., *Accountancy & Bedrijfskunde* 2002, n° 4, § 4.1., pp. 20-23.

²³⁷ "Comptabilité dans le secteur non-marchand", *Études IRE* 4-2002, pp. 131-133.

²³⁸ Rapport au Roi, M.B. 30 décembre 2003, p. 61.933, avant-dernier al.

26 juin 2003; cette décision doit être mentionnée à l'annexe avec l'indication des principales conséquences (art. 21 A.R. 19 décembre 2003);

- b) elle continue à appliquer de manière volontaire le référentiel comptable prévu pour les grandes ASBL en respectant l'intégralité des dispositions prévues par

l'arrêté royal du 19 décembre 2003 (art. 15, al. 1^{er}, A.R. 26 juin 2003) et ceci pendant au moins trois exercices (*cf. supra*, n° 67).

On retrouve ici la même interdiction de "framework shopping"²³⁹ (*cf. supra*, n° 66).

CHAPITRE V. LES SECTEURS PARTICULIERS

§ 1. Généralités

132. Le législateur a souhaité, par le biais de l'article 17, § 4 de la loi, dispenser les ASBL déjà soumises à d'autres obligations comptables, en vertu de dispositions sectorielles, de devoir établir deux comptabilités différentes²⁴⁰. La dérogation s'applique aussi bien à l'encontre du système de comptabilité de caisse (art. 17, § 2) que du système de comptabilité conforme à la loi de 1975 (art. 17, § 3).

Le principe d'un système dérogatoire figurait déjà dans la version initiale du projet de loi²⁴¹ mais les modalités d'exercice de cette dérogation ont été largement examinées au cours des débats parlementaires.

133. La principale question était de savoir s'il fallait soit dispenser totalement des dispositions du droit comptable des associations toute ASBL soumise à des dispositions comptables particulières, quelles qu'elles soient, soit plutôt limiter les dérogations.

Une première version²⁴² donnait une habilitation au Roi pour établir une liste d'associations soumises à des dispositions particulières. Un amendement fut déposé à la Chambre²⁴³ pour supprimer cette habilitation. Cet amendement fut adopté²⁴⁴ moyennant l'ajout en annexe du Rapport de la Chambre²⁴⁵ d'une liste d'associations visées.

Au Sénat, le ministre proposa un texte fort proche du texte de l'actuel article 17, § 4²⁴⁶ en exigeant que des dérogations ne puissent être envisagées que dans l'hypothèse où le régime comptable est au moins équivalent. Un amendement

fut déposé et adopté à la Chambre pour préciser que les règles particulières devraient résulter d'une législation ou d'une réglementation publique²⁴⁷.

Différents amendements furent déposés par la suite tant à la Chambre qu'au Sénat en vue soit de conférer une habilitation au Roi pour publier la liste des associations visées²⁴⁸, soit de supprimer le terme "au moins équivalentes"²⁴⁹. Ces amendements furent rejetés.

Des parlementaires se sont également inquiétés de savoir si les instituts d'enseignement étaient visés²⁵⁰.

134. L'appréciation du caractère "au moins équivalent" des dispositions comptables sera du ressort du conseil d'administration.

D'une manière générale, cette équivalence ne résultera pas du seul fait que l'association est, pour l'obtention de subsides, soumise à l'obligation de fournir des informations comptables aux autorités subsidiaires²⁵¹.

Il est donc tout à fait probable, au cours des premiers mois ou des premières années, que des organes de gestion de deux associations appartenant au même secteur et soumises aux mêmes dispositions comptables décideront, l'un, de ne pas suivre les dispositions prévues par la loi de 1921, l'autre, de les suivre. On peut toutefois raisonnablement penser que l'autorité publique ou administrative qui a publié une réglementation particulière sera amenée à donner son avis, tôt ou tard, sur le caractère suffisant ou non de ces dispositions par rapport au droit commun des associations visé par la loi de 1921. Le texte du rapport au Roi laisse également entendre²⁵²

^{239.} Sur le sujet, voy. Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre 2003, p. 61.933, avant-dernier al.

^{240.} Rapport Verherstraeten, *Doc. Ch.*, 1854/7, p. 43.

^{241.} Art. 17, § 2, *Doc. Ch.*, 1854/1, pp. 13 et 85.

^{242.} *Ibid.*, p. 85.

^{243.} Amendement n° 20, *Doc. Ch.*, 1854/4, pp. 1-4.

^{244.} Rapport Verherstraeten, *Doc. Ch.*, 1854/7, pp. 41-45, et *Doc. Ch.*, 1854/8, art. 17, § 4, p. 11.

^{245.} *Ibid.*, pp. 51-52.

^{246.} Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, pp. 121-122 (voy. la différence avec le texte en première lecture p. 93).

^{247.} Amendement 35 A, Rapport Hove, *Doc. Ch.*, 1301/008, pp. 21 et 58.

^{248.} Amendement 35 A, *Doc. Ch.*, 1301/002, pp. 19-20; *Ann. Ch.* 21 février 2002, n° 208/2001-02, p. 37; amendement 292, Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, p. 163.

^{249.} Amendement 2 B, Rapport Hove, *Doc. Ch.*, 1301/008, pp. 17 et 57; amendement 86 B, Rapport Hove, *Doc. Ch.*, 1301/021, p. 7.

^{250.} *Ann. Sénat* 13 juin 2001, séance du matin, 2-123, p. 17; voy. aussi l'audition de Monsieur Dohogne, secrétaire général de la fédération des instituteurs chrétiens, Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, annexe, pp. 258-260.

^{251.} A.R. 19 décembre 2003, Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre, p. 61.929, al. 6, seconde phrase.

^{252.} A.R. 19 décembre 2003, Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre, p. 61.929, al. 6.

que la Commission des normes comptables pourrait formuler des indications à cet égard.

On notera encore que dans l'hypothèse où l'association aura désigné un commissaire soit en vertu de dispositions sectorielles, soit en application de l'article 17, § 5 de la loi, ledit commissaire devra apprécier si la décision prise par l'organe de gestion est "régulière" au regard de la loi²⁵³.

Il est également probable qu'à l'avenir, les autorités publiques et administratives qui légifèrent au niveau d'ASBL faisant partie d'un secteur particulier s'efforceront de s'aligner sur le droit commun comptable des associations dans le cadre soit d'une modification de textes existants, soit de la publication de nouvelles dispositions. Les deux nouveaux arrêtés royaux devraient en effet en toute logique constituer à l'avenir le droit commun comptable de toutes les ASBL²⁵⁴.

135. L'expression "législation ou réglementation publique" n'est pas suffisamment claire²⁵⁵.

Les régimes comptables particuliers peuvent résulter d'une initiative fédérale, régionale ou communautaire²⁵⁶.

Sous le terme législation, sont déjà en principe couverts les arrêtés royaux et décrets régionaux ou communautaires. Le fait d'ajouter le terme "réglementation" vise probablement à couvrir un champ d'application fort large.

136. Il convient encore de souligner que les activités soumises à un régime comptable particulier doivent être exercées à titre principal (art. 17, § 4 de la loi).

137. Les obligations de publicité des associations bénéficiant d'un régime dérogatoire posent un problème d'interprétation. Nous y reviendrons (*cf. infra*, n° 178).

§ 2. Champ d'application

138. Tenter d'appréhender les secteurs qui pourraient déroger au droit commun comptable des associations n'est pas simple. Cela tient à plusieurs éléments.

Le premier est que les autorités publiques susceptibles de publier des dispositions réglementaires sont nombreuses tant au niveau fédéral, régional que communautaire. Un

deuxième élément tient à l'objet des dispositions elles-mêmes. Certains textes organisent un régime comptable; d'autres se limitent à imposer un plan comptable; d'autres encore règlent l'agrément et/ou l'octroi de subventions. Un troisième est que certaines ASBL peuvent connaître simultanément un ou plusieurs systèmes. Un quatrième est que certaines ASBL vont, de leur propre initiative, au-delà des dispositions minimales imposées.

139. À titre purement indicatif, nous pouvons citer quelques dispositions qui touchent de près ou de loin à des aspects comptables:

- a) la loi du 9 juillet 1975 sur les soins de santé;
- b) l'arrêté royal du 18 septembre 1975 relatif aux organisations nationales de jeunesse;
- c) l'arrêté royal du 2 décembre 1982 relatif aux maisons de repos;
- d) l'arrêté de la Communauté française du 12 mars 1987 relatif à la protection de la jeunesse;
- e) la loi du 7 août 1987 sur les hôpitaux;
- f) l'arrêté royal du 19 décembre 1987 sur les caisses d'assurances sociales pour travailleurs indépendants;
- g) l'arrêté royal du 19 avril 1991 sur les fonds de pension;
- h) l'arrêté royal du 23 janvier 1992 sur les services médicaux interentreprises;
- i) le décret du 19 avril 1995 du Gouvernement flamand relatif aux institutions d'éducation populaire;
- j) l'arrêté du Gouvernement wallon du 23 janvier 1997 relatif aux entreprises de travail adapté;
- k) l'arrêté royal du 18 août 1997 sur les ONG;
- l) l'arrêté du Gouvernement wallon du 9 octobre 1997 relatif à l'accueil de personnes handicapées;
- m) l'arrêté ministériel du 26 novembre 1997 relatif aux crèches et aux centres d'aides et de soutien;
- n) l'arrêté du Gouvernement flamand du 19 mai 1998 relatif aux théâtres musicaux;
- o) l'arrêté royal du 20 juillet 1998 relatif aux secrétariats sociaux;
- p) l'arrêté royal du 15 janvier 1999 relatif aux fonds de sécurité d'existence;
- q) l'arrêté du Gouvernement de la Communauté française du 8 octobre 2001 fixant le plan comptable applicable par les services agréés d'aide à la jeunesse;
- r) etc.²⁵⁷.

²⁵³. A.R. 26 juin 2003, Rapport au Roi, *M.B.* 11 juillet, p. 37.651, al. 7 et A.R. 19 décembre 2003, Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre, p. 61.929, al. 6.

²⁵⁴. En ce sens, A.R. 26 juin 2003, Rapport au Roi, *M.B.* 11 juillet, p. 37.652, dernier al. et A.R. 19 décembre 2003, Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre, p. 61.930, al. 4.

²⁵⁵. Ch. FISCHER et B. THEUNISSEN, *o.c.*, *Non-marchand* 2002-2, n° 10, p. 116.

²⁵⁶. M. DE WOLF, *o.c.*, Bruylant, 2002, p. 321.

²⁵⁷. Le lecteur trouvera des informations complémentaires notamment dans le Rapport Verherstraeten, *Doc. Ch.*, 1854/7, pp. 51-52; D. VAN GERVEN, "Handboek verenigingen", *o.c.*, 2002, n° 312, p. 264; "Comptabilité dans le secteur non-marchand", *Études IRE* 4-2002, pp. 141-156; *Vademecum IRE* 2002, pp. 831-841; Guide des formalités pour les ASBL, Kluwer, 2003, pp. 173, 204, 206, 212, 520 et 624.

CHAPITRE VI. LE CONTRÔLE

§ 1. Champ d'application

140. La loi du 2 mai 2002 a organisé un système de contrôle obligatoire par un commissaire membre de l'Institut des réviseurs d'entreprises²⁵⁸ au niveau de ce qu'il est convenu d'appeler les "très grandes" ASBL. Elles sont ainsi qualifiées par l'article 17, § 5 de la loi dans le cas où elles occupent plus de 100 travailleurs ou lorsqu'elles réunissent deux des trois critères suivants:

- a) 50 travailleurs;
- b) 6.250.000 euros de recettes autres qu'exceptionnelles;
- c) 3.125.000 euros de total de bilan.

Ces critères sont similaires à ceux applicables aux sociétés commerciales (art. 15, § 1^{er}, C.soc.).

On notera toutefois que l'articulation des textes n'est pas la même. En vertu du Code des sociétés, toutes les sociétés doivent nommer un commissaire, excepté les petites sociétés et les sociétés à responsabilité illimitée (art. 141 C.soc.). En vertu de la loi de 1921, l'obligation de nommer un réviseur d'entreprises en qualité de commissaire vise une catégorie d'ASBL. Cela n'est pas neutre. En effet, dans les sociétés commerciales, le commissaire doit toujours avoir la qualité de réviseur d'entreprises (art. 130, al. 1^{er}, C.soc.). Dans les ASBL, cela n'est obligatoire que dans l'hypothèse visée à l'article 17, § 5, concernant les très grandes ASBL.

