

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2021/XX – Article 3:175, AR CSA : bilan d'ouverture des ASBL, AISBL et fondations existantes tenant une comptabilité en partie double

Projet d'avis du 21 octobre 2020

I. Introduction

1. L'article 3:175 de l'AR CSA détermine la manière dont les ASBL, AISBL et fondations disposant d'un patrimoine au début de l'exercice¹ doivent établir leur bilan d'ouverture au premier jour du premier exercice comptable auquel les dispositions du titre 1^{er} et du titre 3² de l'AR CSA s'appliquent pour la première fois.

2. La Commission analyse dans ce projet d'avis la question de l'établissement du bilan d'ouverture pour les ASBL, AISBL et fondations qui tiennent une comptabilité en partie double conformément aux dispositions du titre 1^{er} et titre 3 du livre 3 de l'AR CSA.

II. Bilan d'ouverture du premier exercice

3. Le législateur a adopté deux approches distinctes se basant sur l'équivalence des comptabilités tenues auparavant par les ASBL, AISBL et fondations. En effet, une distinction est établie entre les ASBL, AISBL et fondations qui disposent déjà d'une comptabilité au moins équivalente à celle prévue par le titre 1^{er} et le titre 3 du livre 3 de l'AR CSA et les ASBL, AISBL et fondations qui ne disposent pas d'une comptabilité au moins équivalente à celle prévue par le titre 1^{er} et le titre 3 du livre 3 de l'AR CSA.

4. L'établissement du bilan d'ouverture et l'évaluation des actifs et passifs repris dans ce bilan d'ouverture doivent être faits avec prudence, sincérité et bonne foi. Il convient également de procéder aux opérations de relevé, de vérification, d'examen et d'évaluations nécessaires à l'établissement du bilan d'ouverture.

A. ASBL, AISBL et fondations disposant déjà d'une comptabilité au moins équivalente à celle requise par le titre 1^{er} et le titre 3 du livre 3 de l'AR CSA (article 3:175, § 2, AR CSA)

5. Il revient à l'organe d'administration de ces ASBL, AISBL et fondations d'apprécier si la comptabilité que tenait déjà l'ASBL, l'AISBL ou la fondation est au moins équivalente à une comptabilité³ en partie

¹ Cela ne concerne pas les ASBL, AISBL et fondations nouvellement créées. En effet, celles-ci ne disposent pas d'un patrimoine au début de l'exercice. En outre, les associations de fait qui décident de prendre la forme juridique d'une ASBL, d'une AISBL ou d'une fondation ne sont pas visées par l'article 3:175 de l'AR CSA. En effet, ces associations ne disposent pas d'un patrimoine au début de l'exercice.

² Sont visées les règles relatives à la tenue d'une comptabilité en partie double. Les dispositions du titre 1^{er} forment les dispositions communes aux sociétés à personnalité juridique, ASBL, AISBL et fondations ; les dispositions du titre 3 constituent les dispositions relatives aux comptes annuels des ASBL, AISBL et fondations tenant une comptabilité en partie double.

³ Afin de déterminer si une comptabilité est au moins équivalente à une comptabilité en partie double telle que prévue aux titres 1^{er} et 3 de l'AR CSA, la Commission des normes comptables renvoie à ses Recommandations relatives à l'équivalence des règles de comptabilité et de comptes annuels imposés par des réglementations sectorielles avec les dispositions de droit commun en matière de comptabilité et de comptes annuels pour les ASBL, AISBL et fondations, 1^{er} janvier 2007.

double telle que prévue par l'AR CSA. Cette décision doit être mentionnée à l'annexe des comptes annuels.

Sont notamment visées par le paragraphe 2 de l'article 3:175 de l'AR CSA :

- les ASBL, AISBL et fondations qui étaient sous le champ d'application de l'AR du 19 décembre 2003⁴, c'est-à-dire les ASBL, AISBL et fondations qui tenaient déjà une comptabilité en partie double ;
- les ASBL, AISBL et fondations qui n'étaient pas sous le champ d'application de l'AR du 19 décembre 2003, mais qui disposaient déjà d'une comptabilité qui était, de l'avis de l'organe d'administration de l'ASBL, au moins équivalente à celle requise par l'AR du 19 décembre 2003⁵.

