

COMITÉ DE LA RÉGLEMENTATION COMPTABLE

RÈGLEMENT N°2009-01 DU 3 DÉCEMBRE 2009

Relatif aux règles comptables applicables aux fondations et fonds de dotation, et modifiant le règlement n°99-01 du Comité de la réglementation comptable

Abrogé par règlement ANC 2018-06

Le Comité de la réglementation comptable,

Vu la loi du 1^{er} juillet 1901 modifiée relative au contrat d'association ;

Vu la loi n°98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable et adaptation du régime de la publicité foncière ;

Vu le règlement n°99-01 du 16 février 1999 du Comité de la réglementation comptable relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations modifié par les règlements n°2004-12 du 23 novembre 2004 et n°2008-12 du 7 mai 2008 du Comité de la réglementation comptable ;

Vu le règlement n°99-03 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable relatif à au plan comptable général, modifié par les règlements n°99-08 et 99-09 du 24 novembre 1999, n°2000-06 du 7 décembre 2000, n°2002-10 du 12 décembre 2002, n°2003-01 et n°2003-04 du 2 octobre 2003, n°2003-05 du 20 novembre 2003, n°2003-07 du 12 décembre 2003, n°2004-01 du 4 mai 2004, n°2004-06, n°2004-07, n°2004-08, n°2004-13, n°2004-15 du 23 novembre 2004, n°2005-09 du 3 novembre 2005, n°2007-02 et n°2007-03 du 14 décembre 2007, n°2008-01 du 3 avril 2008 et n°2008-15 du 4 décembre 2008 du Comité de la réglementation comptable ;

Vu l'avis n°2009-01 du 5 février 2009 du Conseil national de la comptabilité relatif aux règles comptables applicables aux fondations et fonds de dotation, modifiant le règlement n°99-01.

Décide de modifier le règlement n°99-01 du Comité de la réglementation comptable comme suit :

Article 1

Le présent règlement et son annexe s'appliquent aux fondations relevant de la loi n°87-571 du 23 juillet 1987 modifiée par la loi n°90-559 du 4 juillet 1990, aux fondations créées par l'Institut de France et les académies qui le composent, aux fondations de coopération scientifique relevant de la loi de programme n°2006-450 du 18 avril 2006 pour la recherche, aux fondations universitaires et partenariales relevant de la loi n°2007-1199 du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités, et aux fonds de dotation relevant de la loi n°2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie.

Article 2

Les comptes annuels des fondations et fonds de dotation mentionnés à l'article premier doivent être établis selon le présent règlement et son annexe.

Article 3

Le présent règlement s'applique aux comptes des exercices ouverts à partir du 1^{er} janvier 2010.

ANNEXE

Dispositions particulières applicables aux fondations et fonds de dotation

Sommaire

1 - Traitement comptable

- 1.1 - Fondations de patrimoine avec dotation
 - 1.1.1 Dotations initiales
 - 1.1.2 Dotations complémentaires
 - 1.1.3 Maintien de la valeur des dotations pérennes
 - 1.1.4 Comptabilisation des actifs correspondant aux dotations
- 1.2 - Fondations de flux

2 – Dispositions relatives aux relations entre les fondations abritées ou sous égide et la fondation abritante

- 2.1 - Fondations sous égide de fondations reconnues d'utilité publique créées en application de l'article 20 de la loi du 23 juillet 1987
- 2.2 - Dispositions spécifiques aux relations entre les fondations universitaires abritées et l'établissement public à caractère scientifique, culturel et professionnel abritant
- 2.3 - Dispositions spécifiques aux relations entre les fondations de l'Institut de France et les académies qui le composent

3 – Donations temporaires d'usufruit

4 – Informations complémentaires à donner en annexe

5 - Liste des comptes de fonds propres

6 - Liste des autres comptes spécifiques aux fondations

Selon la volonté des fondateurs exprimée dans les statuts, les fondations peuvent être classées en deux catégories : les fondations de patrimoine avec dotation et les fondations de flux.

Les fondations de patrimoine avec dotation sont créées par l'affectation irrévocable d'un patrimoine dont les revenus permettront de réaliser une mission sociale.