On regrettera que le législateur se soit écarté du système en vigueur auprès des petites sociétés commerciales. Ce système est simple et transparent. Il n'y a pas d'obligation de nommer un commissaire mais si c'est le cas, il doit avoir la qualité de réviseur d'entreprises. Ce principe donne aux associés et aux tiers l'assurance que la fonction est assumée par un professionnel compétent et spécialisé, soumis au secret professionnel et à une déontologie stricte et dont la responsabilité est couverte par une police d'assurance.

Le législateur a donc décidé, en 2002, de maintenir dans le chef des ASBL un système qui fut condamné en 1985²⁵⁹, à savoir la possibilité de laisser s'exercer une fonction de contrôle par un non-réviseur. Avant 1985, une différence existait entre le "commissaire ordinaire" et le "commissaire-réviseur". Cette différence a été supprimée lors de la codification en 1999 de la législation sur les sociétés commerciales puisqu'elle était devenue, depuis 1985, sans objet.

Le fait d'autoriser qu'un commissaire d'une ASBL puisse être une personne autre qu'un réviseur d'entreprises va créer de nombreuses équivoques car depuis maintenant vingt ans,

le public avait pris l'habitude d'assimiler la fonction de commissaire à un mandat exercé par un réviseur d'entreprises. Cette équivoque sera renforcée par le fait que tant le non-réviseur d'entreprises que le réviseur d'entreprises pourra ou devra porter le titre de commissaire. La loi de 1921 ne prévoit pas, comme c'était le cas avant 1985 à travers les dispositions des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, l'expression "commissaire-réviseur".

141. Une petite ou une grande ASBL pourra donc, sur base volontaire, par exemple au travers d'une disposition statutaire, désigner un commissaire ou encore un "vérificateur aux comptes" qui aura ou non la qualité de réviseur. Dans l'hypothèse où la personne désignée n'a pas la qualité de réviseur d'entreprises, peut-elle (doit-elle), au sein d'une petite ou d'une grande ASBL, porter le titre de commissaire? La réponse nous semble être positive à la lecture de l'article 4, 3^o et 4^o nouveau de la loi relatif à la nomination du commissaire et à la décharge. Cette disposition ne se limite pas, à notre avis, au seul cas des très grandes ASBL car si cela devait être le cas, il en découlerait que la nomination d'un vérificateur aux comptes ne relèverait pas nécessairement de la compétence de l'assemblée générale, ce qui ne paraît pas cohérent. La loi manque à cet égard assurément de clarté; la lecture conjointe des articles 4 et 17, § 5 ne définit pas nettement le cadre du contrôle (non obligatoire) dans les petites et grandes ASBL. Or, le problème n'est pas neutre, ne fût-ce par exemple qu'en matière de publicité. L'article 17, § 6 de la loi impose, en effet, la publicité du rapport du commissaire. Une petite ou une grande ASBL qui, sur une base volontaire, confierait un mandat de contrôle à une personne n'ayant pas la qualité de réviseur d'entreprises pourrait décider de la publicité ou non de son rapport selon qu'il porte le titre de "vérificateur aux comptes" ou de "commissaire". Cela ne paraît pas très logique.

La lecture de l'article 2, 7^o, d nouveau de la loi qui prévoit que les statuts doivent mentionner "le cas échéant, le mode de nomination des commissaires" ne conduit pas à une solution plus sûre. Certains auteurs en ont déduit que si l'ASBL ne réunit pas les critères prévus par la loi pour un contrôle obligatoire, elle pourrait rendre ce contrôle obligatoire par une disposition statutaire²⁶⁰ mais le statut de la personne qui exercerait cette mission de contrôle n'est pas défini. Il nous paraît plutôt que l'article 2, 7^o, d nouveau de la loi vise par exemple la fixation de la durée du mandat.

La loi manque assurément de clarté quant au régime de contrôle (non obligatoire) des petites et des grandes ASBL²⁶¹.

^{258.} Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, pp. 60-61; voy. aussi l'amendement n° 40, Rapport Hove, *Doc. Ch.*, 1301/008, pp. 26-29 et p. 58 prévoyant la possibilité de désigner un expert comptable; cet amendement a été retiré.

^{259.} Loi du 21 février 1985 modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales et portant réforme du réviseur.

^{260.} En ce sens, M. DAVAGLE, *o.c.*, "Mémento..." 2003, n° 7-64, p. 111.

^{261.} Sur le sujet, voy. aussi M. COIPEL et M. DAVAGLE, "Des statuts conformes aux nouvelles exigences légales", *Non-marchand* 2003-2, pp. 39-67, plus spéc. n° 9.8., p. 58; D. VAN GERVEN, "Handboek verenigingen", *o.c.*, 2002, n° 260-265, pp. 222-228.

142. Les critères visés à l'article 17, § 5 de la loi ne rendent pas inopérant le critère visé à l'article 15*bis*, alinéa 1^{er} de la loi du 20 septembre 1948 sur les conseils d'entreprises qui prévoit la désignation d'un ou plusieurs réviseurs dans toute entreprise disposant d'un conseil d'entreprises, à l'exception des institutions d'enseignement subsidié.

Conformément à l'article 3, § 1^{er} de l'arrêté royal du 25 mai 1999 (*M.B.* 30 juin) relatif aux conseils d'entreprises, un conseil d'entreprise doit être institué dans les entreprises occupant au moins 100 travailleurs.

Dans ce cas, par le biais de l'article 15*bis*, alinéa 2 de la loi du 20 septembre 1948, les articles 151 à 164 du Code des sociétés ainsi que les articles 184 à 191 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 (art. 191 dudit A.R.) trouvent à s'appliquer.

L'ancien article 15*quater*, alinéa 2 *in fine* de la loi du 20 septembre 1948 rendait applicable les dispositions des articles 130 à 140 du Code des sociétés (durée du mandat, nomination, révocation, rémunération, etc.) à toute entreprise où un réviseur avait été nommé. Cela visait aussi les ASBL²⁶². Cet ancien article 15*quater*, alinéa 2 a été repris à l'article 162 du Code des sociétés qui vise aujourd'hui les sociétés. Faut-il en déduire que cela ne vise plus les ASBL? Nous ne le pensons pas. Dès lors, ce renvoi de l'article 162 aux articles 130 à 140 du Code des sociétés implique notamment que la procédure d'alerte (art. 138) trouve à s'appliquer²⁶³. On peut se poser la question de savoir auprès de quel président de tribunal, le commissaire peut communiquer ses constatations.

Lorsqu'un commissaire a été nommé dans une ASBL, la mission à l'égard du conseil d'entreprises doit lui être confiée, conformément à l'article 155 du Code des sociétés.

143. Depuis 1996, les critères à réunir dans le chef d'une société commerciale quant à l'obligation de désigner un commissaire s'apprécient sur une base individuelle. L'article 141, 2^o du Code des sociétés a été modifié par la loi du 13 avril 1995. Par contre, les critères de différenciation entre une grande et une petite société sont à apprécier sur une base consolidée (art. 15, § 5, C.soc.).

Nous avons déjà analysé (*cf. supra*, n^{os} 28 à 30) les inconvénients liés à l'absence de renvoi possible à l'article 15 du Code des sociétés. La situation en matière de contrôle con-

duit à mettre en exergue deux inconvénients supplémentaires, à savoir:

- 1) l'absence de règle de double inertie temporelle risque de rendre obligatoire une nomination d'un commissaire à la suite d'une situation ponctuelle et non récurrente;
- 2) certaines ASBL pourraient envisager de disperser l'activité au sein de plusieurs associations liées afin d'éviter la fonction de contrôle.

§ 2. Les modalités d'exercice de la mission

144. L'organisation du contrôle au sein des sociétés commerciales fait l'objet de dispositions particulières. La plupart de ces dispositions ont été précisées lors de la réforme du révisorat (loi du 21 février 1985) et bénéficient donc de vingt années de recul, le tout appuyé par une doctrine et une jurisprudence abondantes. Ces dispositions sont reprises aux articles 130 à 171 du Code des sociétés²⁶⁴.

Elles ne trouvent malheureusement pas à s'appliquer au niveau des ASBL. Nous y reviendrons (*cf. infra*, n^o 148).

On remarquera que le législateur a utilisé à l'article 17, § 5 de la loi l'expression "commissaire", ce qui pourrait donner à penser à un renvoi implicite au Code des sociétés. En effet, dans de nombreuses personnes morales de droit privé ou public, la fonction de contrôle est confiée à un réviseur d'entreprises, et non à un commissaire. L'expression "commissaire" est en principe réservée à la fonction exercée au sein d'une société commerciale mais ce principe connaît des exceptions.

Il convient aussi de souligner que dans de nombreuses ASBL bénéficiant de subsides publics²⁶⁵, une mission de surveillance est confiée par une autorité fédérale, communautaire ou régionale à la Cour des comptes²⁶⁶, à un commissaire du gouvernement, au receveur régional ou communal ou encore un inspecteur ou un vérificateur. Ces personnes portent parfois le titre de commissaire. À l'avenir, dans les très grandes ASBL du moins, elles ne pourront plus, conformément à l'article 17, § 5 de la loi, porter ce titre.

Il conviendra aussi de s'interroger sur les modalités d'exercice de la mission lorsqu'un collège de "vérificateurs" intervient soit dans une très grande ASBL (contrôle obligatoire par un commissaire membre de l'IRE), soit dans une petite

²⁶² J.P. MAES et K. VAN HULLE, "De hervorming van het bedrijfsrevisorat", Bruxelles, *Kluwer*, 1985, pp. 109-112; V. VAN DE WALLE, "De VZW gezien...", *o.c.*, n^o 106, p. 150.

²⁶³ F. MOÏSES, *o.c.*, *R.D.C.* 2003, n^o 58, pp. 737-738.

²⁶⁴ Pour une approche du contrôle dans le secteur non-marchand, voy. "Audit dans le secteur non-marchand", *Études IRE*, Contrôle, 7-2002, 70 p.; P. CANDAU, "Audit des associations", Paris, *Éd. de l'Organisation*, 1990, 239 p.; W. RUTSAERT, "Controle van een VZW: ooit al aan gedacht?", *OCMW-visies* 2000, n^o 4, pp. 34-44.

²⁶⁵ Pour un aperçu des institutions soumises à ce type de contrôle, voy. *Études IRE* 7-2002, *l.c.*, pp. 15-24; à propos du contrôle des ASBL communales, voy. p. ex. J.P. MAWET, "Le contrôle des ASBL communales", *Mouvement communal* 1996-2, pp. 61-70; P. BLONDIU, "Les ASBL communales: quels contrôles?", *Mouvement communal* 2000-10, pp. 476-484.

²⁶⁶ J. VAN DE VELDE et W. DUMAZY, "De rol van het Rekenhof in de externe controle van de autonome overheidsbedrijven", in *Liber Amicorum Henri Olivier*, Bruges, La Chartre, 2000, pp. 505-523; IRE, *Rapport annuel* 1991, pp. 85-87.

ou une grande ASBL (contrôle non obligatoire mais possible; *cf. supra*, n° 141). Sur base de l'article 874, § 2 du Code des sociétés²⁶⁷, un réviseur d'entreprises, membre d'un collège avec des commissaires n'ayant pas cette qualité, doit, au sein d'une personne morale de droit public, établir un rapport distinct. Ce même principe s'applique aussi dans d'autres situations²⁶⁸.

145. Les quelques rares modalités de l'exercice de la fonction de commissaire dans la loi de 1921, amendée par la loi du 2 mai 2002, peuvent être résumées comme suit.

L'article 17, § 5 définit l'objet du contrôle. Il s'agit du contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au regard de la loi et des statuts des opérations à constater dans les comptes annuels. Ce texte est identique à celui de l'article 142 du Code des sociétés.

L'article 4, 3° de la loi de 1921 prévoit que l'assemblée générale est compétente pour nommer ou révoquer les commissaires ainsi que pour fixer le montant de leur rémunération. Elle est également compétente (art. 4, 4° de la loi) pour leur accorder la décharge mais, de manière assez étonnante, la loi n'a pas prévu de vote spécial²⁶⁹. L'article 2, 7°, d précise encore que les statuts doivent mentionner le cas échéant, le mode de nomination du commissaire (*cf. supra*, n° 141). Les actes relatifs à la nomination ou la cessation des fonctions du commissaire sont déposés au greffe (art. 26*novies*, § 1^{er}, al. 2, 2°) et publiés par extrait (art. 26*novies*, § 2, al. 2, 2°). Ces actes doivent contenir des mentions minimales (art. 9). L'article 17, § 6, al. 2 prévoit la publicité obligatoire du rapport du commissaire.