6. Dans ce cas, le bilan d'ouverture du premier exercice auquel les dispositions de l'AR CSA s'appliquent pour la première fois correspond au bilan de clôture de l'exercice précédent.

Exemple 1

Une ASBL a été constituée le 31 janvier 2017. Elle tenait une comptabilité en partie double, conformément à l'AR du 19 décembre 2003. Cette comptabilité était tenue par année civile.

A partir du 1^{er} janvier 2020⁶, cette ASBL, qui tenait une comptabilité en partie double et qui doit toujours tenir une comptabilité en partie double, applique pour la première fois les dispositions de l'AR CSA⁷ pour son exercice comptable commençant le 1^{er} janvier 2020.

En vertu de l'article 3:175, § 2, AR CSA, le bilan d'ouverture de cette ASBL doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent. En effet, cette ASBL dispose d'une comptabilité au moins équivalente à celle requise par les dispositions de l'AR CSA. Son dernier exercice a été clôturé le 31 décembre 2019. Le bilan d'ouverture correspondra au bilan tel que clôturé au 31 décembre 2019.

Exemple 2

Une ASBL a été constituée le 1^{er} avril 2016. Elle tenait une comptabilité en partie double conformément à l'AR du 19 décembre 2003. Cette comptabilité était tenue autrement que par année civile (1^{er} avril N au 31 mars N+1).

L'AR CSA entre en vigueur pour cette ASBL le 1^{er} janvier 2020. Selon la Commission, l'article 3:175, § 2 de l'AR CSA aura uniquement un impact pour l'établissement du bilan d'ouverture de l'exercice comptable qui commence le 1^{er} avril 2020 puisque l'AR CSA n'était pas en vigueur lors du premier jour de l'exercice comptable du 1^{er} avril 2019 au 31 mars 2020. Par conséquent, le bilan d'ouverture du 1^{er} avril 2020 correspondra au bilan de clôture de l'exercice précédent, à savoir le 31 mars 2020.

⁴ Arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations, *M.B.*, 30 décembre 2003, p. 61929.

⁵ Voy. Recommandations relatives à l'équivalence des règles en matière de comptabilité et de comptes annuels imposés par des réglementations sectorielles avec les dispositions de droit commun en matière de comptabilité et de comptes annuels pour les ASBL, AISBL et fondations, 1^{er} janvier 2007.

⁶ « L'arrêté royal s'applique aux personnes morales existantes à partir du 1^{er} janvier 2020, sauf si elles ont décidé de se soumettre au code avant cette date », Rapport au roi précédant l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations, *M.B.*, 30 avril 2019, p. 422250.

⁷ En particulier, les dispositions du titre 1 et 3 du livre 3 de l'AR CSA.

7. En outre, si une ASBL, AISBL ou fondation applique des règles d'évaluation non conformes au titre 1 et au titre 3 du livre 3 de l'AR CSA, cette ASBL, AISBL ou fondation devra les adapter à partir de l'entrée en vigueur du CSA dans le chef de cette ASBL, AISBL ou fondation (le 1^{er} janvier 2020 ou plus tôt) et devra mentionner cette modification à l'annexe des comptes annuels ainsi que l'estimation de son influence⁸.

En effet, à titre d'exemple, l'AR CSA a introduit une nouvelle règle concernant l'évaluation des dons et legs faits aux associations : évaluation à leur valeur d'acquisition, sauf que l'organe d'administration peut décider de les évaluer à leur juste valeur, valeur de marché ou valeur d'usage, pour autant que cela soit mentionné et justifié à l'annexe des comptes annuels⁹. Auparavant, les dons et legs étaient nécessairement évalués à leur juste valeur, valeur de marché ou valeur d'usage¹⁰. Tous les dons et legs reçus à partir du 1^{er} janvier 2020 ou à une date antérieure, si l'ASBL, l'AISBL ou la fondation a choisi l'*opt-in*, seront soumis à cette nouvelle règle d'évaluation¹¹.

