

Avis technique relatif à la vérification par le commissaire aux comptes de la publication sincère des comptes annuels par les organismes faisant appel à la générosité du public

Table des matières

1. Contexte	1
1.1 Champ d'application	2
1.2 Entités visées par l'obligation de publicité des comptes annuels.....	2
1.3 Obligations des entités concernées.....	4
1.4 Entrée en vigueur.....	4
2. Travaux du commissaire aux comptes	4
2.1 Objectifs de l'intervention.....	5
2.2 Contrôles	5
2.3 Défaut de publication des comptes annuels.....	6
2.4 Publication non sincère des comptes.....	7
3. Exemples de formulation dans le rapport du commissaire aux comptes.....	7
3.1 Publication sincère des comptes annuels.....	8
3.2 Publication non sincère des comptes annuels.....	8
3.3 Défaut de publication des comptes annuels et/ou du rapport du commissaire aux comptes.....	8
3.4. Publication des comptes annuels et défaut de publication du rapport du commissaire aux comptes.....	8

1. Contexte

L'article 10 de la loi n° 2021-875 visant à améliorer la trésorerie des associations a inséré un dernier alinéa à l'article 4¹ de la loi n° 91-772 du 7 août 1991 relative au contrôle des comptes des organismes faisant appel à la générosité du public ainsi rédigé :

¹ Article 4 modifié de la loi n° 91-772 du 7 août 1991 : « *Tout organisme ayant fait appel à la générosité du public au sens de la présente loi établit un compte d'emploi annuel des ressources collectées auprès du public, qui précise notamment l'affectation des ressources collectées par type de dépenses, lorsque le montant des ressources collectées, constatés à la clôture de l'exercice, excède un seuil fixé par décret. Les corps de contrôle peuvent demander aux organismes ayant fait appel à la générosité du public une communication de leurs comptes, afin de s'assurer du montant des ressources collectées.*

Ce compte d'emploi est déposé au siège social de l'organisme et porté à la connaissance du public par tous moyens.

Les modalités de présentation de ce compte d'emploi sont fixées par arrêté du Premier ministre pris après avis d'une commission consultative composée des représentants des ministères concernés, de la Cour des comptes et des associations.

Lorsque ces organismes doivent en outre établir des comptes annuels comprenant un bilan, un compte de résultat et une annexe, 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.

« Lorsque les comptes de ces organismes sont légalement soumis au contrôle d'un commissaire aux comptes, celui-ci contrôle également la publication sincère de ces comptes dans le cadre de ses vérifications spécifiques. »

1.1 Champ d'application

L'obligation de vérification, par le commissaire aux comptes, de la publication sincère des comptes annuels ne concerne que les « **organismes** » **faisant appel à la générosité du public** qui « sont légalement soumis au contrôle d'un commissaire aux comptes » ET dont le montant des ressources collectées par ce biais excède le seuil de 153 000€² (et non pas l'ensemble des « organismes » soumis au contrôle d'un commissaire aux comptes).

1.2 Entités visées par l'obligation de publicité de leurs comptes annuels

Il est rappelé que la publication des comptes annuels auprès de la Direction de l'Information Légale et Administrative (DILA)³ est une obligation qui concerne les entités listées ci-après.

Les associations et fondations soumises aux prescriptions de l'article L. 612-4 du code de commerce, en application du décret n° 2009-540 du 14 mai 2009. Il s'agit :

- des associations recevant annuellement plus de 153 000€ de subventions en numéraire de la part des autorités administratives au sens de l'article 1 de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 ou des établissements publics à caractère industriel et commercial (articles L. 612-4 et D. 612-5 du code de commerce)⁴ ;
- des associations et fondations recevant pour un montant annuel global plus de 153 000€ de dons ouvrant droit à avantage fiscal pour le donateur (art. 4-1, al. 2 de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987) ;
- des fondations recevant annuellement plus de 153 000€ de subvention des autorités administratives ou des organismes chargés de la gestion d'un service public industriel et commercial (article 10, alinéa 9 de la loi n°2000-321 du 12 avril 2000).

Ces entités ont l'obligation de publier leurs comptes annuels et le rapport du commissaire aux comptes, sur le site internet de la DILA, dans les trois mois à compter de l'approbation des comptes par l'organe délibérant statutaire.

Les fonds de dotation, en application de l'article 140, VI de la loi n° 2008-776 et de l'article 4 du décret n° 2009-158 du 11 février 2009, modifié par le décret n° 2010-31 du 11 janvier 2010 publient leurs comptes annuels sur le site internet de la DILA au plus tard dans un délai de six mois suivant la clôture de l'exercice.

Il est à noter que les fonds de dotation n'ont pas d'obligation légale ou réglementaire de publier auprès de la DILA le rapport du commissaire aux comptes.