La loi est muette sur les pouvoirs d'investigation dont dispose le commissaire²⁷⁰, la durée de son mandat²⁷¹, les modalités d'une éventuelle révocation ou démission²⁷², le contenu du rapport²⁷³, les exigences d'indépendance²⁷⁴ ou encore le caractère fixe des émoluments²⁷⁵.

Le Conseil supérieur du Révisoriat avait en 1989 rendu un avis selon lequel un mandat de commissaire au sein d'une ASBL devait être d'une durée de trois ans²⁷⁶.

La loi de 1921 n'interdit pas que le commissaire soit membre de l'ASBL²⁷⁷; nous estimons toutefois que cette situation doit être évitée afin de préserver l'indépendance de l'intéressé²⁷⁸. Dans une version antérieure du projet²⁷⁹, il était prévu que le commissaire pouvait ou non être membre de l'association. Cette disposition a été supprimée²⁸⁰.

146. Lorsque le réviseur, pressenti pour exercer le mandat de commissaire, exercera son activité au sein d'une société de révision, l'ASBL devra en principe désigner la société de révision. Dans le cadre du Code des sociétés, l'article 132 prévoit que la société de révision doit désigner un représentant permanent. Cette disposition figurait auparavant à l'article 33, § 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises et a été "transférée" vers le Code des sociétés lors de la codification en 1999.

La question se pose de savoir si les dispositions de l'article 132 du Code des sociétés s'appliquent aussi aux personnes morales non visées par le Code, telles par exemple les ASBL. L'article 132 s'applique certainement aux personnes morales non visées par le Code mais définies comme entreprise au sens de l'article 1^{er}, alinéa 1^{er} de la loi du 17 juillet 1975, par application de l'article 10, § 2, alinéa 1^{er} de ladite loi. Certains auteurs soutiennent que, par la rédaction même de l'article 132 qui renvoie à toute mission de révision, ce régime est applicable aussi aux ASBL²⁸¹. Nous partageons cet avis. La société de révision doit en toute hypothèse désigner un représentant permanent.

147. Il semble bien que l'exercice de la fonction de contrôle ne soit assortie d'aucune sanction pénale particulière puisque ni l'article 16 de la loi du 17 juillet 1975, ni l'article 171, § 2 du Code des sociétés ne trouvent à s'appliquer.

§ 3. L'absence de renvoi au Code des sociétés

148. Lorsqu'une personne morale de droit privé ou public non soumise au Code des sociétés est soumise, par le biais d'une disposition légale, à l'obligation de confier la fonction

^{267.} Cette disposition a été introduite par l'art. 86 de la loi du 1er août 1985 portant des mesures fiscales et autres; voy. à ce sujet Rapport Declercq, *Doc. Sénat*, 873 (1984-85), N 2, 3°, pp. 6-8 et Avis CNC, *Bull. C.N.C.*, n° 17, septembre 1985, pp. 2-3.

^{268.} IRE, *Rapport annuel 1997*, pp. 152-153, à propos des régies provinciales autonomes; IRE, *Bull. Info 1997*, n° 5, pp. 6-7, à propos des intercommunales wallonnes; voy. aussi IRE, *Vademecum 1978*, p. 226.

^{269.} Sur les conséquences de l'absence de vote spécial, voy. F. MOÏSES, *o.c.*, *R.D.C.* 2003, n° 53, p. 736.

^{270.} Voy. par analogie l'art. 137 C.soc.

^{271.} Voy. par analogie l'art. 135, al. 1^{er}, C.soc.

^{272.} Voy. par analogie les artt. 135, al. 2 et 136, C.soc.

^{273.} Voy. par analogie l'art. 144 C.soc.

^{274.} Voy. par analogie l'art. 133 C.soc.

^{275.} Voy. par analogie l'art. 134 C.soc.

^{276.} Avis du 25 mai 1989, *Rapport annuel du Conseil Supérieur du révisoriat 1989-91*, non paginé; *Vademecum IRE 1999*, n° 11.6, pp. 670-671.

^{277.} Exposé des motifs, *Doc. Ch.*, 1854/1, p. 17; M. DAVAGLE, "Les nouveaux pouvoirs conférés aux membres et aux organes de l'ASBL", *Non-marchand 2002-1*, n° 9, pp. 27-39, plus spéc. p. 39.

^{278.} *Vademecum IRE 2002*, § 4.6., p. 527.

^{279.} *Doc. Ch.*, 1854/8, p. 11.

^{280.} Amendement n° 121, *Doc. Sénat*, 283/8, pp. 4-5; F.X. DUBOIS, *o.c.*, n° 266, p. 194.

^{281.} M. DE WOLF, *o.c.*, Bruylant, 2002, p. 329; F. MOÏSES, *o.c.*, *R.D.C.* 2003, n° 20, p. 719.

de contrôle à un réviseur d'entreprises, il est assez fréquent que ladite disposition légale rende applicable au cas d'espèce les articles 130 à 171 du Code des sociétés. De cette manière, un cadre légal précis entoure les modalités d'exercice de la fonction.

Lorsque cette personne morale a la qualité d'entreprise au sens de l'article 1^{er}, alinéa 1^{er} de la loi du 17 juillet 1975, le renvoi aux dispositions du Code des sociétés est automatique par le biais de l'article 10, § 2 de ladite loi.

149. Dans les premières versions du projet de loi tant à la Chambre²⁸² qu'au Sénat²⁸³, un renvoi explicite aux articles 64 à 65 LCSC était prévu et le texte avait été amélioré à la demande du Conseil d'État²⁸⁴.

C'est en deuxième lecture au Sénat que, sans raison apparente, ce texte n'a plus été repris²⁸⁵.

Or, les sénateurs, membres de la Commission, étaient au courant de l'importance du renvoi aux articles 64 et 65 LCSC car cela fut débattu lors d'une audition²⁸⁶.

150. L'article 17, § 3 de la loi ne renvoie aux dispositions de la loi du 17 juillet 1975 que pour les aspects de tenue de comptabilité et d'établissement des comptes annuels. On ne peut donc ici trouver argument pour rendre applicable l'article 10, § 2, alinéa 1^{er} de la loi du 17 juillet 1975 en ce qu'il

visé par exemple le contrôle et le dépôt des comptes annuels ou encore l'établissement d'un rapport de gestion. L'article 1^{er} de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 ne rend d'ailleurs pas applicable aux grandes ASBL cet article 10, § 2 de la loi du 17 juillet 1975.

Nous avons déjà souligné les inconvénients liés à ce manque de renvoi vers la loi du 17 juillet 1975 (*cf. supra*, n^{os} 13, 68 et 74)²⁸⁷.

151. Il paraît dès lors nécessaire de légiférer pour remédier aux lacunes évoquées. Il n'est pas opportun pour les tiers, les membres, les administrateurs et le commissaire lui-même que l'exercice de la fonction de contrôle ne bénéficie pas d'un cadre légal approprié. L'Institut des réviseurs d'entreprises a également souligné les lacunes des dispositions légales actuelles²⁸⁸.

Deux solutions sont à notre avis techniquement possibles.

La première serait d'ajouter l'alinéa suivant à l'article 17, § 5 de la loi: "Le Roi adapte le titre VII du livre IV du Code des sociétés à ce que requièrent la nature particulière de leurs activités et leur statut légal".

La seconde serait d'ajouter à l'article 17, § 5 de la loi un renvoi à certaines dispositions du Code des sociétés prévues aux articles 130 à 171 qui trouvent à s'appliquer.

CHAPITRE VII. LA TRANSPARENCE INTERNE

§ 1. Une assemblée générale mieux informée

152. L'ancien article 13, alinéa 2 de la loi prévoyait que le conseil d'administration devait soumettre une fois par an à l'assemblée générale le compte de l'exercice écoulé et le budget du prochain exercice. L'article 2, 9^o prévoyait que les statuts devaient mentionner le "mode de règlement des comptes" et l'article 4, 3^o imposait une délibération de l'assemblée pour approuver les budgets et les comptes.

Le nouvel article 17, § 1^{er} adopte une présentation plus "classique" calquée sur l'article 92, § 1^{er}, alinéa 1^{er} et 2 du Code des sociétés. On relèvera que:

- a) le document à soumettre à l'assemblée générale sont les "comptes annuels établis conformément au présent

article"; l'organe de gestion n'est donc plus libre du type d'information à soumettre; il pourra toujours bien entendu fournir davantage d'informations que le minimum légal;

- b) l'assemblée doit statuer au plus tard dans les six mois de la clôture de l'exercice²⁸⁹.

On remarquera que la présomption de responsabilité dans le chef des administrateurs liée à la non-présentation des comptes (art. 92, § 1^{er}, al. 3, C.soc.) et au non-dépôt des comptes annuels (art. 98, al. 3, C.soc.) n'est pas reprise dans la législation sur les ASBL. Cette disposition figurait pourtant dans la version initiale du projet²⁹⁰ et a été supprimée par un amendement qui ne donne aucune justification sur le sujet²⁹¹.

²⁸² Art. 17, § 2, al. 3 *in fine*, *Doc. Ch.*, 1854/1, p. 85.

²⁸³ Art. 17, § 6, *in fine*, Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, p. 94.

²⁸⁴ Exposé des motifs, *Doc. Ch.*, 1854/1, pp. 65-66, le point 7 des commentaires de l'art. 23.

²⁸⁵ Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, p. 122.

²⁸⁶ Audition de Monsieur Michiels, administrateur de l'association pour le volontariat, Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, annexe pp. 332-333; voy. aussi les amendements n^{os} 120 et 121, *Doc. Sénat*, 283/8, pp. 3-5.

²⁸⁷ Voy. aussi M. DE WOLF, *o.c.*, Bruylant, 2002, n^o 8, pp. 335-338; M. DE WOLF, *o.c.*, *Non-marchand* 2002-2, n^o 10, pp. 123 et s.

²⁸⁸ IRE, Mémorandum au gouvernement, *Opinions et réflexions* 2003, n^o 3.2., p. 10; IRE, *Rapport annuel* 2002, n^o 4.3.2., pp. 99-100.

²⁸⁹ Cette disposition a été introduite par l'amendement n^o 258, Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, pp. 159-160.

²⁹⁰ Art. 17, § 9, *Doc. Ch.*, 1854/1, p. 88.

²⁹¹ Amendement n^o 20, *Doc. Ch.*, 1854/4, pp. 1-5 et Rapport Verherstraeten, *Doc. Ch.*, 1854/7, pp. 39-45.

On notera enfin que, contrairement au cas des sociétés commerciales (*cf.* art. 552 C.soc. pour les SA), la date de l'assemblée générale annuelle ne doit pas obligatoirement figurer dans les statuts d'une ASBL.

153. L'article 4, 4^o nouveau introduit une notion nouvelle pour les ASBL et fort importante qu'est la décharge annuelle aux administrateurs et commissaire²⁹².

Le législateur n'est pas allé au bout de sa logique puisqu'il n'a lié la décharge ni à la présentation de comptes annuels non entachés d'omission ou de fausses indications (art. 554, al. 2, C.soc.) ni à l'extinction de l'action minoritaire (art. 562, al. 3, C.soc.). La notion d'action minoritaire n'existe, en principe, pas en ASBL²⁹³.

Nous sommes d'avis que la décharge des administrateurs est liée à la présentation des comptes annuels même si cela n'est pas expressément prévu par la loi²⁹⁴.

154. Il ne fait, à nos yeux, aucun doute que les ASBL ne sont pas obligées de rédiger un rapport de gestion²⁹⁵. À la lumière de l'article 17, § 5 de la loi et par analogie avec l'article 94 du Code des sociétés, cela n'aurait dû ou pu viser que les très grandes ASBL.

Étant donné que l'article 17, § 3 de la loi de 1921 ne renvoie à la loi du 17 juillet 1975 qu'en ce qui concerne la tenue de la comptabilité et l'établissement des comptes annuels, l'article 1^{er} de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 ne rend pas applicables aux grandes (et très grandes) ASBL les dispositions visées à l'article 10, § 2 de la loi du 17 juillet 1975. Un renvoi aux articles 94 à 96 du Code des sociétés en matière de rapport de gestion ne saurait dès lors être envisagé²⁹⁶.