Les fondations de flux bénéficient seulement d'un engagement irrévocable de donner à la fondation les moyens de remplir sa mission pendant une certaine durée.

1 - Traitement comptable

La distinction effectuée entre la fondation de patrimoine avec dotation et la fondation de flux entraîne des conséquences du point de vue comptable dans la comptabilisation des dons, legs et donations.

1.1 - Fondations de patrimoine avec dotation

1.1.1 Dotations initiales

La dotation initiale conditionne la création de la fondation : l'affectation irrévocable des biens, droits ou ressources, en application des dispositions de l'article 18 de la loi du 23 juillet 1987, est exprimée par le ou les donateurs, personnes physiques ou morales, de leur vivant lors de la création de la fondation ou par testament.

Le ou les fondateurs précisent les caractéristiques des dotations en stipulant que les biens et droits donnés ou légués de manière pérenne doivent être inaliénables ou sont aliénables pour tout ou partie sous réserve de réemploi et autres charges, voire consommables pour partie le cas échéant.

Les legs et donations consistant lors de la création de la fondation à mettre des biens à sa disposition de façon durable et définitive sont comptabilisés comme des fonds propres sans droit de reprise conformément aux dispositions du chapitre IV du règlement n°99-01 du CRC.

(i) Dotations pérennes représentatives d'actifs inaliénables

Dans la mesure où les dotations concernent des apports d'actifs affectés irrévocablement à la fondation, la comptabilisation en fonds propres est différenciée selon la nature des actifs apportés ; actifs immobilisés, actifs mobiliers (œuvres d'art, bijoux...), et autres actifs (disponibilités, valeurs mobilières...), conduisant à la création des sous-comptes suivants :

1022.1 – Dotations pérennes représentatives d'actifs inaliénables

1022.11 – Dotations pérennes représentatives de biens immobiliers inaliénables

1022.12 – Dotations pérennes représentatives de biens mobiliers inaliénables

1022.13 – Dotations pérennes représentatives d'autres actifs inaliénables

(ii) Dotations pérennes représentatives d'actifs fongibles (ou d'actifs aliénables)

Ces dotations concernent des apports d'actifs affectés irrévocablement à la fondation, mais le ou les fondateurs autorisent cette dernière à les céder sous réserve de « réemployer » les fonds procurés par la vente pour acquérir d'autres actifs. Ces dotations sont comptabilisées globalement dans un compte unique : « 1022.2 – Dotations pérennes représentatives d'actifs aliénables ». Dans cette hypothèse, la fondation doit présenter globalement en annexe les cessions effectuées et leur réemploi.

(iii) Dotations consommables

Les dotations ou les fractions de dotations consommables représentent des actifs destinés à être « consommés » sur la durée de vie prévue par les statuts conformément aux engagements pris par les fondateurs. Il n'y a pas lieu d'individualiser les actifs apportés et ces dotations sont comptabilisées globalement au compte 1027 « Autres fonds propres - dotations consommables ».

Pour traduire comptablement le caractère consommable de ces dotations, il convient de comptabiliser un produit représentatif de la quote-part de la dotation reprise pour être consommée sur l'exercice en compte de la classe 7 en contrepartie du compte 1027.9 « Autres fonds propres - dotations consommables inscrites au compte de résultat ». Cette quote-part correspond aux prévisions résultant du plan pluriannuel de consommation ou à défaut des budgets prévisionnels arrêtés par les organes d'administration. A la clôture, la différence entre la quote-part virée en produits et la dotation effectivement consommée est constatée en insuffisance ou excédent au compte de résultat (et reprise en report à nouveau).

1.1.2 Dotations complémentaires

En cours d'existence, la fondation peut continuer de bénéficier de libéralités abondant les dotations initiales ou décider d'abonder ces dotations à son initiative.

- (i) Les legs et donations complémentaires affectés de manière irrévocable et définitive par les fondateurs de leur vivant ou par testament sont comptabilisés directement en dotations, selon les dispositions précisées ci-avant. Ces dotations complémentaires peuvent être comptabilisées avec les dotations initiales ou individualisées.

De même, les legs et donations qui correspondent à des biens durables mis à disposition de l'association ou de la fondation pour la réalisation de son objet social sont considérés comme des apports en fonds propres (compte 1025 « legs et donations avec contrepartie d'actifs immobilisés » ou 1035 « legs et donations avec contrepartie d'actifs immobilisés assortis d'une obligation ou d'une condition »).