Tous les dons et legs acquis avant l'entrée en vigueur de l'AR CSA restent toujours soumis à l'ancienne règle.

Exemple 3

Une ASBL a été constituée le 5 janvier 2005. Elle tenait une comptabilité en partie double et par année civile conformément à l'AR du 19 décembre 2003. Cette ASBL avait notamment comptabilisé des dons et legs selon la règle en vigueur à l'époque, à savoir à leur juste valeur, valeur de marché ou valeur d'utilisation.

Cette ASBL applique pour la première fois les dispositions de l'AR du 29 avril 2019 le 1^{er} janvier 2020. Cette ASBL établit son bilan d'ouverture conformément à l'article 3:175, § 2 de l'AR CSA. Dans sa comptabilité, cette ASBL avait enregistré des dons et legs acquis avant le 1^{er} janvier 2020. La valeur de ces anciens dons acquis avant le 1^{er} janvier 2020 ne peut pas être corrigée afin d'être comptabilisée conformément à l'article 3:160 de l'AR CSA.

Concernant les dons et legs acquis à partir du 1^{er} janvier 2020, ceux-ci doivent être comptabilisés selon la nouvelle règle en vigueur, à savoir à sa valeur d'acquisition avec toutefois la possibilité pour l'organe d'administration d'évaluer ces dons à leur juste valeur, valeur de marché ou valeur d'usage.

L'ASBL mentionnera à l'annexe de ses comptes annuels que les anciens dons acquis avant le 1^{er} janvier 2020 sont évalués selon l'ancienne règle en vigueur et que les nouveaux dons acquis à partir du 1^{er} janvier 2020 sont évalués conformément à l'article 3:160 de l'AR CSA puisque les règles d'évaluation diffèrent tout de même.

⁸ Article 3:175, § 2, alinéas 2 à 3, AR CSA.

⁹ La Commission a publié un avis sur cette question ; voy. avis CNC 2020/10 - *Dons et legs aux ASBL, AISBL et fondations tenant une comptabilité en partie double*, 3 juin 2020.

¹⁰ Article 8, AR du 19 décembre 2003.

¹¹ Pour tous les anciens dons et legs acquis avant la date d'entrée en vigueur de cette nouvelle règle (1^{er} janvier 2020 ou plus tôt), les ASBL, AISBL et fondations ne doivent pas revoir les règles d'évaluation. Au moment de leur acquisition, cette nouvelle règle d'évaluation n'était pas encore applicable. Par conséquent, ils restent soumis à l'ancienne règle d'évaluation.

B. ASBL, AISBL et fondations ne disposant pas d'une comptabilité au moins équivalente à celle requise par le titre 1 et le titre 3 du livre 3 de l'AR CSA

8. Certaines ASBL, AISBL et fondations existantes ne disposent pas, de l'avis de l'organe d'administration, d'une comptabilité au moins équivalente à une comptabilité en partie double telle que requise par l'AR CSA.

Sont notamment visées :

- les ASBL ou AISBL qui tenaient une comptabilité simplifiée conformément à l'AR du 26 juin 2003¹² mais qui à la date du bilan du dernier exercice clôturé dépassent plus d'un des critères énoncés à l'article 3:47, § 2 du CSA pour pouvoir utiliser l'option de tenir une comptabilité simplifiée;
- les ASBL, AISBL, fondations qui remplissent les critères de l'article 3:47, § 2 du CSA mais qui décident pour la première fois de tenir une comptabilité en partie double ;
- toutes les ASBL, AISBL et fondations qui ne disposent pas d'une comptabilité au moins équivalente à celle requise par le titre 1 et le titre 3 du livre 3 de l'AR CSA et qui doivent maintenant tenir une comptabilité telle que prévue au livre 3 du titre 1 et titre 3 de l'AR CSA, dont notamment, les unions professionnelles existantes¹³.