Force est de constater que l'absence d'obligation d'établir un rapport de gestion résulte d'une application mécanique des dispositions légales. Il n'y a pas eu de véritable débat sur le sujet au cours des quatre années de navettes parlementaires même si certains parlementaires ont évoqué, à tort selon

nous, parmi les formalités administratives des très grandes ASBL l'obligation d'établir un rapport de gestion²⁹⁷. Dans l'hypothèse où la récente loi devrait subir l'une ou l'autre modification "de réparation", il serait probablement opportun que le législateur se penche sur la question. On comprendrait mal *a priori* pourquoi les très grandes ASBL seraient soumises à de larges obligations comptables (schéma complet, contrôle obligatoire, etc.) et ne devraient pas établir un rapport de gestion (art. 94 à 96 C.soc.) et le déposer (art. 100, 6^o, C.soc.).

155. La présentation du budget à l'assemblée générale a été maintenue.

Dans la version initiale du projet de loi, cette disposition avait été supprimée²⁹⁸ mais le Conseil d'État estima utile de maintenir le texte car le budget est nécessaire pour déterminer le montant des cotisations²⁹⁹. Le gouvernement se rangea à l'avis du Conseil d'État³⁰⁰.

La raison invoquée par le Conseil d'État nous laisse sceptique. Nous ne pensons pas que les ASBL fixent le montant des cotisations des membres essentiellement à la lumière du budget.

On remarquera qu'aucune exigence minimale de forme n'est prévue et que la loi n'attache aucun effet juridique à l'approbation du budget³⁰¹. Mais il convient de relever dans le rapport au Roi d'une part de l'arrêté royal du 26 juin 2003³⁰² et d'autre part, de l'arrêté royal du 19 décembre 2003³⁰³ "qu'il se recommande, dans un souci de pertinence, de clarté et de comparabilité de l'information que celui-ci s'articule de la même manière que les états comptables composant les comptes annuels".

Le budget est un document purement interne. Il ne fait l'objet d'aucune publicité³⁰⁴.

Lors des auditions au Sénat, il fut aussi question d'exiger la présentation d'un budget "motivé" mais l'idée ne fut pas retenue³⁰⁵.

^{292.} Sur la décharge, voy. p. ex. G. RAUCQ, "Les SA", *Rép. not.*, Bruxelles, Larcier, Tome I, 1994, n° 498, p. 377; O. RALET, *La responsabilité des dirigeants de sociétés*, Bruxelles, Larcier, 1996, n° 93, pp. 126-127; F. DE BAUW, *Les assemblées générales dans les sociétés anonymes*, Bruxelles, Bruylant, 1996, n°s 555-561, pp. 238-240.

^{293.} Selon certains auteurs, il serait possible d'appliquer aux ASBL les principes en vigueur dans les sociétés; en ce sens, M. DAVAGLE, "Mémento...", *o.c.*, 2003, n°s 21-45 à 21-50, pp. 270-271; nous ne partageons pas cette analyse.

^{294.} En ce sens D. VAN GERVEN, "Handboek verenigen", *o.c.*, 2002, n° 146, p. 152; H. DE WULF, *o.c.*, Financial Law Institute, 2003, n° 63, p. 24; F. MOÏSES, *o.c.*, *R.D.C.* 2003, n° 53, pp. 732-733.

^{295.} H. DE WULF, *o.c.*, Financial Law Institute, 2003, n° 62, p. 24.

^{296.} En ce sens également, M. DE WOLF, *o.c.*, Bruylant, 2002, p. 336; D. VAN GERVEN, "Handboek verenigen", *o.c.*, 2002, n° 145, p. 152.

^{297.} *Ann. Sénat* 7 mars 2002, séance du matin, 2-187, p. 7.

^{298.} Exposé des motifs, art. 17, § 1^{er}, *Doc. Ch.*, 1854/1, p. 40.

^{299.} Avis du Conseil d'État, point 2 des commentaires de l'art. 23, *Doc. Ch.*, 1854/1, p. 63.

^{300.} *Ibid.*, art. 17, § 1^{er}, *Doc. Ch.*, 1854/1, p. 84.

^{301.} G. GELDERS, *o.c.*, *Liber Amicorum H. Olivier* 2000, pp. 270-273.

^{302.} Rapport au Roi, *M.B.* 11 juillet 2003, p. 37.655, note de bas de page n° 1.

^{303.} Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre 2003, p. 61.934, note de bas de page n° 1.

^{304.} D. VAN GERVEN, "Handboek verenigen", *o.c.*, 2002, n° 308, p. 259.

^{305.} Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, annexe, p. 221.

§ 2. L'accès aux documents comptables

156. Le droit des sociétés prévoit traditionnellement un pouvoir individuel d'investigation et de contrôle des associés (artt. 166 et 167 C.soc.). Ce droit individuel n'existe que dans l'hypothèse où aucun commissaire n'est nommé³⁰⁶.

Dans la version initiale du projet de loi, un article 17, § 7 prévoyait des dispositions similaires³⁰⁷. Ce paragraphe 7 a été supprimé via un amendement n° 20³⁰⁸ adopté par la Chambre³⁰⁹. La justification de l'amendement ne précise en rien la raison de cette suppression³¹⁰ et la question ne fut pas abordée lors du débat³¹¹.

157. En lieu et place de ce système bien connu et bien rodé qui peut s'appuyer sur une doctrine et une jurisprudence solides, le législateur a inséré dans l'article 10 de la loi un nouvel alinéa 2 qui confère aux membres le droit de consulter au siège de l'association non seulement tous les documents comptables mais aussi les procès-verbaux des assemblées générales, du conseil d'administration ou de tout organe de direction, selon des modalités à fixer par le Roi³¹².

Ce texte a été inséré en première lecture à la Chambre via un amendement dans le but d'améliorer le contrôle interne effectif³¹³.

Ces dispositions s'appliquent donc même dans l'hypothèse où un commissaire est nommé. Il n'est pas prévu, comme c'est le cas en droit des sociétés (art. 166 C.soc.), que le membre peut se faire représenter par un expert-comptable.

158. Les débats parlementaires sur le sujet furent particulièrement vifs³¹⁴. Un amendement déposé au Sénat prévoyait le retour au texte initial similaire à celui du droit des sociétés³¹⁵. À la Chambre, un amendement fut déposé dans le même sens³¹⁶ après le premier examen du texte par le Sénat. Le sujet fut également abordé en séance plénière où des parlementaires souhaitaient le rejet de cette disposition parce que le texte non seulement allait au-delà des obligations imposées aux sociétés mais aussi ne donnait aucune garantie sur la confidentialité de certaines données sensibles³¹⁷. L'ensemble des amendements furent rejetés, le ministre expliquant que la disposition ne visait que les membres

effectifs et que la transparence constituait la juste contrepartie du bénéfice de la personnalité juridique³¹⁸.

Un amendement fut également introduit pour conférer une habilitation au Roi afin de définir les modalités d'accès aux documents³¹⁹. Cet amendement fut approuvé.

159. Les modalités d'accès aux documents sont définies à l'article 9 de l'arrêté royal du 26 juin 2003 (*M.B.* 27 juin, éd. 4) relatif à la publicité des actes et documents.

Le texte est extrêmement laconique: "les membres adressent une demande écrite au conseil d'administration avec lequel ils conviendront d'une date et heure de consultation des documents et pièces. Ceux-ci ne pourront être déplacés".

Les questions liées à cette matière sont nombreuses. Nous pensons par exemple aux éléments suivants:

- a) dans le cas où l'ASBL a désigné un commissaire, doit-il être prévenu et peut-il assister aux travaux de contrôle menés par le membre?;
- b) le membre peut-il se faire assister?; si oui, par qui?; les honoraires éventuels seront-ils à supporter par l'intéressé (voy. art. 167 C.soc.)?;
- c) le membre peut-il prendre copie des documents?;
- d) le membre est-il soumis à une forme ou une autre de secret professionnel?;
- e) peut-il dans un litige qui l'oppose à l'association avoir accès aux pièces relatives audit litige?; il n'est pas rare qu'un travailleur au sein d'une ASBL ait aussi le statut de membre;
- f) le représentant de l'association peut-il refuser l'accès à telle ou telle pièce?

160. Nous sommes d'avis que le nouveau système mis en place va trop loin. Il serait utile pour le monde associatif de prévoir un pouvoir individuel des membres calqué sur les dispositions du Code des sociétés.

Le groupe de travail mis sur pied par la Commission du Sénat pour examiner les aspects comptables avait aussi manifesté ses craintes à l'égard de dispositions aussi larges, notamment la crainte qu'à l'avenir les procès-verbaux ne soient "édulcorés". Le groupe de travail proposa de limiter

³⁰⁶ Voy. p. ex. Comm. Hasselt 19 décembre 1997, *T.R.V.* 1998, pp. 533-536, note.

³⁰⁷ Exposé des motifs, *Doc. Ch.*, 1854/1, p. 17 et p. 87.

³⁰⁸ *Doc. Ch.*, 1854/4, pp. 1-5.

³⁰⁹ Rapport Verherstraeten, *Doc. Ch.*, 1854/7, p. 45.

³¹⁰ *Doc. Ch.*, 1854/4, pp. 1-5.

³¹¹ Rapport Verherstraeten, *Doc. Ch.*, 1854/7, pp. 39-45.

³¹² D. VAN GERVEN, "Handboek verenigen", o.c., 2002, n° 103, pp. 122-124.

³¹³ Amendement n° 48, Rapport Verherstraeten, *Doc. Ch.*, 1854/7, pp. 36-37.

³¹⁴ Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, pp. 41, 47, 51, 53, 59, 101 et 135.

³¹⁵ Amendement n° 307, Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, pp. 155-156; amendement n° 328, *Doc. Sénat*, 283/18, débattu en séance plénière, *Ann. Sénat* 13 juin 2001, 2-123, p. 31.

³¹⁶ Amendement n° 32, *Doc. Ch.*, 1301/002, pp. 16-17 et amendement n° 72, Rapport Hove, *Doc. Ch.*, 1301/008, pp. 10-13.

³¹⁷ *Ann. Sénat* 7 mars 2002, séance du matin, 2-187, p. 8.

³¹⁸ Rapport Hove, *Doc. Ch.*, 1301/008, p. 11.

³¹⁹ Amendement n° 306, Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, pp. 155-156.

l'accès aux administrateurs³²⁰.

La doctrine³²¹ se montre également très réservée à l'égard des pouvoirs individuels des actionnaires. Ils doivent faire

usage de ces droits de manière appropriée en respectant l'intérêt social. Ils sont soumis au secret professionnel³²² et sont susceptibles d'être poursuivis pour abus de droit.

CHAPITRE VIII. LA TRANSPARENCE EXTERNE

§ 1. Généralités

161. La législation antérieure était extrêmement sommaire quant à la transparence externe des ASBL. Seules, les ASBL qui désiraient être autorisées à recevoir des libéralités devaient avoir déposé au greffe leurs comptes annuels des dix derniers exercices (ancien art. 16, al. 2 de la loi)³²³. Rien n'interdisait le dépôt "en bloc" de plusieurs exercices lorsqu'une ASBL souhaitait solliciter une autorisation.

Cette autorisation n'était requise que pour les libéralités (dons ou legs) supérieures à 10.000 EUR ayant fait l'objet d'un acte authentique. Les dons manuels en espèces et les produits de collectes n'étaient pas visés³²⁴. La disposition ne concernait donc que fort peu d'ASBL parmi les 100.000 ASBL que compte notre pays.

En outre, dans ces quelques rares cas où les tiers pouvaient prendre connaissance d'une information financière, elle était souvent réduite à sa plus simple expression puisqu'aucun schéma obligatoire de comptes n'était imposé.

162. Il n'est donc pas exagéré de dire que les nouvelles mesures de publicité constituent pour les ASBL une révolution peut-être encore plus importante et plus sensible que le nouveau cadre comptable. Informer les membres selon des standards prédéfinis et obligatoires est une chose; informer les tiers en est une autre.

On ne peut par contre pas parler à cet égard de charges administratives nouvelles. Lors des débats au Sénat, il a été souligné que se rendre une fois l'an au greffe pour y déposer des documents était déjà une obligation pour toutes les ASBL³²⁵. L'article 10 ancien prévoyait le dépôt d'une liste des membres mise à jour annuellement³²⁶.

Certains parlementaires se sont étonnés³²⁷ de ce que le nouveau système imposé aux ASBL (petites et grandes) était plus sévère que le système appliqué aux commerçants personnes physiques qui ne sont soumis à aucune publicité. D'autres parlementaires ont répondu – à juste titre – que la comparaison avec les obligations d'un commerçant n'était pas pertinente et que la transparence constituait une juste contrepartie à la personnalité morale qui est donnée aux associations³²⁸.