- (ii) En outre, selon les dispositions des statuts, le conseil d'administration (ou le conseil de surveillance) peut décider d'abonder les dotations initiales en affectant une fraction de l'excédent constaté en fin d'exercice, constitué le cas échéant des dons, donations et legs reçus et non affectés par les donateurs.

Ces dotations complémentaires constituées le cas échéant de dons, donations et legs non affectés par les donateurs sont comptabilisées préalablement en compte de résultat.

1.1.3 Maintien de la valeur des dotations pérennes

Le maintien de la valeur des dotations pérennes, qui peut être prévu par les statuts est opéré par le conseil d'administration (ou le conseil de surveillance), en affectant aux dotations initiales une fraction, généralement définie par les statuts, de l'excédent constaté en fin d'exercice, constitué le cas échéant des dons, donations et legs reçus et non affectés de façon irrévocable par le (ou les) donateur (s) ainsi que par l'affectation de résultats issus de toutes autres ressources.

1.1.4 Comptabilisation des actifs correspondant aux dotations

- Actifs inaliénables

Les actifs inaliénables doivent être clairement identifiés des autres actifs, dans la mesure où ils doivent être maintenus en l'état à l'actif du bilan, conformément à la volonté du donateur ou du testateur. Ils sont caractérisés au sein de la catégorie d'actifs adéquate avec la mention « Actifs inaliénables constitutifs de la dotation X » (dotation initiale ou complémentaire).

- Actifs aliénables

Les actifs aliénables constitutifs de la dotation sont enregistrés selon la nature d'actifs, (immobilisations incorporelles, corporelles, financières, valeurs mobilières de placement) ; ils ne font l'objet d'aucune individualisation particulière.

1.2 - Fondations de flux

Les fondations d'entreprises, partenariales ou abritées¹ comptabilisent les ressources qui leur sont allouées en produits au compte « 752 – Versements des fondateurs » selon les modalités suivantes :

- si les fondations d'entreprises bénéficient d'un versement unique lors de la création, elles enregistrent le montant global du versement attendu au crédit du compte de résultat du premier exercice et comptabilisent en fin d'exercice au crédit du compte « 487- Produits constatés d'avance » la quote-part des ressources affectées aux exercices suivants, selon le plan pluriannuel de consommation ;
- si les fondations d'entreprises bénéficient d'un engagement de versement étalé des ressources, un cinquième par an selon le plan pluriannuel de consommation pour une fondation d'entreprise par exemple, elles comptabilisent au compte de résultat le montant effectivement attendu pour l'exercice. En fin d'exercice, selon que les ressources sont supérieures ou inférieures aux emplois, l'excédent ou l'insuffisance constaté au compte de résultat sera comptabilisé en report à nouveau positif ou négatif. Par ailleurs, les versements attendus sur les exercices suivants sont enregistrés en engagement hors bilan.

Une information doit être portée en annexe sur les modalités de comptabilisation.

2 – Dispositions relatives aux relations entre les fondations abritées ou sous égide et la fondation abritante

2.1 - Fondations sous égide de fondations reconnues d'utilité publique créées en application de l'article 20 de la loi du 23 juillet 1987

Les « biens, droits et ressources » affectés à la fondation abritée ne sont pas transférés juridiquement dans un patrimoine distinct de celui de la fondation abritante, ni mis en fiducie au sens des dispositions de l'article 2011 du code civil², ils constituent des biens propres de la fondation abritante mais sont assortis d'une charge. Les opérations relatives à ces « biens, droits ou ressources » doivent donc être constatées dans la comptabilité générale de la fondation abritante retraçant l'ensemble de ses activités, y compris celles des fondations abritées, au travers du bilan, du compte de résultat et de l'annexe. La loi du 23 juillet 1987 ne prévoyant pas d'autres dispositions, il convient d'envisager le dispositif comptable permettant de suivre séparément la gestion de ces biens, droits et ressources.

