

décembre 2014



## FICHE PRATIQUE DE GESTION

### Les dons, legs et donations

#### En bref

Les ressources provenant de la générosité du public sont spécifiques des associations et fondations et prennent la forme de dons manuels ou de donations et de legs. Ces ressources supposent un traitement comptable adapté. L'acceptation de ce type de ressources peut entraîner pour les associations des obligations comptables particulières et, dans certains cas, le recours au commissariat aux comptes.

#### Plan

##### I- Les dons manuels

- A) Les dons manuels non affectés
- B) Les dons manuels affectés

##### II- Les legs et donations

- A) Les biens destinés à être cédés
- B) Les biens destinés à être conservés

##### III- Les obligations comptables

##### IV- Le Commissariat aux comptes

#### En collaboration avec :



Marc PILLON, conseiller technique

Le Centre de ressources DLA (CRDLA) de l'action sociale, médico-sociale et de la santé est porté par l'Uniopss (Union nationale interfédérale des œuvres et organismes privés à but non lucratif sanitaires et sociaux). Il s'intègre au Dispositif local d'accompagnement (DLA), dispositif national d'appui aux activités et services d'utilité sociale. Dans le cadre de cette mission, le CRDLA propose notamment des « fiches pratiques » pour outiller les associations et les différents acteurs de l'accompagnement dans leur démarche de pérennisation des activités d'utilité sociale et de consolidation des emplois.



Les ressources provenant de la générosité du public sont caractéristiques des associations et fondations et revêtent deux formes : les **dons manuels** et, les **donations et legs**.

La **libéralité** (don manuel, don d'un établissement d'utilité publique, donation, legs) suppose que la personne n'attende **aucune contrepartie** : elle est **effectuée à titre gratuit** (contrairement à l'apport qui est considéré comme effectué à titre onéreux).

## I- Les dons manuels

Dans la pratique, toutes les associations déclarées peuvent encaisser librement des fonds privés sous forme de dons manuels.

Le don manuel est un **bien** qui est **remis de la main à la main** (absence d'écrit). Le bien donné a la forme d'un **meuble corporel** (espèces, meuble meublant, etc.), d'un **chèque** ou d'un **virement**. Le donateur peut effectuer son **don soit directement, soit par l'intermédiaire d'une association ou organisme relais**. Le transfert du don doit être effectué **du vivant du donateur** pour ne pas être requalifié de legs.

D'une façon générale, les dons manuels sont portés au crédit d'un compte de produits :

- ✓ si ces dons ont un **caractère répétitif**, ils sont enregistrés dans une subdivision du **compte 758 « Produits divers de gestion courante »** et figurent dans un poste spécial du compte de résultat ;
- ✓ s'ils ont un **caractère exceptionnel**, ils sont enregistrés dans le **compte 77 « Produits exceptionnels »**.

**Le traitement comptable de ces dons manuels diffère selon que ceux-ci soient ou non affectés.**

### A) Les dons manuels non affectés

Les dons manuels non affectés ne sont **pas destinés à être utilisés pour un projet particulier** et font l'objet d'un simple traitement comptable en produits (Cf. supra).

### B) Les dons manuels affectés

Dans le cadre de leurs appels à la générosité du public, les dirigeants des associations ou fondations sollicitent dans certaines circonstances leurs donateurs, **pour la réalisation de projets définis préalablement** à l'appel par les instances statutairement compétentes. Les sommes ainsi reçues sont considérées comme des produits affectés à ces projets.

Pour ces projets définis, la partie des **ressources non utilisée en fin d'exercice** est inscrite en charges sous le **compte 6895 « Engagements à réaliser sur dons manuels affectés »**, afin de constater l'engagement pris par l'organisme de poursuivre la réalisation desdits projets, avec comme contrepartie au passif du bilan le **compte 195 « Fonds dédiés sur dons manuels affectés »**.

Durant les exercices suivants les sommes inscrites en « **Fonds dédiés** » seront reprises en produits au fur et à mesure que les dépenses relatives aux projets sont engagées par le crédit du **compte 7895 « Report des ressources non utilisées sur dons manuels reçus »**.

Une information est donnée dans l'annexe par projet ou catégorie de projet, en fonction de son caractère significatif.

## II- Les legs et donations

Les legs et donations sont réalisés **par acte authentique devant notaire** ce qui les distingue des dons manuels qui correspondent à des donations de la main à la main.

**Le legs** est une disposition incluse dans un **testament**, par laquelle une personne donne de manière révocable, et seulement pour le temps où elle ne sera plus, tout ou partie de son patrimoine. Le legs peut être réalisé par acte authentique devant notaire mais également être réalisé par testament olographe : écrit en entier, daté et signé de la main du testateur et assujéti à aucune autre forme (articles 969 et 970 du Code civil).

**La donation entre vifs** est un acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée, en faveur du donataire qui l'accepte (article 894 du Code civil). A la différence de l'apport sur lequel peut éventuellement s'exercer un droit de reprise, la donation est **irrévocable**.