L'accès à l'information ne sera pas limité. Comme c'est le cas pour les sociétés commerciales, toute personne pourra demander copie (art. 26*novies*, § 1^{er}, dernier al. pour les petites ASBL et art. 17, § 6, al. 4 pour les grandes).

Au niveau du greffe, toute personne pourra prendre connaissance gratuitement des documents déposés et en obtenir copie sans autre paiement que celui des droits de greffe (art. 26*novies*, § 1^{er}, dernier al.) qui s'élèvent actuellement à environ 0,75 EUR la page³²⁹.

Au niveau de la Banque nationale, l'accès à l'information est organisé par l'article 35 de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 qui prévoit un régime tout à fait similaire à celui en vigueur au niveau des sociétés commerciales (art. 183 A.R. 30 janvier 2001). Toute personne pourra obtenir à son choix soit un cd-rom, soit une copie papier au prix de 0,25 EUR la page.

On notera encore que la publication de la mention du dépôt des comptes annuels aux Annexes du *Moniteur belge*, prévue pour les sociétés commerciales par l'article 102 du Code des sociétés et l'article 180, § 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001, ne s'applique pas aux ASBL. La première directive européenne prévoyant une publicité obligatoire du dépôt annuel des comptes dans le *Journal Officiel* de l'État membre ne s'applique en effet qu'aux sociétés commerciales³³⁰.

³²⁰. Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, annexe, pp. 229-230, pp. 241 et 247; Monsieur Godbille, premier substitut du procureur du Roi de Bruxelles exprima les mêmes craintes, *ibid.*, p. 289.

³²¹. Voy. p. ex. R. PRIoux, "L'information des actionnaires de sociétés anonymes est-elle satisfaisante", in *Dix ans d'actualité en droit des affaires*, Bruxelles, Van Ham & Van Ham, 2003, pp. 631-654 et les nombreuses réf. citées.

³²². *Ibid.*, p. 650, note 93.

³²³. J. 'T KINT, *o.c.*, *Rép. not.* 1987, n^{os} 210-212, p. 95; M. DAVAGLE, "Mémento...", *o.c.*, 2003, pp. 337-352.

³²⁴. J. 'T KINT, *ibid.*, n^o 231, p. 101; M. DAVAGLE, *ibid.*, p. 337.

³²⁵. Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, p. 127.

³²⁶. Dans le cas où la liste des membres n'a pas subi de modification pendant l'année, un nouveau dépôt n'est pas nécessaire, en ce sens, J. 'T KINT, *o.c.*, *Rép. not.*, n^o 205, p. 94 et art. 26*novies*, § 1^{er}, al. 3 nouveau.

³²⁷. Rapport Ramoudt, *ibid.*, p. 127; *Ann. Sénat* 13 juin 2001, 2-123, p. 14.

³²⁸. Rapport Ramoudt, *ibid.*, p. 128.

³²⁹. Ph. VERDONCK, "Les formalités administratives imposées aux ASBL", *Non-marchand* 2002/1, n^o 9, pp. 49-62, plus spéc. p. 57.

163. Dans la version initiale du projet de loi³³¹, il était prévu que certains secteurs soient dispensés des obligations de publicité. Il s'agissait notamment des organisations représentatives des travailleurs et des organisations représentatives des employeurs. Le débat est bien connu. Étant donné que certains syndicats ne disposent d'aucune personnalité juridique propre, pourquoi certains devraient-ils publier des informations et d'autres pas?

Le Conseil d'État avait émis des critiques³³² quant à la constitutionnalité de ce régime plus favorable³³³.

La disposition fut supprimée par un amendement déposé à la Chambre en première lecture³³⁴. Le deuxième examen à la Chambre donna lieu à quelques débats et au dépôt de plusieurs amendements³³⁵. Les amendements furent rejetés. Le ministre souligna que ces organisations disposaient d'un véhicule juridique adapté à leurs spécificités prévu par la loi du 31 mars 1898 sur les unions professionnelles³³⁶ et qu'il ne serait pas acceptable de créer un régime dérogatoire pour quelques associations professionnelles qui ont opté pour le statut d'ASBL³³⁷.

164. Les obligations nouvelles peuvent se résumer comme suit³³⁸:

- a) les petites ASBL visées à l'article 17, § 2 de la loi doivent déposer chaque année les comptes annuels au greffe du tribunal de commerce (art. 26*novies*, § 1^{er}, al. 2, 5^o);
- b) les grandes ASBL visées à l'article 3 de la loi doivent déposer dans les trente jours de leur approbation par l'assemblée générale les comptes annuels à la Banque nationale (art. 17, § 6).

L'expression "tribunal civil" qui figurait notamment aux articles 17, § 6, alinéa 3 et 26*novies*, § 1^{er}, alinéa 1^{er} de la loi a été remplacée par "tribunal de commerce" par l'article 69 de la loi du 16 janvier 2003 (*M.B.* 5 février) relative à la Banque Carrefour entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2003 (A.R.

15 mai 2003, *M.B.* 19 mai). Cela ne fut pas décidé sans peine car le monde associatif éprouve des difficultés d'ordre philosophique à relever d'un greffe de tribunal de commerce³³⁹.

§ 2. Les critères de taille

165. Il est important de souligner que les critères pour apprécier les obligations en matière de publicité sont rigoureusement identiques à ceux définissant les obligations comptables. L'article 17, § 6 de la loi renvoie à l'article 17, § 3.

Ce lien direct, qui se retrouve également dans le Code des sociétés, peut paraître *a priori* évident. Il résulte pourtant d'un long processus parlementaire.

Il fut question de limiter les obligations de publicité selon le type d'activités, à savoir soit aux ASBL bénéficiant de dons et libéralités d'un montant supérieur à 75.000 EUR par an³⁴⁰, soit aux ASBL faisant appel à la générosité du public³⁴¹, soit encore aux ASBL disposant de clients et de créanciers³⁴².

Il fut ensuite question de limiter les obligations en fonction de la taille de l'ASBL. Plusieurs amendements furent déposés pour exempter les petites ASBL de toute obligation de publicité³⁴³ voire limiter l'obligation aux seules très grandes ASBL³⁴⁴. Ces diverses propositions furent rejetées.

166. Un vif débat parlementaire eut également lieu à propos de l'endroit du dépôt. Chacun s'accordait à souligner que les greffes des tribunaux civils n'étaient pas outillés pour enregistrer 100.000 comptes annuels par année et encore moins pour dresser des statistiques du secteur. L'expertise acquise en ce domaine par la Banque nationale apparaissait dès lors séduisante.

Il fut donc envisagé d'imposer le dépôt à la BNB pour toutes les ASBL³⁴⁵ mais cet amendement fut retiré car le représen-

^{330.} Art. 2, § 1^{er}, f de la première directive 68/151/CEE du 9 mars 1968, *J.O.U.E.* (L) 065 du 14 mars.

^{331.} Art. 17, § 5, *Doc. Ch.*, 1854/1, pp. 16 et 86.

^{332.} Exposé des motifs, commentaire n° 8 de l'art. 23, *Doc. Ch.*, 1854/1, p. 66.

^{333.} Ph. VERDONCK, *o.c.*, *Non-marchand* 2002/1, n° 9, pp. 57-58.

^{334.} Amendement n° 20, *Doc. Ch.*, 1854/4, pp. 1-5 et Rapport Verherstraeten, *Doc. Ch.*, 1854/7, pp. 39-45.

^{335.} Amendements n°s 3 et 66, Rapport Hove, *Doc. Ch.*, 1301/008, p. 18 et pp. 38-39; amendement n° 312, *Doc. Sénat*, 283/14, *Ann. Sénat* 13 juin 2001, 2-123, p. 36.

^{336.} Sur le statut des unions professionnelles, voy. X. FOSSOUL, "Inventaire des pratiques", in *ASBL: évaluation critique d'un succès*, Gand, Éd. Story-Scientia, 1985, pp. 26-30.

^{337.} Rapport Hove, *Doc. Ch.*, 1301/008, p. 40; *Ann. Ch.* 21 février 2002, p. 43.

^{338.} Pour de plus amples commentaires, voy. M. DAVAGLE, "Les formalités de publicité", *Non-marchand* 2003-2, n° 12, pp. 69-88.

^{339.} Sur ce débat parlementaire qui eut lieu lors du vote de la loi Banque Carrefour, voy. Ph. VERDONCK et H. BRIET, *o.c.*, J.B. Bruxelles 2003, pp. 76 à 78 et les réf. citées.

^{340.} Amendement n° 38, Rapport Hove, *Doc. Ch.*, 1301/008, pp. 34-35.

^{341.} Amendements n°s 297 c et 301, Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, pp. 163-164 et 168.

^{342.} Amendement n° 312, *ibid.*, p. 164.

^{343.} Amendement n° 6, Rapport Hove, *Doc. Ch.*, 1301/008, pp. 33-34; amendement n° 79, *Doc. Ch.*, 1301/11, p. 2; amendement n° 347, *Doc. Sénat*, 283/24, p. 2.

^{344.} Amendements n°s 78 et 79, Rapport Hove, *Doc. Ch.*, 1301/014, pp. 4-5; Amendements n°s 87 et 89, Rapport Hove, *Doc. Ch.*, 1301/021, p. 8; voy. aussi les amendements 347 et 348 qui furent déposés après le dernier rapport de la Commission du Sénat et qui durent être examinés en séance plénière, *Ann. Sénat* 7 mars 2002, séance du matin, 2-187, pp. 16 à 18 et *Doc. Sénat*, 283/24, p. 2.

^{345.} Amendement n° 59, Rapport Hove, *Doc. Ch.*, 1301/008, pp. 23-25.

tant du ministre souligna que ce système entraînerait des coûts supplémentaires pour les ASBL³⁴⁶. Le parlementaire déposa alors un amendement limitant cette obligation aux ASBL dont l'actif à la fin de l'exercice dépasserait 25.000 EUR³⁴⁷. Ce dernier amendement fut adopté par la Chambre. C'est à l'occasion de l'ultime navette vers le Sénat que ce dernier mit en lumière la difficulté pour une petite ASBL, non soumise au droit commun, d'appréhender le total de son actif. Le Sénat proposa d'abandonner ce critère de 25.000 EUR et d'aligner les critères de publicité sur les critères en matière comptable³⁴⁸.

Le cadre législatif repose donc ainsi *in fine* sur des critères identiques tant en matière comptable qu'en matière de publicité.

167. Les obligations nouvelles (*cf. supra*, n° 164) reposent sur un système dual. S'il est vrai que les sociétés commerciales connaissent un système dual au niveau des obligations comptables (*cf. supra*, n° 21), le système de publicité est par contre unique. Quelle que soit sa taille, une société commerciale doit déposer ses comptes annuels auprès de la BNB. Il n'en est pas ainsi pour les ASBL qui devront déposer leurs comptes annuels tantôt au greffe du tribunal de commerce, tantôt à la Banque nationale. Certains auteurs³⁴⁹ ont déjà souligné ce manque d'homogénéité dans l'accès à l'information.

Toute ASBL devra donc garantir une transparence externe quelle que soit son type d'activité et quelle que soit sa taille.

Il est bien évident que les petites ASBL mettront à la disposition des tiers une information financière moins large que celle diffusée par une petite société. Cela est assez logique dès l'instant où les obligations comptables sont aussi plus réduites.

Les remarques que nous avons formulées en matière comptable quant à la manière étonnante dont les seuils avaient été déterminés (*cf. supra*, n°s 22 à 30) valent bien entendu également ici en matière de publicité.

§ 3. Les obligations des petites ASBL

168. Les petites ASBL visées à l'article 17, § 2 de la loi devront déposer chaque année les comptes annuels au greffe du tribunal de commerce (*cf. supra*, n° 164). Les comptes annuels sont libellés en euro, sans décimales (art. 9 A.R. 26 juin 2003).

^{346.} *Ibid.*, p. 25.

^{347.} Amendements n°s 67 et 68, *ibid.*, pp. 25-27 et p. 37.

^{348.} Amendement n° 337, Rapport Kacar, *Doc. Sénat*, 283/22, pp. 2-10; *Ann. Sénat* 7 mars 2002, matin, 2-187, pp. 5-12; Rapport Hove, *Doc. Ch.*, 1301/021, pp. 1-9.

^{349.} D. VAN GERVEN, *o.c.*, *R.W.* 2002-03, n° 32, p. 976.