¹ Il est précisé que le schéma de comptabilisation ci-dessus s'applique aussi aux fondations abritées de flux lorsque le contrat les instituant définit un programme d'action pluri-annuel. En l'absence de tel programme, il convient de se reporter aux dispositions du paragraphe 2.1 qui prévoit le schéma de comptabilisation par la fondation abritante des ressources affectées des donateurs ou testateurs à la fondation abritée.

² « La fiducie est l'opération par laquelle un ou plusieurs constituants transfèrent des biens, des droits ou des sûretés, ou un ensemble de biens, de droits ou de sûretés, présents ou futurs, à un ou plusieurs fiduciaires qui, les tenant séparés de leur patrimoine propre, agissent dans un but déterminé au profit d'un ou plusieurs bénéficiaires. »

- **Fondation abritante**

Les actifs affectés à une fondation abritée sont comptabilisés dans les comptes de la fondation abritante, amortis et dépréciés selon les conditions de droit commun, comme pour les autres actifs. Il en est de même pour les passifs.

Les comptes de produits et de charges ainsi que les comptes de bilan peuvent être subdivisés pour suivre et distinguer les opérations des fondations abritées, ou être restitués sous la forme de comptabilité analytique.

A la clôture de l'exercice, la partie des ressources, affectées par les donateurs ou les testateurs à une fondation abritée qui n'a pu encore être utilisée conformément à l'engagement pris à leur égard, est inscrite en charges dans des sous-comptes distincts sous la rubrique « engagements à réaliser sur ressources affectées des fondations abritées » avec comme contrepartie au passif du bilan le poste 193 « fonds dédiés aux fondations abritées ».

Les « fonds dédiés aux fondations abritées » enregistrent les reports à nouveaux créditeurs en fin d'exercice des fondations abritées, dédiés spécifiquement à la réalisation de leur objet. La contrepartie de ce passif est inscrite en charges au compte de résultat sous la rubrique « engagements à réaliser sur ressources affectées des fondations abritées » afin de constater l'engagement pris par la fondation reconnue d'utilité publique de gérer de manière individualisée les ressources affectées à ces fondations abritées.

L'utilisation de ces ressources, au cours des exercices suivants, est inscrite en produits sous la rubrique « report des ressources non utilisées des exercices antérieurs des fondations abritées » avec comme contrepartie une diminution du poste « fonds dédiés aux fondations abritées ».

Une information globale sur la gestion et les actions des fondations abritées doit être donnée par la fondation abritante dans son annexe.

- **Fondation abritée**

La fondation abritée a pour obligation de gérer les « biens, droits et ressources » qui lui sont affectés sans avoir la personnalité morale ni en conséquence de patrimoine propre. A défaut de dispositions réglementaires, elle n'a pas d'obligation d'établir des comptes « autonomes » au sens des dispositions de l'article 130-1 du règlement n°99-03, qui seraient distincts de ceux de la fondation abritante et agrégés ensuite par cette dernière.

Toutefois, la mission de gestion des fondations abritées implique que la fondation abritante puisse rendre compte au conseil d'administration ou tout autre organe de gestion prévu contractuellement des ressources affectées à la fondation abritée et de leur utilisation au regard de la volonté du ou des fondateurs. Dans ces conditions, selon les dispositions contractuelles de création de la fondation abritée, des comptes annuels (bilan, compte de résultat et annexe) propres à la fondation abritée sont établis et communiqués à l'organe de gouvernance prévu par les fondateurs.

Dans le cas où les dispositions contractuelles n'imposent pas l'établissement de comptes annuels (bilan, compte de résultat et annexe) pour la fondation abritée, une information doit être donnée par la fondation abritante sous forme d'un compte de résultat de la fondation abritée afin de restituer une information complète sur la gestion de la fondation abritée par la fondation abritante.

2.2 - Dispositions spécifiques aux relations entre les fondations universitaires abritées et l'établissement public à caractère scientifique, culturel et professionnel abritant

Les fondations universitaires abritées doivent établir un jeu de comptes selon les normes du règlement n°99-01 et présentent également des comptes établis selon les règles de la comptabilité publique.

2.3 - Dispositions spécifiques aux relations entre les fondations de l'Institut de France et les académies qui le composent

Les données comptables de ces fondations sont également comprises dans celles de l'établissement abritant.