9. Les ASBL, AISBL et fondations qui tenaient une comptabilité conformément à l'AR du 26 juin 2003 se limitaient à la tenue d'une comptabilité de caisse et à la publication d'un modèle simplifié des comptes annuels. Ce schéma des comptes annuels comprenait un schéma minimum normalisé de l'état des recettes et des dépenses, de l'annexe comprenant un résumé des règles d'évaluation, la justification de l'adaptation des règles d'évaluation, des informations complémentaires et un schéma minimum normalisé de l'état du patrimoine.

10. En raison du dépassement, à la date du bilan du dernier exercice clôturé, de plus d'un des critères pour tenir une comptabilité simplifiée¹⁴ ou en raison de la volonté de l'ASBL, de l'AISBL ou de la fondation de ne pas tenir sa comptabilité de manière simplifiée alors même qu'elle remplit les critères pour en tenir une, cette ASBL, AISBL ou fondations est tenue d'appliquer pour la première fois le référentiel comptable s'appliquant aux ASBL, AISBL et fondations tenant une comptabilité en partie double¹⁵.

11. Puisque, de l'avis de l'organe d'administration, ces ASBL, AISBL et fondations ne disposent pas d'une comptabilité au moins équivalente à celle requise par l'AR CSA, le bilan d'ouverture du premier exercice auquel s'appliquent les dispositions du titre 1^{er} et du titre 3 du livre 3 de l'AR CSA est établi comme suit :

- en évaluant les éléments de l'actif à leur valeur d'acquisition diminuée des amortissements (ou réduction de valeur, le cas échéant) qui auraient été actées si les dispositions du titre 1^{er} et du titre 3 avaient été appliquées dès le début ;
- si la valeur d'acquisition n'est pas retrouvée, dans ce cas, l'organe d'administration évalue les éléments de l'actif à leur valeur nulle.

¹² Arrêté royal du 26 juin 2003 relatif à la comptabilité simplifiée de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations, *MB*, p. 35526.

¹³ Depuis le 1^{er} mai 2019, il n'est plus possible de créer d'union professionnelle.

¹⁴ Article 3:47, § 2, CSA.

¹⁵ Livre 3, titre 1^{er} et 3, AR CSA.

12. L'organe d'administration peut évaluer, pour autant que cela soit mentionné et justifié à l'annexe des comptes annuels, ces éléments de l'actif à leur juste valeur, valeur de marché ou valeur d'usage¹⁶. La différence entre la valeur reconstituée¹⁷ et la juste valeur, valeur de marché ou valeur d'usage est comptabilisée sur un sous-compte distinct de l'actif concerné, avec pour contrepartie un compte de produits ou de capitaux propres¹⁸.

Dans la situation où la valeur d'acquisition n'est pas retrouvée, la différence sera égale à la juste valeur, valeur de marché ou valeur d'usage, selon le cas¹⁹.

En outre, s'il s'agit d'une immobilisation dont la durée de vie est limitée dans le temps, cette valeur doit être amortie sur la durée d'usage résiduelle.

13. A défaut de juste valeur, valeur de marché ou valeur d'usage, il est fait mention de l'actif à l'annexe des comptes annuels et de l'indication qu'aucune juste valeur, valeur de marché ou valeur d'usage ne peut y être attachée²⁰.

Exemple 4

Une ASBL tenant sa comptabilité conformément à l'AR du 26 juin 2003²¹ a été constituée le 5 janvier 2015. Elle tenait sa comptabilité simplifiée par année civile.