^{350.} *Bilan* 30 juin 2003, n° 457, pp. 1-4.

Les comptes annuels sont ceux définis à l'article 17 de la loi et précisés à l'article 9 de l'arrêté royal du 26 juin 2003. Nous avons déjà analysé en quoi consistent ces comptes annuels (*cf. supra*, n° 37) et souligné que le législateur a prévu un lien entre les comptes annuels internes et externes (*cf. supra*, n° 19).

Les comptes annuels déposés par les petites ASBL pourront avoir un contenu relativement varié puisque le schéma prévu à l'article 9 de l'arrêté royal du 26 juin 2003 constitue un minimum. Par contre, les grandes et les très grandes ASBL seront obligées de respecter les schémas abrégés et complets prévus par l'article 10 de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 et dont le modèle obligatoire sera établi par la Banque nationale (art. 27 dudit A.R.).

169. On remarquera qu'à l'inverse de l'article 17, § 6 qui prévoit pour les grandes ASBL un délai de trente jours à dater de leur approbation pour effectuer le dépôt des comptes annuels, l'article 26*novies*, § 1^{er} ne prévoit pas quant à lui pour les petites ASBL de délai particulier.

170. Les modalités du dépôt sont précisées dans l'arrêté royal du 26 juin 2003 (*M.B.* 27 juin, éd. 4) relatif à la publicité des actes et documents³⁵⁰.

Outre les conditions liées à la forme des documents (art. 5), on peut y lire que les dépôts pourront avoir lieu soit directement au greffe, soit par courrier ordinaire ou lettre recommandée, soit par dépôt électronique (art. 6).

On notera que le dépôt des comptes annuels au greffe du tribunal de commerce est gratuit. Seul, le dépôt des actes et documents destinés à être publiés par voie des Annexes du *Moniteur belge* est payant (art. 2 arrêté ministériel du 30 juin 2003) (*cf. supra*, n° 162 *in fine*).

§ 4. Les obligations des grandes ASBL

171. Les grandes ASBL visées à l'article 17, § 3 de la loi devront déposer dans les trente jours de leur approbation par l'assemblée générale les comptes annuels à la Banque nationale (art. 17, § 6, al. 1^{er}) (*cf. supra*, n° 164).

Les comptes annuels que déposeront les grandes ASBL devront être établis sur les formulaires normalisés (schéma abrégé ou complet) établis par la Banque nationale conformément à l'article 27 de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 (*cf. supra*, n° 168). Ils sont présentés en euros, sans décimales s'il s'agit d'un schéma abrégé et en milliers d'euros, sans

décimales s'il s'agit d'un schéma complet (art. 24 de l'A.R.) (*cf. supra*, n° 97 *in fine*).

172. Une mention du dépôt sera transmise par la Banque nationale au greffe pour être versée au dossier (art. 17, § 6, al. 3 de la loi). Les ASBL ne devront donc pas effectuer un double dépôt au greffe et à la Banque nationale comme le craignent certains³⁵¹. Le ministre de la Justice a précisé que les grandes ASBL ne devraient pas déposer leurs comptes au greffe et que la Banque nationale fournirait une copie au greffe³⁵²; le ministre visait là une copie de la mention du dépôt et cela est confirmé par l'article 32, § 2 de l'arrêté royal du 19 décembre 2003. Le rapport au Roi précise que cette procédure particulière a été mise en place pour éviter un double dépôt³⁵³.

Contrairement à ce qui est prévu au niveau des sociétés commerciales (art. 102, al. 2, C.soc.), la mention du dépôt des comptes annuels à la Banque nationale par une ASBL ne doit pas être publiée aux Annexes du *Moniteur belge*³⁵⁴.

173. Les modalités de dépôt et de publicité des comptes annuels sont prévues aux articles 24 à 35 de l'arrêté royal du 19 décembre 2003³⁵⁵. On peut notamment lire que les ASBL pourront faire usage d'une disquette (art. 29, § 2), qu'elles devront accompagner le dépôt de la preuve des contrôles arithmétiques (art. 29, § 3, 4°), que les frais pourront être payés par chèque (art. 30), etc.

Les frais de dépôt des comptes annuels d'une grande ASBL s'élèvent à 105 EUR hors TVA pour une version papier et 85 EUR hors TVA par voie informatique (art. 30 A.R. 19 décembre 2003). Il convient de souligner qu'aucune différence n'est effectuée entre le dépôt d'un schéma abrégé et le dépôt d'un schéma complet alors que cette différence existe pour les sociétés commerciales (art. 178, §§ 2 et 3, A.R. 30 janvier 2001). Le coût du dépôt par une société commerciale d'un schéma complet est environ trois fois plus élevé que le coût du dépôt d'un schéma abrégé.

Aux montants de 105 et 85 EUR, devra être ajoutée (art. 36 A.R. 19 décembre 2003) la contribution aux frais de fonctionnement, d'une part, de la Commission des normes comptables (2,23 EUR) et, d'autre part, du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (0,50 EUR).

Enfin, à l'inverse des sociétés commerciales, les ASBL ne seront pas redevables des frais de publication aux Annexes du *Moniteur belge* (*cf. supra*, n° 162 *in fine*), actuellement fixés à 48,20 EUR hors TVA.

174. On notera que le législateur a souhaité que la Banque nationale établisse des statistiques globales et anonymes sur

base des informations récoltées (art. 17, § 6, *in fine* de la loi). Cette disposition est similaire à l'article 106, alinéa 2 du Code des sociétés.

175. Les comptes annuels déposés par les grandes ASBL seront soumis à des contrôles arithmétiques et logiques établis par la Banque nationale (art. 34 A.R.).

Si l'on ajoute à cela que l'information devra respecter des formulaires normalisés (art. 27), il ne fait pas de doute que les comptes annuels des grandes ASBL seront plus faciles à lire, à comprendre et à analyser que les comptes annuels déposés par les petites ASBL.

On remarquera que l'article 34, alinéa 3 de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 reprend les dispositions de l'article 102, alinéa 4 du Code des sociétés qui impose à la Banque nationale d'informer la société et, le cas échéant, le commissaire des erreurs constatées. Par contre, le texte de l'article 102, alinéa 5 qui impose à la société de procéder à un dépôt rectificatif en cas d'erreurs substantielles n'est pas repris dans la législation sur les ASBL.

On notera encore que les contrôles arithmétiques à organiser par la Banque nationale devront probablement être adaptés. La logique comptable qui prévaut dans le chef des sociétés commerciales ne sera pas toujours applicable aux ASBL. Nous prendrons un exemple pour illustrer ce propos. Les stocks dans le milieu associatif peuvent résulter soit de l'activité "sociale" soit de dons; dans le premier cas, la variation de stocks doit s'enregistrer via le compte 609 (positif ou négatif), dans le second cas, via le compte 732 (dons) (positif ou négatif). Il n'y aura donc pas de "contrôle logique" possible entre le compte du bilan (stocks) et la rubrique 609 du compte de résultat (variation de stocks).

176. Doivent être déposés en même temps que les comptes annuels, les coordonnées des administrateurs et commissaire ainsi que le rapport du commissaire (art. 17, § 6, al. 2 de la loi). Ces dispositions sont similaires à celles de l'article 100, 1° *partim* et 4° du Code des sociétés.

On ne comprend pas bien pourquoi (i) la mention du nom de l'expert-comptable (art. 100, 1° *partim*, C.soc.) reprise à la page A1bis ou C1bis du schéma des comptes des sociétés, (ii) la référence au dépôt du texte coordonné des statuts (art. 100, 3°) et (iii) la référence à "tout autre document prévu par la loi" (art. 100, 7°) n'ont pas été reprises dans la législation relative aux ASBL.

177. On remarquera enfin que n'ont pas été repris les articles 104 et 105 du Code des sociétés qui garantissent aux tiers

³⁵¹ M. DAVAGLE, "Mémento...", *o.c.*, 2003, n° 21-57, p. 272.

³⁵² Rapport Kacar, *Doc. Sénat*, 283/22, p. 8.

³⁵³ Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre 2003, p. 61.929, avant-dernier al.

³⁵⁴ Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre 2003, p. 61.934, al. 4 *in fine*.

³⁵⁵ Voy. par analogie les artt. 170, § 1er et 173 et s. A.R. 30 janvier 2001.

que l'information financière diffusée par une société est toujours identique à celle déposée à la Banque nationale.

Cela nous aurait paru utile car les grandes ASBL récolteuses de fonds pour des buts humanitaires, scientifiques ou autres diffusent parfois des informations sur l'utilisation des dons. Il n'est pas superflu d'augmenter le caractère fiable de l'information et la responsabilité des dirigeants en rattachant celle-ci aux comptes annuels établis conformément à la loi.

§ 5. Les obligations des secteurs particuliers

178. L'article 17, § 6 de la loi détermine les obligations de publicité des ASBL visées au paragraphe 3.

Par ailleurs, le paragraphe 4 visant les secteurs particuliers précise qu'ils ne sont pas soumis aux dispositions du paragraphe 3. Le texte n'est pas clair quant à savoir si cette dérogation vise les seules obligations comptables dont sont dispensés les secteurs particuliers ou si elle vise l'ensemble des dispositions de l'article 17, en ce compris donc les obligations de publicité.

Plusieurs auteurs³⁵⁶ ont déjà précisé que les secteurs particuliers seraient dispensés de déposer leurs comptes annuels à la Banque nationale sur base de l'article 17 de la loi et ne devraient déposer leurs comptes annuels qu'au greffe³⁵⁷.

Dès l'instant où le législateur a souhaité une transparence pour l'ensemble des grandes ASBL, en ce compris certains secteurs comme les organisations professionnelles d'employeurs qui firent l'objet de vifs débats, on comprendrait mal qu'une partie très significative du secteur échappe à ces obligations de dépôt des comptes à la Banque nationale qui ne sont généralement pas prévues par les réglementations particulières.

Un autre argument en faveur de cette interprétation est qu'il serait étonnant qu'une très grande ASBL faisant partie d'un secteur particulier disposant de règles comptables équivalentes soit d'une part soumise aux dispositions du paragraphe 5 (contrôle par un commissaire) et d'autre part dispensée des obligations de publicité visées au paragraphe 6.

Il nous paraît donc utile que le texte de la loi puisse être éclairci afin de lever toute équivoque.

Le fait que les ASBL faisant partie d'un secteur particulier doivent déposer leurs comptes annuels au greffe n'est, à nos yeux, pas satisfaisant, même si cette nouvelle forme de transparence entraîne déjà chez certains l'une ou l'autre crainte³⁵⁸. La consultation des comptes y est moins aisée qu'à la Banque nationale. En outre, s'il devait en être ainsi,

cela viderait de sens la mission d'élaboration de statistiques sur le secteur confiée par le législateur (art. 17, § 6, dernier al. de la loi) à la Banque nationale, même si dans certains cas, les schémas de comptes annuels imposés par des dispositions sectorielles s'écartent du schéma standardisé.

179. Une autre question est de savoir ce qu'il faut entendre par "règles particulières relatives à la tenue de leur comptabilité et à leurs comptes annuels". Ce terme ne vise pas uniquement l'établissement des comptes annuels; si c'était le cas, le texte aurait été "et de leurs comptes annuels".

Doit-on en déduire que l'expression vise l'établissement et le dépôt des comptes annuels? Cela signifierait donc qu'une association faisant partie d'un secteur particulier non soumise à des obligations de publicité aussi larges que celles applicables aux grandes ASBL ne pourrait pas bénéficier du régime dérogatoire prévu par le paragraphe 4 de l'article 17 de la loi.

À cet égard, deux positions peuvent être défendues.

La première est que, par le biais de la loi du 2 mai 2002, le législateur n'a pas souhaité imposer aux secteurs particuliers d'obligations nouvelles ni en matière comptable, ni en matière de publicité des comptes. Dès lors, si une association faisant partie d'un secteur particulier bénéficiant d'un régime comptable au moins équivalent mais n'étant pas soumise à une publication obligatoire de ses comptes ne devrait pas être soumise à une obligation de publication à la lumière des nouvelles dispositions légales.

La seconde est que le législateur exige, dans le chef des associations faisant partie d'un secteur particulier, une équivalence sur chacun des trois aspects à savoir (i) la tenue de la comptabilité, (ii) le contenu des comptes annuels et (iii) la publicité des comptes annuels. Si l'équivalence sur un des trois aspects fait défaut, l'association se trouverait soumise au droit comptable commun des ASBL.