Les fondations de l'Institut ou des académies établissent chacune un budget, qui est intégré, pour l'année civile, au budget de l'Institut ou de l'académie intéressée. Ces budgets sont consolidés dans un document budgétaire unique pour l'Institut ou par académie sous réserve du respect des règles applicables aux comptes de fondations de l'Institut ou des académies. Chaque subvention de l'Etat doit être retracée dans un document annexé au document budgétaire unique de l'entité concernée.

3 – Donations temporaires d'usufruit

Les produits de l'usufruit dont la fondation bénéficie doivent être comptabilisés au compte de résultat sur l'exercice au cours duquel ils sont perçus.

Une information adéquate est fournie en annexe aux comptes annuels sur l'existence de tels actes au bénéfice de la fondation (nature, conditions, montant des produits perçus.....).

4 – Informations complémentaires à donner en annexe

• Informations relatives aux dotations

Tableau de suivi des dotations

Détail par type de dotations	Solde au début de l'exercice	Augmentations	Diminutions	Solde à la fin de l'exercice
	A	B	C	$D = A + B - C$
Total				

- Indication des variations des plus-values latentes sur les titres immobilisés (cf. tableaux de l'article 532.6 du règlement n°99-03)**
- Informations relatives aux actifs aliénables et inaliénables constitutifs des dotations**
- Informations sur la politique suivie en matière de gestion des dotations (maintien de la valeur, identification des biens, politiques d'abondement éventuelles.....)**
- Informations relatives aux fondations abritées**

Liste, modalité de suivi de la gestion, postes comptables concernés.

- **Informations concernant les engagements reçus des donateurs vis-à-vis des fondations d'entreprise, fondations universitaires et fondations partenariales**

Versements attendus, suivi du programme d'action pluri-annuel, mode de comptabilisation des engagements.

- **Informations sur les donations temporaires d'usufruit**

Donations reçues sur l'exercice

Donations de droit d'usage ou contributions matérielles

Conditions et montants perçus au cours de l'exercice

5 - Liste des comptes de fonds propres

10. Fonds propres et réserves

102. Fonds propres sans droit de reprise

1021. Valeur du patrimoine intégré

1022.1 Dotations pérennes représentatives d'actifs inaliénables

1022.11 Dotations pérennes représentatives de biens immobiliers inaliénables

1022.12 Dotations pérennes représentatives de biens mobiliers inaliénables

1022.13 Dotations pérennes représentatives d'autres actifs inaliénables

1022.2 Dotations pérennes représentatives d'actifs aliénables

1024. Apports sans droit de reprise

1025. Legs et donations avec contrepartie d'actifs immobilisés

1026. Subventions d'investissement affectées à des biens renouvelables

1027 Autres fonds propres - dotations consommables

1027.9 Autres fonds propres - dotations consommables inscrites au compte de résultat

103. Fonds propres avec droit de reprise

1034. Apports avec droit de reprise

1035. Legs et donations avec contrepartie d'actifs immobilisés assortis d'une obligation ou d'une condition

1036. Subventions d'investissement affectées à des biens renouvelables avec droit de reprise

105. Ecart de réévaluation

1051. Ecart de réévaluation sur des biens sans droit de reprise

1052. Ecart de réévaluation sur des biens avec droit de reprise

106. Réserves

1062. Réserves indisponibles

1063. Réserves statutaires ou contractuelles

1064. Réserves réglementées

1068. Autres réserves (dont réserves pour projet associatif)

11. Éléments en instance d'affectation

110. Report à nouveau

115. Résultats sous contrôle de tiers financeurs

19 Fonds dédiés

193 Fonds dédiés aux fondations abritées

194 Fonds dédiés sur subventions de fonctionnement

195 Fonds dédiés sur dons manuels affectés

197 Fonds dédiés sur legs et donations affectés

6 - Liste des autres comptes spécifiques aux fondations

657 Subventions versées par la fondation

752 Versements des fondateurs (ou de l'entreprise pour les fondations d'entreprise)

757 Quote-part de dotations consommables virées au compte de résultat

6893 Engagements à réaliser sur ressources affectées des fondations abritées

7893 Report des ressources non utilisées des exercices antérieurs des fondations abritées

©Ministère de l'Économie, de l'Industrie et de l'Emploi, décembre 2009