Lorsque les comptes de ces organismes sont légalement soumis au contrôle d'un commissaire aux comptes, celui-ci contrôle également la publication sincère de ces comptes dans le cadre de ses vérifications spécifiques. »

² L'article 4 modifié de la loi n° 91-772 du 7 août 1991 concerne l'établissement par les organismes faisant appel à la générosité du public d'un compte d'emploi des ressources dès lors que le montant des ressources collectées est supérieur à 153 000€.

³ La DILA exerce les missions de diffusion légale, d'information administrative et d'édition et de débat public. Elle assure la publication des lois et décrets au Journal Officiel sur le site www.legifrance.gouv.fr, et également la publication du Journal officiel des associations et fondations d'entreprise <https://www.journal-officiel.gouv.fr/associations/recherche/>

⁴ Les dirigeants des associations recevant annuellement plus de 153 000€ de subventions de numéraire de la part des autorités administratives au sens de l'article 1 de la loi n°2001-321 du 12 avril 2001 ou des établissements publics à caractère industriel et commercial sont les seuls à être sanctionnés pénalement en cas de défaut de publicité de leurs comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes sur ces comptes (article L. 612-4, avant-dernier alinéa du code de commerce)

Obligation de certification et de publication des comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes

Tableau de synthèse

ENTITES CONCERNEES	Certification des comptes annuels	Publication des comptes annuels	Publication du rapport du commissaire aux comptes	Délai de publication	Sanction pénale
Associations recevant annuellement des subventions en numéraire d'un montant supérieur à 153 000€ de la part des autorités administratives*, ou des EPIC (<i>art. L. 612-4 C. com.</i>)	OUI	OUI	OUI	Dans les 3 mois de l'approbation des comptes	OUI
Associations recevant des dons ouvrant droit à avantage fiscal au bénéfice du donateur d'un montant annuel supérieur à 153 000€ (<i>art. 4-1 L. n° 87-571 du 23 juillet 1987</i>)	OUI	OUI	OUI	Dans les 3 mois de l'approbation des comptes	NON
Fondations recevant annuellement des subventions d'un montant supérieur à 153 000€ de la part des autorités administratives (<i>art. 10 L. n° 2000-321 du 12 avril 2000</i>)	OUI	OUI	OUI	Dans les 3 mois de l'approbation des comptes	NON
Fondations recevant des dons ouvrant droit à avantage fiscal au bénéfice du donateur d'un montant annuel supérieur à 153 000€ (<i>art.4-1 L. n° 87-571 du 23 juillet 1987</i>)	OUI	OUI	OUI	Dans les 3 mois de l'approbation des comptes	NON
Fonds de dotation (<i>art. 140 L. n° 2008-776 du 4 août 2008</i>)	OUI Lorsque le montant total de ses ressources dépasse 10 000 € en fin d'exercice	OUI	NON	Dans les 6 mois de la clôture de l'exercice	NON

*Il s'agit des autorités citées à l'article 1 de la loi n°2000-321 du 12 avril 2000 : l'Etat, les collectivités territoriales, les établissements publics à caractère administratif, les organismes de sécurité sociale et les autres organismes chargés de la gestion d'un service public administratif.

1.3 Obligations des entités concernées

Les entités dont il s'agit sont les « organismes » faisant appel à la générosité du public qui doivent procéder à la publication :

- de leurs comptes annuels qui comprennent un bilan, un compte de résultat et une annexe incluant notamment un compte d'emploi annuel des ressources collectées auprès du public.
Les comptes annuels publiés sont ceux qui ont été soumis à la certification du commissaire aux comptes de l'organisme, tels qu'ils sont joints au rapport du commissaire aux comptes et approuvés par l'organe délibérant statutaire.
- du rapport sur les comptes annuels du commissaire aux comptes (à l'exception des fonds de dotation qui n'ont pas l'obligation de publier ce rapport sur le site de la DILA).

1.4 Entrée en vigueur

L'obligation de vérification spécifique, introduite par la loi n° 2021-875 du 1er juillet 2021, a pris effet le lendemain de la publication de la loi au Journal Officiel, soit le 3 juillet 2021.

Cette obligation de vérification spécifique par le commissaire aux comptes du caractère sincère de la publication des comptes annuels concerne les comptes annuels du dernier exercice clos certifiés et approuvés par l'organe délibérant statutaire des entités visées ci-dessus et publiés à compter du 3 juillet 2021.

2. Travaux du commissaire aux comptes

Ont l'obligation de procéder à la vérification de la publication sincère des comptes annuels les commissaires aux comptes des « organismes » faisant appel à la générosité du public légalement soumis au contrôle d'un commissaire aux comptes ET dont le montant des ressources collectées est supérieur à 153 000€.^{5 6}

L'absence d'obligation légale de vérification, par le commissaire aux comptes de la publication sincère des comptes annuels :

- des « organismes » faisant appel à la générosité du public mais ayant collecté moins de 153 000€ de ressources;
- des associations et fondations autres que celles faisant appel à la générosité du public, ne les exonère pas, lorsqu'ils sont soumis aux dispositions du décret n° 2009-540 du 14 mai 2009 ou pour les fonds de dotation, aux dispositions du décret n° 2009-158 du 11 février 2009, de respecter leurs obligations de publication des comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes (à