Les travaux parlementaires ne permettent pas de déterminer la *ratio legis*. La disposition légale mériterait sans aucun doute d'être précisée.

§ 6. Les sanctions

180. Le système de sanctions pour défaut de publicité est beaucoup plus léger que celui applicable aux sociétés commerciales.

Pour rappel, le Code des sociétés prévoit quatre dispositions particulières:

³⁵⁶. Ch. FISCHER et B. THEUNISSEN, *o.c.*, *Non-marchand* 2002/2, n° 10, n° 14.2., pp. 116-117; M. DAVAGLE, "Mémento..." *o.c.*, 2003, n° 21-59, p. 273; en sens contraire, D. VAN GERVEN, "Handboek verenigingen", *o.c.*, 2002, n° 312 *in fine*, p. 264.

³⁵⁷. Ph. VERDONCK et H. BRIET, "ASBL: quoi de neuf", *o.c.*, Kluwer, 2002, n° 11.7.3.1., p. 71; F. MOISES, *o.c.*, *R.D.C.* 2003, n° 26, p. 720.

³⁵⁸. Sur le débat relatif aux instituts d'enseignement libre, voy. Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, annexe, pp. 260-263.

- 1) le dommage subi par les tiers est, sauf preuve contraire, présumé résulter de l'omission du dépôt des comptes annuels (art. 98, al. 3, C.soc.);
- 2) des sanctions pénales (art. 128 C.soc.);
- 3) une amende administrative de 60 ou 200 euros par mois de retard (art. 129bis C.soc. introduit par l'art. 176 de la loi programme du 8 avril 2003)³⁵⁹.
- 4) une possibilité d'action en dissolution en cas de non-dépôt pendant trois exercices successifs (art. 182 C.soc.).

181. Dans le chef des ASBL, le défaut de publication des comptes annuels peut entraîner deux types de sanctions³⁶⁰.

La première est visée à l'article 18 de la loi relatif aux ASBL "dormantes"³⁶¹. L'ancienne version de cet article prévoyait déjà que le tribunal pouvait prononcer la dissolution de l'association qui contreviendrait gravement à ses statuts ou à la loi. Mais le dépôt des comptes annuels n'était pas une obligation. Le législateur a donc complété l'article 18 (4^e) pour prévoir la possibilité d'une action en dissolution à l'encontre d'une ASBL restée en défaut de publication pour trois exercices sociaux consécutifs à moins que les comptes annuels manquants ne soient déposés avant la clôture des débats. Le législateur a également ajouté un article 19bis

nouveau pour déterminer les modalités de l'action en dissolution. Le texte des articles 18, 4^e et 19bis de la loi de 1921 est fort proche de l'article 182, § 1^{er} du Code des sociétés.

La seconde est visée à l'article 26. L'ancienne version de cet article prévoyait qu'en cas d'omission de certaines publications, l'association ne pouvait se prévaloir de la personnalité juridique à l'égard des tiers³⁶². L'article a été complété pour ajouter aux publications visées celle relative aux comptes annuels³⁶³.

La sanction particulière visant les ASBL souhaitant recevoir des libéralités et pouvant conduire à l'impossibilité d'obtenir l'autorisation royale a été maintenue. L'article 16, alinéa 2 est devenu l'article 16, alinéa 5.

On remarquera enfin qu'aucune sanction pénale ou amende administrative n'est prévue.

Lors des auditions au Sénat, certains insistèrent sur la nécessité de prévoir des sanctions efficaces³⁶⁴.

Assez curieusement, la seule sanction pénale existante se limite au non-dépôt du bilan social sur base de l'article 47, § 1^{er} de la loi du 22 décembre 1995 relative au plan pluriannuel pour l'emploi³⁶⁵.

CHAPITRE IX. LE RÉGIME DE (NON-)RESPONSABILITÉ

182. C'est un euphémisme de dire que les sanctions prévues pour la méconnaissance des obligations comptables sont particulièrement faibles³⁶⁶. Certains ont qualifié le nouveau régime de "quasi-immunité des organes"³⁶⁷.

Les parlementaires n'ont manifestement pas souhaité prévoir des dispositions nouvelles particulières en matière de responsabilité des dirigeants d'ASBL³⁶⁸ et se sont déclarés satisfaits de la nouvelle disposition visant à éliminer les ASBL dormantes³⁶⁹.

183. La principale source de responsabilité civile qui crée une présomption *juris tantum* tant au niveau de la présentation des comptes à l'assemblée (art. 92, § 1^{er}, al. 3, C.soc.)

que du dépôt de ceux-ci (art. 98, al. 3, C.soc.) n'a pas de pendant dans la législation de 1921. Ces dispositions présentent l'intérêt de renverser la charge de la preuve du lien de causalité en ce qui concerne le préjudice subi par les tiers.

Dans la version initiale du projet de loi, un article 17, § 9 prévoyait ces dispositions³⁷⁰. Ce paragraphe a été supprimé (*cf. supra*, n° 152).

La responsabilité extracontractuelle des administrateurs ne peut donc être invoquée par les tiers que sur base des principes généraux de l'article 1382 du Code civil³⁷¹. On notera aussi qu'il n'existe pas, en matière d'ASBL, de responsabilité solidaire pour la violation de la loi ou des statuts, comme

³⁵⁹. *Bilan* 22 avril 2003, n° 452, pp. 1-3.

³⁶⁰. Ph. VERDONCK et H. BRIET, *o.c.*, Collectif, Bruylant, 2002, p. 176; M. DE WOLF, *ibid.*, pp. 322-323.

³⁶¹. Sur les sanctions applicables aux ASBL "dormantes", voy. Q.P. députée Avontroodt du 27 octobre 2003, *Bilan*, n° 463, 31 octobre 2003, p. 2.

³⁶². J. 'T KINT, *o.c.*, *Rép. not.* 1987, n°s 217-219, pp. 96-97.

³⁶³. M. DAVAGLE, "Les sanctions qui peuvent être appliquées pour non-respect des formalités imposées", *Non-marchand* 2002/1, n° 9, pp. 63-79, plus spéc. p. 72.

³⁶⁴. Audition de Monsieur Godbille, premier substitut du procureur du Roi de Bruxelles, Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 287/16, annexe, p. 291.

³⁶⁵. Ph. 'T KINT, *Rép. not., o.c.*, 1999, n° 227, p. 149; D. VAN GERVEN, "Handboek verenigingen", *o.c.*, 2002, n° 313 *in fine*, p. 265.

³⁶⁶. Sur la responsabilité des dirigeants d'ASBL à la lumière des nouvelles dispositions légales, voy. p. ex. F. MOÏSES, *o.c.*, *R.D.C.* 2003, n° 43-65, pp. 727-742.

³⁶⁷. F. MOÏSES, *ibid.*, n° 54, p. 733.

³⁶⁸. Rapport Ramoudt, *Doc. Sénat*, 283/16, pp. 52-54.

³⁶⁹. *Ann. Sénat* 13 juin 2001, séance du matin, 2-123, p. 7.

³⁷⁰. Exposé des motifs, *Doc. Ch.*, 1854/1, pp. 17 et 88.

³⁷¹. M. DAVAGLE, "Les sanctions ..." *o.c.*, *Non-marchand* 2002-1, n° 9, p. 76; Ph. COENRAETS, *o.c.*, *Traité jurisprudentiel*, 1997, pp. 139-145.

cela est prévu à l'article 528 du Code des sociétés³⁷².

La législation sur les ASBL ne prévoit pas également aucune disposition particulière en matière de conflit d'intérêts³⁷³.

184. En ce qui concerne une éventuelle responsabilité pénale, elle ne peut être invoquée que par application du droit commun³⁷⁴. Nous avons déjà souligné (*cf. supra*, n^{os} 13 et 74) que les dispositions pénales spécifiques reprises à l'article 16 de la loi comptable ou à l'article 171 du Code des sociétés ne trouvaient pas à s'appliquer³⁷⁵.

On rappellera que les ASBL sont soumises à la loi du 4 mai 1999 relative à la responsabilité pénale des personnes morales³⁷⁶ et notamment à la disposition organisant un concours entre la personne morale et une ou plusieurs personnes physiques³⁷⁷. Les ASBL sont aussi soumises aux dispositions relatives à l'abus de biens sociaux (art. 492*bis* du Code pénal)³⁷⁸, à la corruption publique ou privée (art. 504*bis* et 504*ter* du Code pénal)³⁷⁹.

185. En ce qui concerne l'obligation de désigner un commissaire, le droit des sociétés prévoit une sanction pénale à l'égard des dirigeants qui n'ont pas respecté cette disposition (art. 171, § 1^{er}, C.soc. renvoyant à l'art. 142) ou qui mettent obstacle aux vérifications ou transmettent des informations inexacts au commissaire (art. 170, al. 1^{er}, 2^o, C.soc.). Aucune disposition équivalente n'est reprise dans la loi de 1921.

186. Les sanctions pour non-respect des obligations comptables se limitent donc aux principes généraux de responsabilité.

On relève en jurisprudence très peu de décisions condamnant, au civil, des administrateurs d'ASBL pour gestion comptable non appropriée³⁸⁰ mais il ne peut plus être question aujourd'hui pour une ASBL de tenir une comptabilité de "boîte de margarine"³⁸¹.

Les sanctions pour non-respect des obligations en matière de publicité ont été analysées ci-avant (*cf. supra*, n^o 181).

CHAPITRE X. L'ENTRÉE EN VIGUEUR ET LES DISPOSITIONS TRANSITOIRES

187. Le législateur a délégué au Roi la tâche de fixer l'entrée en vigueur de chacune des dispositions de la loi³⁸².

Nous nous limiterons ici à examiner l'entrée en vigueur des dispositions comptables.

Les articles 17 de l'arrêté royal du 26 juin 2003 et 38 de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatifs à l'entrée en vigueur des dispositions comptables renvoient à l'arrêté royal fixant l'ensemble des modalités d'entrée en vigueur. Il s'agit de l'arrêté royal du 2 avril 2003 (*M.B.* 6 juin).

D'une manière générale, les nouvelles dispositions légales entrent en vigueur le 1^{er} juillet 2003, mais différents délais d'adaptation, surtout en matière comptable, sont prévus³⁸³.

188. Conformément aux dispositions reprises à l'article 63 de la loi du 2 mai 2002, l'arrêté royal du 2 avril 2003 prévoit

un régime différent pour les ASBL préexistantes et pour les ASBL nouvellement créées. Cette différence de régime s'explique par le fait que les ASBL existantes devront modifier leur système comptable alors que les nouvelles ASBL pourront dès le départ prendre le bon pli³⁸⁴.

L'article 63 de la loi du 2 mai 2002 prévoit que les ASBL préexistantes doivent disposer d'un délai d'adaptation d'au minimum un an.

189. Une ASBL existante est une ASBL qui a acquis la personnalité juridique avant le 1^{er} janvier 2004 (art. 6 A.R. 2 avril 2003). Auparavant, l'acquisition de la personnalité juridique était liée à la publication des statuts de l'ASBL aux Annexes du *Moniteur belge* (art. 3 ancien de la loi). Dorénavant, la personnalité juridique est acquise (art. 3, § 1^{er}, al. 1^{er} nouveau de la loi) à compter du jour où les sta-

³⁷². H. DE WULF, *o.c.*, Gent, Financial Law Institute, 2003, working paper, n^o 82, pp. 29-30.

³⁷³. Ph. VERDONCK et H. BRIET, *o.c.*, Collectif, Bruylant, 2002, n^o 5.2.7., p. 151; H. DE WULF, *o.c.*, Gent, Financial Law Institute, 2003, working paper, n^o 86, p. 30.

³⁷⁴. Ph. 'T KINT, *Rép. not., o.c.*, 1999, n^o 176, pp. 130-133.

³⁷⁵. Dans le même sens, M. DE WOLF, *o.c.*, Bruylant, 2002, p. 336. *Contra*, mais à tort selon nous, Ch. FISCHER et B. THEUNISSEN, *o.c.*, *Non-marchand* 2002-2, plus spéc. n^o 15, p. 117.

³⁷⁶. J.F. GODBILLE, "Évolution du droit associatif au regard du droit pénal", *Non-marchand* 2001/1, n^o 5, pp. 39-56; M. DAVAGLE, "Mémento...", *o.c.*, 2003, pp. 391 et 431.

³⁷⁷. F. MOÏSES, *o.c.*, *R.D.C.* 2003, n^o 61, p. 739.