Seules certaines associations ont la capacité de bénéficier pour l'accomplissement de leur objet, de legs ou donations. Il s'agit de :

- les associations et/ou fondations reconnues d'utilité publique,
- les associations culturelles,
- les unions d'associations familiales agréées,
- les associations déclarées depuis trois ans au moins et dont l'ensemble des activités est mentionné au b du 1 de l'article 200 du code général des impôts (œuvres ou d'organismes d'intérêt général ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel, ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, notamment à travers les souscriptions ouvertes pour financer l'achat d'objets ou d'œuvres d'art destinés à rejoindre les collections d'un musée de France accessibles au public, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises).

### Point de vigilance :

**L'article L. 331-4 du CASF interdit aux associations sociales et médico-sociales de bénéficier de donations et legs provenant de leurs usagers :** « *Les personnes physiques ou morales propriétaires, administrateurs ou employés des établissements, les bénévoles qui interviennent en leur sein et les associations auxquelles ces derniers adhèrent ne peuvent profiter des dispositions entre vifs ou testamentaires faites en leur faveur par des personnes hébergées dans le ou les établissements qu'elles exploitent ...* ».

**Le legs ou la donation n'est parfait que par l'acceptation définitive** du projet de legs ou donation par l'instance statutaire compétente de l'association attributaire, l'acceptation définitive étant toujours précédée par une acceptation provisoire ou à titre conservatoire sous bénéfice d'inventaire.

L'autorisation d'accepter des libéralités n'est plus délivrée par le préfet depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006 et est remplacée par un **droit d'opposition du préfet** : opposition motivée par l'inaptitude de l'organisme légataire ou donataire à utiliser la libéralité conformément à son objet statutaire. L'opposition prive d'effet cette acceptation.

Le traitement comptable des legs et donations prend en considération les différentes étapes de l'entrée dans le patrimoine des biens apportés, dès l'acceptation de la libéralité, en distinguant :

- ✓ **Les biens destinés à être cédés ;**
- ✓ **Les biens destinés à rester de manière durable dans l'association ;**
- ✓ **Les biens affectés.**

### A) Les biens destinés à être cédés

Pour les biens meubles ou immeubles provenant d'une succession, legs ou donation et destinés à être cédés par l'association ou la fondation, les mouvements suivants sont comptabilisés :

- **Dès la date de l'acceptation définitive** par l'instance statutairement compétente de l'association ou fondation, ces biens sont enregistrés en hors bilan en engagements reçus (il est conseillé d'utiliser des comptes de classe 8), pour leur valeur estimée, nette des charges d'acquisition pouvant grever ces biens.
- **Au fur et à mesure des encaissements et décaissements liés à la cession de ces biens**, le **compte 475 « Legs et donations en cours de réalisation »** est crédité ou débité des montants encaissés ou décaissés, et le montant de l'engagement hors bilan correspondant est modifié sur la base des versements constatés. En cas de gestion temporaire d'un bien légué ou donné, les produits d'exploitation perçus sont inscrits en résultat ainsi que les charges de fonctionnement correspondantes.
- **Lors de la réalisation effective et définitive du bien**, le compte correspondant de produits est crédité du montant exact et définitif de la vente, net des charges d'acquisition ayant grevé le bien pendant sa transmission, par le débit du **compte 475 « Legs et donations en cours de réalisation »**, qui est ainsi soldé pour le bien concerné. Les charges exposées au-delà de la valeur de la succession ou de la donation sont inscrites en résultat.

### B) Les biens destinés à être conservés

Comme pour les biens destinés à être cédés, les biens destinés à être conservés sont enregistrés en hors bilan en engagements reçus dès qu'ils sont à la phase d'acceptation par l'organe statutairement compétent.

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 au fonds associatif pour la valeur portée dans l'acte de libéralité. Le traitement comptable est identique aux biens destinés à être cédés en mouvementant le **compte 475 « Legs et donations en cours de réalisation »**. Le compte 475 est débité pour solde lors de la constatation de ces apports.

Pour les legs et donations enregistrés en produits et qui avaient été affectés par l'auteur de la libéralité à un projet particulier et défini, la partie non employée en fin d'exercice est inscrite dans le **compte 197 « Fonds dédiés sur legs et donations affectés »**, en contrepartie d'un **compte 6897 « Engagements à réaliser sur legs et donations affectés »** ; cette inscription fait l'objet d'une information dans l'annexe comme pour les dons manuels.

Durant les exercices suivants les sommes inscrites en « **Fonds dédiés** » seront reprises en produits au fur et à mesure que les dépenses relatives au projet sont engagées par le crédit du **compte 7897 « Report des ressources non utilisées sur legs et donations affectés »**. Le Conseil national de la comptabilité (CNC) a déterminé, dans son avis n° 2008-08 du 3 avril 2008, les modalités d'établissement du compte d'emploi annuel des ressources et donné un modèle de tableau.