A la date du bilan du dernier exercice clôturé (31 décembre 2019), plus d'un des critères énoncés à l'article 3:47, § 2, du CSA étaient dépassés. Dès lors, cette ASBL doit tenir une comptabilité en partie double. L'ASBL devra établir son bilan d'ouverture du premier exercice auquel les dispositions du titre 1^{er} et du titre 3 du livre 3 de l'AR CSA s'appliquent, conformément à l'article 3:175, § 3, AR CSA. En effet, cette ASBL ne disposait pas d'une comptabilité au moins équivalente à celle requise par les dispositions du titre 1^{er} et du titre 3 du livre 3 de l'AR CSA.

Conformément à l'article 3:175, § 3, l'organe d'administration décide d'évaluer les éléments de l'actif à leur juste valeur, valeur de marché ou valeur d'usage.

Dans un tel cas, la comptabilisation s'opère de la manière suivante :

2300	Installations, machines et outillage
2308	Installations, machines et outillages : plus-values actées
à	2309 Installations, machines et outillages : amortissements actés
	10 Fonds de l'association
ou à	121 Plus-values de réévaluation sur immobilisations corporelles
ou à	764 Autres produits d'exploitation non récurrents

¹⁶ Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations, *MB*, 30 avril 2019, p. 42258.

¹⁷ C'est-à-dire la valeur d'acquisition diminuée des amortissements.

¹⁸ La comptabilisation de la contrepartie dans un compte de passif au lieu d'un compte de produit permet à l'ASBL, l'ASBL ou la fondation d'évaluer ces actifs à leur valeur réelle sans être taxée à ce titre à l'impôt des sociétés.

¹⁹ Rapport au roi précédant l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations, *MB*, 30 avril 2019, p. 42258.

²⁰ Article 3:175, § 3, alinéa 3, AR CSA.

²¹ Arrêté royal du 26 juin 2003 relatif à la comptabilité simplifiée de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations, *MB*, p. 35526.

Exemple 5

Une ASBL tenant une comptabilité simplifiée a été constituée le 1^{er} janvier 2017. Elle tient sa comptabilité conformément à l'AR du 26 juin 2003 et par année civile.

Cette ASBL choisit l'*opt-in* le 1^{er} juin 2019. Par conséquent, les dispositions de l'AR CSA s'appliquent à partir du 1^{er} juin 2019. A la date du bilan du dernier exercice clôturé, cette ASBL dépasse plus d'un des critères pour pouvoir utiliser l'option de tenir une comptabilité simplifiée²².

Puisque cette ASBL ne tenait pas une comptabilité au moins équivalente à celle requise par les dispositions du titre 1^{er} et titre 3 du livre 3 de l'AR CSA, elle établira son bilan d'ouverture (1^{er} juin 2019) conformément à l'article 3:175, § 3 de l'AR CSA.

III. Les unions professionnelles

14. Depuis l'entrée en vigueur du CSA, le législateur a supprimé les unions professionnelles et les fédérations d'unions professionnelles en tant que formes juridiques distinctes de l'ASBL en raison de leur similarité²³. Depuis le 1^{er} mai 2019, il n'est plus possible de créer des unions professionnelles : celles-ci doivent dès lors prendre la forme d'une ASBL.

15. Ces unions professionnelles étaient soumises à des règles comptables spécifiques. En effet, elles relevaient du champ d'application de la loi du 31 mars 1898 relative aux unions professionnelles.

L'article 8 de cette loi prévoyait que l'union professionnelle devait conserver en son siège certains documents, notamment le compte des recettes et des dépenses ainsi qu'un état des actifs et des passifs. Ces comptes devaient être dressés selon un modèle déterminé par le Roi²⁴.

16. Le CSA entre en vigueur²⁵ dans le chef des unions professionnelles existantes :

- soit avant le 1^{er} janvier 2020, si les unions professionnelles existantes ont fait un « *opt-in* » ;
- soit après le 1^{er} janvier 2020 et avant le 31 décembre 2023, si les unions professionnelles existantes ont adapté leurs statuts et ont modifié leur forme juridique. A défaut de modification des statuts et de la forme juridique, les dispositions impératives du CSA leur sont applicables. Toute clause contraire est réputée non-écrite. Les unions professionnelles restent soumises à la loi du 31 mars 1898 pour les dispositions supplétives ;
- soit à partir du 1^{er} janvier 2024 pour les unions professionnelles existantes qui n'auront pas adapté leurs statuts. Elles seront de plein droit transformées en ASBL.