³⁷⁸. Ph. 'T KINT, "L'application aux ASBL du nouveau délit d'abus de biens sociaux", *Rev. prat. soc.* 1998, pp. 376-393.

³⁷⁹. F. MOÏSES, *o.c.*, *R.D.C.* 2003, n^o 64, p. 741.

³⁸⁰. Voy. toutefois Anvers 3 mars 1992, condamnant une gestion comptable d'une ASBL active dans la protection de la jeunesse qui n'était en réalité qu'"une comptabilité de boîte de margarine", *R.P.S.* 1993, p. 310, note I. CORBISSIER.

³⁸¹. F. MOÏSES, *o.c.*, *R.D.C.* 2003, n^o 55, p. 734.

³⁸². L'art. 66 de la loi du 2 mai 2002 a été remplacé par un texte nouveau introduit par l'art. 32 de la loi Banque Carrefour du 16 janvier 2003; sur les raisons de cette modification, voy. Ph. VERDONCK et H. BRIET, "Les ASBL", *o.c.*, J.B. Bruxelles, 2003, pp. 90-91.

³⁸³. M. COIPEL, "Entrée en vigueur de la loi du 2 mai 2002 et délais d'adaptation pour les ASBL anciennes", *Non-marchand* 2003-2, n^o 12, pp. 9-38.

³⁸⁴. M. COIPEL, "Application dans le temps des nouvelles règles applicables aux ASBL", *Non-marchand* 2002-1, n^o 9, pp. 95-105, plus spéc. p. 103.

tuts et les actes relatifs à la nomination des administrateurs et, le cas échéant, des délégués à la gestion journalière ont été déposés au dossier auprès du greffe du tribunal de commerce.

Dans l'hypothèse où l'ASBL aurait été constituée (adoption des statuts) avant le 1^{er} juillet 2003 et où la publication au *Moniteur belge* n'aurait pas encore eu lieu, elle devra accomplir avant le 1^{er} janvier 2004 les nouvelles démarches auprès du greffe pour acquérir la personnalité juridique³⁸⁵. À défaut de le faire, elle aura la qualité de "nouvelle ASBL" puisqu'elle acquerra la personnalité juridique après le 1^{er} janvier 2004, la conséquence étant qu'elle ne bénéficiera pas du délai d'adaptation d'un an (*cf. infra*, n° 190).

190. Les ASBL existantes telles que définies ci-avant (*cf. supra*, n° 189) bénéficieront d'un délai d'adaptation d'un an à dater du 1^{er} janvier 2004, c'est-à-dire que l'entrée en vigueur des obligations comptables est reportée au 1^{er} janvier 2005 (art. 6 A.R. 2 avril 2003).

Pour les ASBL clôturant leur exercice au 31 décembre, le premier exercice s'étendra du 1^{er} janvier 2005 au 31 décembre 2005.

Pour les ASBL clôturant leur exercice social à une autre date que le 31 décembre, la situation est moins claire car l'article 2 de l'arrêté royal du 2 avril 2003 prend soin de préciser "l'exercice comptable commençant le.... ou après cette date" alors que l'article 6 prévoit "un délai d'un an à compter du 1^{er} janvier 2004". On pourrait supposer qu'il s'agit d'un délai maximum et que dès lors, l'ASBL, si elle doit respecter au plus tard le 1^{er} janvier 2005 les nouvelles dispositions légales, devra dès le début de l'exercice social commençant après le 1^{er} janvier 2004 (soit p. ex. le 1^{er} avril 2004, 1^{er} juillet 2004 ou 1^{er} octobre 2004) respecter les nouvelles obligations. On ne peut en effet imaginer un exercice comptable connaissant deux référentiels distincts appliqués sur deux périodes différentes d'un même exercice. Nous ne pensons pas qu'une telle analyse soit correcte car l'ASBL devant respecter les nouvelles obligations comptables pour l'exercice allant du 1^{er} avril 2004 au 31 mars 2005 ne disposerait pas du délai minimum d'adaptation d'un an (par rapport au 1^{er} juillet 2003) prévu par l'article 63, alinéa 1^{er} de la loi du 2 mai 2002. Nous pensons donc que le premier exercice sera celui allant du 1^{er} avril 2005 au 31 mars 2006, bien que cela ne corresponde pas au libellé strict de l'article 6 de l'arrêté royal du 2 avril 2003.

Pour faciliter la compréhension du texte, nous poursuivons en prenant l'hypothèse que l'association clôture son exercice social le 31 décembre.

Les petites ASBL procéderont à leur premier exercice d'inventaire le 31 décembre 2005. Nous avons lu que les

petites ASBL n'étaient pas soumises à l'établissement d'un bilan d'ouverture (*cf. supra*, n° 56). Les grandes ASBL procéderont à leur premier inventaire obligatoire le 1^{er} janvier 2005 de manière à établir le bilan d'ouverture (*cf. supra*, n° 123).

Les premiers comptes annuels établis en conformité avec le nouveau cadre légal devront être présentés aux assemblées générales entre janvier et juin 2006 et déposés soit au greffe soit à la Banque nationale à la même période.

La nomination, le cas échéant, du commissaire devra intervenir avant le 1^{er} janvier 2005 car une des premières tâches de celui-ci sera de vérifier le bilan d'ouverture. Pour apprécier si elle se trouve ou non dans les critères qui rendent le contrôle obligatoire, l'ASBL devra courant 2004 tenter d'effectuer une projection de ses données financières au 31 décembre 2005. L'exercice s'étendant du 1^{er} janvier au 31 décembre 2005 sera soumis à un contrôle obligatoire en fonction des critères réunis à la clôture de l'exercice. Nous avons déjà souligné la difficulté liée à cette disposition (*cf. supra*, n° 30).

Enfin, le pouvoir individuel d'investigation des membres prévu à l'article 10, alinéa 2 de la loi (*cf. supra*, n° 157) entre en vigueur le 1^{er} janvier 2006 (art. 7 A.R. 2 avril 2003).

191. Les nouvelles ASBL, à savoir celles qui acquerront la personnalité juridique après le 1^{er} janvier 2004, soit parce qu'elles ont été récemment créées, soit parce qu'elles ont omis de régulariser à temps leur situation (*cf. supra*, n° 189 *in fine*) ne bénéficieront pas du délai d'adaptation d'un an décrit ci-avant.

Il s'ensuit que le premier exercice auquel s'appliqueront les nouvelles dispositions comptables sera celui prenant cours au 1^{er} janvier 2004 (art. 2 A.R. 2 avril 2003). Le pouvoir individuel d'investigation des membres entre en vigueur le 1^{er} janvier 2005 (art. 3 A.R. 2 avril 2003).

192. Les premiers comptes annuels que les grandes ASBL devront établir conformément aux nouvelles dispositions légales bénéficient, comme c'est le cas pour les sociétés commerciales (art. 83, al. 3, A.R. 30 janvier 2001), d'un régime particulier. C'est le principe de la "première application".

Dans ce cas, il n'est pas nécessaire de reprendre au niveau du compte de résultats et de l'annexe les chiffres de l'exercice précédent. En ce qui concerne le bilan, le bilan d'ouverture sera considéré comme représentant les chiffres de l'exercice précédent (art. 11 A.R. 19 décembre 2003) (*cf. supra*, n° 128).

³⁸⁵ M. COIPEL, *ibid.*, p. 102; Ph. VERDONCK et H. BRIET, "ASBL: quoi de neuf?", *o.c.*, Kluwer, 2003, p. 91.

CHAPITRE XI. CONCLUSIONS

193. Les mesures d'exécution de l'article 17 de la loi du 27 juin 1921 se situent dans un contexte balisé, plutôt mal que bien, par le législateur.

Le législateur avait tout d'abord exigé pour les petites ASBL un système comptable *sui generis* basé sur un référentiel "de caisse" devant aboutir à des comptes annuels à soumettre à l'assemblée générale et à déposer au greffe pour les rendre accessibles aux tiers.

Le législateur avait ensuite, pour les grandes ASBL, renvoyé à la loi du 17 juillet 1975 mais sans oser qualifier les ASBL d'entreprises au sens de cette même loi. Cela a conduit, comme nous l'avons constaté à plusieurs reprises au sein de la présente étude, à des situations parfois difficiles. Lorsque le Pouvoir exécutif avait bâti le droit commun comptable des entreprises en 1975 et 1976, des projets de directive européenne existaient et le sujet avait été longuement mûri dans tous les pays de la communauté. Ce n'est pas le cas pour le droit comptable du secteur non-marchand. Il a dû être construit de toutes pièces, même s'il ne constitue qu'une adaptation du droit commun.

Les deux arrêtés royaux comptables contiennent de nombreuses dispositions propres au secteur associatif. On ne citera par exemple dans le chef des grandes ASBL que la possibilité de ne pas enregistrer en cours d'exercice les dons en nature, les prestations des bénévoles ou encore les mises à disposition gratuite d'actifs. Cela devrait considérablement soulager les obligations comptables des ASBL; les normes américaines ou françaises n'autorisent pas cette souplesse.

Le nouveau droit comptable des associations va devoir mûrir, évoluer et il devra probablement après quelques années être adapté. On se souviendra que l'arrêté royal de septembre 1983 avait apporté des modifications significatives à l'arrêté royal d'octobre 1976.

194. On remarquera encore que le gouvernement entend prendre les mesures nécessaires afin que la Commission des normes comptables soit juridiquement compétente et dispose de moyens appropriés pour lui permettre d'assurer le développement d'une doctrine comptable spécifique à cette nouvelle législation³⁸⁶.

195. Une des clefs du succès du développement de ce nouveau droit comptable reposera dans les mains des dirigeants des ASBL. S'il fallait constater après plusieurs années que le

monde associatif ne respecte pas suffisamment les nouvelles obligations comptables, le législateur devra apprécier s'il ne convient pas de renforcer les régimes de responsabilité tant civile que pénale.

196. Nous formulerons enfin quelques suggestions *de lege ferenda* de manière à rendre plus cohérent le régime comptable applicable aux ASBL.

Une première modification serait de remplacer l'actuel alinéa 2 de l'article 10 par le texte suivant: "Le Roi adapte les articles 165 à 167 du Code des sociétés à ce que requièrent la nature particulière de leurs activités et leur statut légal". Ce texte vise à améliorer l'accès aux documents comptables (*cf. supra*, n° 160).

Une seconde modification consisterait à ajouter au paragraphe 5 de l'article 17 un texte reprenant la plupart des dispositions visées aux articles 130 à 171 du Code des sociétés relatifs à l'exercice du mandat de commissaire (*cf. supra*, n° 151).

Le régime de publicité pourrait aussi être clarifié en ajoutant au paragraphe 4 de l'article 17 les mots "en ce qui concerne la tenue de la comptabilité et l'établissement des comptes annuels" entre "applicables" et "aux" (*cf. supra*, n° 178) et les mots "l'établissement de" entre "et à" et "leurs". Ce texte clarifierait les obligations de publicité des associations faisant partie d'un secteur particulier (*cf. supra*, n° 179).

197. En conclusion, il faut espérer, comme le soulignent les deux rapports au Roi³⁸⁷, que ce nouveau droit comptable des ASBL devienne le nouveau droit commun comptable de toutes les ASBL, en ce compris celles faisant partie des secteurs particuliers. La législation au coup par coup dans chacun des secteurs concernés devrait progressivement faire place à un alignement sur les principes de ce nouveau droit comptable³⁸⁸.

Le non-marchand connaît une nouvelle étape importante dans la normalisation des obligations comptables. Le secteur public (provinces, villes, communes, CPAS,... etc.) avait déjà franchi le pas depuis quelques années. Le secteur associatif rejoint ce mouvement inéluctable de transparence minimale et uniformisée qui rend l'information financière accessible et compréhensible. Quelques années seront nécessaires avant de pouvoir porter opinion sur les points forts et les points faibles de cette réforme.

^{386.} A.R. 26 juin 2003, Rapport au Roi, *M.B.* 11 juillet, p. 37.653, al. 3 et A.R. 19 décembre 2003, Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre, p. 61.930, al. 7.

^{387.} A.R. 26 juin 2003, Rapport au Roi, *M.B.* 11 juillet, p. 37.652, dernier al. et A.R. 19 décembre 2003, Rapport au Roi, *M.B.* 30 décembre, p. 61.930, al. 4.

^{388.} Dans le même sens, déjà en 1996, voy. Y. DE RONGE et M. DE WOLF, *o.c.*, *Bull. C.N.C.*, 40 et 41, 1997, n° 29, pp. 220-221.