### **III- Les obligations comptables**

La loi du 7 août 1991 indique que les organismes qui, afin de soutenir une cause scientifique, sociale, familiale, humanitaire, philanthropique, éducative, sportive, culturelle, concourant à la défense de l'environnement, souhaitent faire appel à la générosité publique, doivent établir un **compte d'emploi annuel des ressources collectées auprès du public** qui précise notamment l'affectation des dons par type de dépenses.

L'article 4 de la loi, modifié par l'ordonnance du 28 juillet 2005, précise que « *lorsque ces organismes ont le statut d'association ou de fondation, ils doivent en outre établir des comptes annuels comprenant un bilan, un compte de résultat et une annexe. Dans ce cas l'annexe comporte le compte d'emploi annuel des ressources collectées auprès du public prévu au premier alinéa. Le compte d'emploi est accompagné des informations relatives à son élaboration* ».

**La Cour des comptes et l'IGAS (Inspection générale des affaires sociales) peuvent exercer un contrôle de l'emploi des ressources ainsi collectées.**

L'arrêté du 30 juillet 1993 fixe les modalités de présentation du compte d'emploi annuel des ressources collectées auprès du public par ces organismes.

L'ordonnance du 28 juillet 2005 a intégré le **compte d'emploi annuel des ressources dans l'annexe comptable** pour les associations et fondations entrant dans le champ d'application de la loi du 7 août 1991.

Le Conseil national de la comptabilité a produit un avis n° 2008-08 du 3 avril 2008 qui donne un « *modèle de tableau de compte d'emploi des ressources globalisé avec affectation des ressources collectées auprès du public par type d'emplois* ». Cet avis a fait l'objet d'un règlement n° 2008-12 du CRC, publié sous forme d'un arrêté qui crée l'annexe 2 du Règlement n° 99-01.

### **IV- Le Commissariat aux comptes**

L'article 4-1 de la loi du 23 juillet 1987 relative au mécénat dispose que **lorsque le montant annuel des dons reçus excède un seuil fixé par décret, les associations et fondations sont soumises aux prescriptions de l'article L. 612-4 du code de commerce**. Ce dernier énonce : « *Toute association ayant reçu annuellement des autorités administratives, au sens de l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 12 avril 2000, ou des établissements publics à caractère industriel et commercial une ou plusieurs subventions en numéraire dont le montant global dépasse un seuil fixé par décret, doit établir des comptes annuels comprenant un bilan, un compte de résultat et une annexe dont les modalités d'établissement sont fixées par décret. Ces associations doivent assurer, dans des conditions déterminées par décret en Conseil d'État, la publicité de leurs comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes. Ces mêmes associations sont tenues de nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant* ».

L'article D. 612-5 du **Code de commerce fixe le montant de la ou des subvention(s) à 153 000 €**

### Repères juridiques :

- ▶ Code civil, Code de commerce, Code de l'action sociale et des familles
- ▶ Arrêté du 8 avril 1999 portant homologation du 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 (JO du 4 mai 1999)
- ▶ Ordonnance n° 2005-856 du 28 juillet 2005 portant simplification du régime des libéralités consenties aux associations, fondations et congrégations, de certaines déclarations administratives incombant aux associations, et modification des obligations des associations et fondations relatives à leurs comptes annuels (JO du 29/07/2005)
- ▶ Loi n° 91-772 du 7 août 1991 (dite « loi Becquet ») relative au congé de représentation en faveur des associations et des mutuelles et au contrôle des comptes des organismes faisant appel à la générosité publique (JO du 10/08/1991)
- ▶ Arrêté du 30 juillet 1993 portant fixation des modalités de présentation du compte d'emploi annuel des ressources collectées auprès du public par des organismes faisant appel à la générosité publique (JO du 01/08/1993)
- ▶ Avis n° 2008-08 du 3 avril 2008 relatif à l'élaboration du compte d'emploi annuel des ressources des associations et fondations faisant appel à la générosité publique, modifiant le règlement n° 99-01 du Comité de la réglementation comptable - et sa note de présentation
- ▶ Règlement du Comité de la réglementation comptable n° 2008-12 du 7 mai 2008 afférent à l'établissement du compte d'emploi annuel des ressources des associations et fondations modifiant le règlement du Comité de la réglementation comptable n° 99-01 et Arrêté du 11 décembre 2008 portant homologation du règlement n° 2008-12 du Comité de la réglementation comptable (JO du 11/12/2008)

### Pour en savoir plus :

- ▶ Compagnie nationale des commissaires aux comptes (janvier 2014). « *Guide du commissaire aux comptes dans les associations, fondations et autres organismes sans but lucratif* ». Éditions CNCC.
- ▶ Conseil national de la vie associative (avril 2011). « *Guide pratique des règles comptables et financières applicables aux associations, fondations et fonds de dotation* ». La Documentation Française.
- ▶ Uniopss (mai 2012). « *Comptabilité des associations et fondations – Etablissements et services sociaux et médico-sociaux* » - 2<sup>ème</sup> édition. Juris Editions.