En outre, l'AR CSA entre en vigueur le même jour que la date à laquelle les dispositions de la loi dont il assure l'exécution sont applicables²⁶.

²² Article 3:47, § 2, CSA.

²³ Loi du 31 mars 1898 sur les unions professionnelles, *MB*, p. 1389. Le législateur a supprimé les unions professionnelles dans un souci de simplification du droit des sociétés et des associations (Projet de loi introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2017-2018, p. 288).

²⁴ Arrêté royal du 21 décembre 2013 déterminant le modèle des comptes que l'union professionnelle doit conserver en son siège conformément à l'article 8 de la loi du 31 mars 1898 sur les unions professionnelles, *MB*, 13 janvier 2014, p. 1283.

²⁵ Article 41, § 1^{er} à 2, loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses.

²⁶ Article 9:12, AR CSA.

17. Les dispositions relatives aux comptes annuels des ASBL et AISBL figurant dans le CSA²⁷ sont impératives et s'appliquent aux unions professionnelles à partir du 1^{er} janvier 2020 ou plus tôt²⁸. Elles devront par la même occasion se conformer aux règles contenues dans l'AR CSA.

L'article 3:175, § 3 de l'AR CSA s'applique, *mutatis mutandis*, aux unions professionnelles existantes (celles qui ont fait un « *opt-in* », celles qui ont modifié leurs statuts et leur forme juridique ainsi que celles qui n'ont pas modifié leurs statuts et leur forme juridique mais pour lesquelles les dispositions impératives s'appliquent).

Pour les unions professionnelles ayant fait un « *opt-in* » ou qui ont adapté leurs statuts et leur forme juridique, l'article 3:175, § 1^{er} de l'AR CSA dispose que « *Toute ASBL, AISBL ou fondation qui, disposant d'un patrimoine au début de l'exercice [...]* ». De fait, ces unions professionnelles sont devenues des ASBL et disposent au début de l'exercice d'un patrimoine²⁹. Elles établiront leur bilan d'ouverture conformément à l'article 3:175, § 3 de l'AR CSA puisqu'elles ne disposent pas d'une comptabilité au moins équivalente à celle requise par le titre 1^{er} et titre 3 du livre 3 de l'AR CSA.

Pour les autres unions professionnelles (à savoir celles qui n'adaptent pas leurs statuts et leurs formes juridiques), celles-ci doivent se conformer aux dispositions impératives du CSA et de l'AR CSA même si elles n'ont pas encore pris la forme d'une ASBL. Elles doivent dès lors tenir compte de l'article 3:175, § 3 de l'AR CSA pour l'établissement de leur bilan d'ouverture. En effet, ces unions professionnelles disposent au début de l'exercice d'un patrimoine³⁰.

Exemple 6

Une union professionnelle a été constituée le 1^{er} janvier 2014. Elle tient ses comptes conformément à l'article 8 de loi du 31 mars 1898, dont le modèle est contenu à l'AR du 21 décembre 2013.

Le 1^{er} juin 2019, elle décide de faire un *opt-in* et prend donc la forme juridique d'une ASBL. Par conséquent, les dispositions de l'AR CSA s'appliquent à cette union professionnelle. Cette ASBL dispose lors du premier exercice d'un patrimoine. Cette comptabilité n'est toutefois pas équivalente à celle requise par les dispositions du titre 1^{er} et du titre 3 du livre 3 de l'AR CSA. Elle ne peut pas utiliser l'option de tenir une comptabilité simplifiée, puisqu'à la date du bilan du dernier exercice clôturé, elle dépasse plus d'un des critères énoncés à l'article 3:47, § 2 du CSA.

L'organe d'administration de cette ASBL établira le bilan d'ouverture conformément à l'article 3:175, § 3 de l'AR CSA.

18. Selon la Commission, cela vaut également pour toutes les formes juridiques qui ne disposent pas d'une comptabilité au moins équivalente à celle requise par le titre 1^{er} et le titre 3 du livre 3 de l'AR CSA et qui doivent maintenant prendre la forme d'une ASBL et tenir une comptabilité en partie double.

²⁷ Livre 3, titre 2 du CSA.

²⁸ Dans l'hypothèse où une union professionnelle a fait un « *opt-in* ».

²⁹ Les unions professionnelles tenaient une comptabilité conformément à l'article 8 de la loi du 31 mars 1898 relative aux unions professionnelles, dont le modèle était prévu à l'AR du 21 décembre 2013 (Arrêté royal du 21 décembre 2013 déterminant le modèle des comptes que l'union professionnelle doit conserver en son siège conformément à l'article 8 de la loi du 31 mars 1898 sur les unions professionnelles, *MB*, 13 janvier 2014, p. 1283).

³⁰ Les unions professionnelles tenaient une comptabilité conformément à l'article 8 de la loi du 31 mars 1898 relative aux unions professionnelles, dont le modèle était prévu à l'AR du 21 décembre 2013 (Arrêté royal du 21 décembre 2013 déterminant le modèle des comptes que l'union professionnelle doit conserver en son siège conformément à l'article 8 de la loi du 31 mars 1898 sur les unions professionnelles, *MB*, 13 janvier 2014, p. 1283).

IV. Absence de chiffres comparatifs au niveau du compte de résultat et de l'annexe

19. En principe, le bilan et le compte de résultat indiquent pour chacune des rubriques et des sous-rubriques les montants correspondants de l'exercice précédent³¹. Cependant, pour les ASBL, AISBL et fondations appliquant pour la première fois les dispositions de l'AR CSA, il n'est pas requis de publier dans ces premiers comptes annuels, au niveau du compte de résultat et de l'annexe, de chiffres comparatifs à l'exercice précédent.

Cependant, au niveau du bilan, sont considérés comme chiffres du bilan de l'exercice précédent, les chiffres du bilan d'ouverture déterminés conformément à l'article 3:175 de l'AR CSA.

Exemple 7

Une ASBL tient une comptabilité simplifiée et établissait ses comptes annuels conformément à l'AR du 26 juin 2003. Cette ASBL applique les dispositions de l'AR CSA pour la première fois le 1^{er} janvier 2020. Cette ASBL ne disposait donc pas d'une comptabilité au moins équivalente à celle requise aux dispositions du titre 1^{er} et du titre 3 du livre 3 de l'AR CSA. Puisqu'à la date du bilan du dernier exercice clôturé, plus d'un des critères énoncés à l'article 3 :47, § 2, du CSA sont dépassés, cette ASBL ne peut plus tenir une comptabilité simplifiée.

L'organe d'administration établira le bilan d'ouverture conformément à l'article 3:175, § 3 de l'AR CSA. Cette ASBL qui doit maintenant tenir une comptabilité en partie double ne devra pas publier dans ses comptes annuels établis conformément aux dispositions du titre 1^{er} et du titre 3 du livre de l'AR CSA en ce qui concerne le compte de résultat et l'annexe des chiffres comparatifs de l'exercice précédent. Sont par contre considérés comme chiffres du bilan de l'exercice précédent, les chiffres du bilan d'ouverture déterminés conformément à l'article 3:175, § 3 de l'AR CSA.

³¹ Article 3:59, alinéa 4, AR CSA. Par contre, les ASBL, AISBL et fondations qui appliquent les dispositions de l'AR CSA pour la première fois ne sont pas obligées de publier les chiffres comparatifs de l'exercice précédent dans leurs premiers comptes annuels.