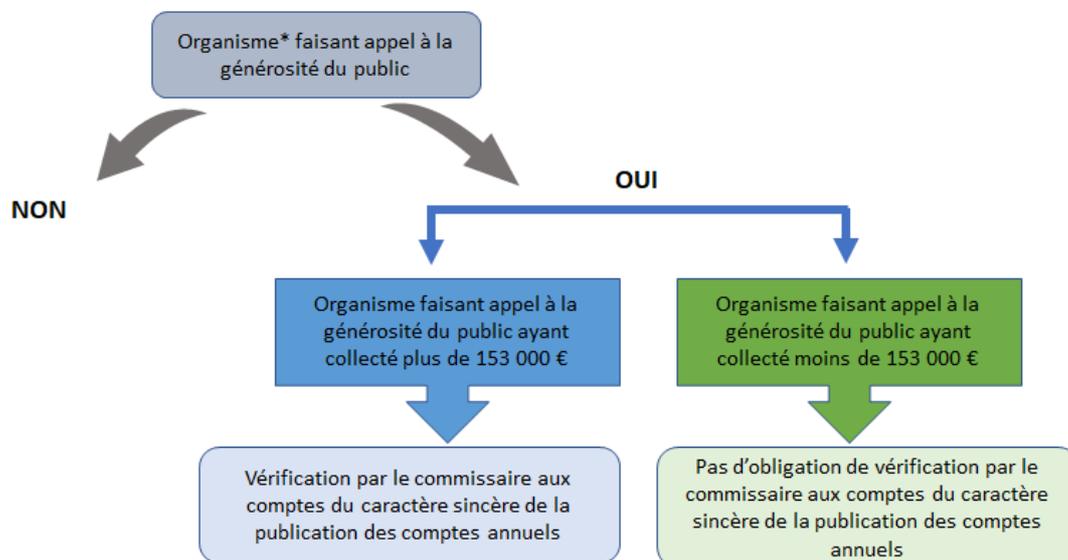
⁵ L'article 4 modifié de la loi n°91-772 du 7 août 1991 concerne l'établissement par les organismes faisant appel à la générosité du public d'un compte d'emploi des ressources dès lors que le montant des ressources collectées est supérieur à 153 000€.

⁶ En revanche, n'ont pas d'obligation de procéder à la vérification de la publication sincère des comptes annuels les commissaires aux comptes :

- des organismes faisant appel à la générosité du public, nommés en vertu d'une obligation légale, ou volontairement, ET dont le montant des ressources collectées est inférieur à 153 000€ ;
- des associations faisant appel à la générosité du public qui ont collecté moins de 153 000€ de ressources dans le cadre d'un appel à dons ET qui ont perçu plus de 153 000€ de subventions publiques ;
- des fondations faisant appel à la générosité du public qui ont collecté moins de 153 000€ de ressources dans le cadre d'un appel à dons ET qui ont perçu plus de 153 000 euros de subventions publiques. .

l'exception des fonds de dotation qui n'ont pas l'obligation de publier ce rapport sur le site de la DILA)⁷.

* Organisme : Association, Fondation, Fonds de dotation



2.1 Objectifs de l'intervention

Vérifier la publication « sincère » des comptes annuels en application de l'article 4, dernier alinéa, de la loi n° 91-772 du 7 août 1991.

Il est fait remarquer que l'article 4 précité ne vise que la publication sincère des comptes annuels. Or, le décret n° 2009-540 du 14 mai 2009, relatif aux associations et fondations, impose l'obligation de publication sur le site de la DILA des comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes.

La vérification spécifique de la publication sincère des comptes s'entend pour ces associations et fondations de la vérification de la publication des comptes annuels tels qu'approuvés par l'organe délibérant et du rapport du commissaire aux comptes pour les entités tenues de publier ce rapport.

Si cette vérification peut être réalisée lors de la phase intérimaire des travaux de l'exercice suivant, il peut être, néanmoins, opportun que le commissaire aux comptes attende d'effectuer les vérifications spécifiques, lors de la phase finale de son intervention, pour tirer les conclusions relatives au respect de cette disposition. En effet, entre temps, dans certaines circonstances, un dépôt modificatif des comptes annuels aurait pu avoir lieu.

2.2 Contrôles

Les contrôles du commissaire aux comptes peuvent notamment consister à :

⁷ Les dirigeants des associations recevant annuellement des subventions en numéraire des autorités administratives, au sens de l'article 1er 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 153 000€ qui n'ont pas, chaque année, établi un bilan, un compte de résultat et une annexe ou assuré la publicité de leurs comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes seront passibles d'une amende de 9 000€. (Art. L. 612-4 du code de commerce).

- Procéder à la vérification de la publication sur le site de la DILA des comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes de l'exercice précédent (à l'exception des fonds de dotation qui n'ont pas l'obligation de publier ce rapport sur le site de la DILA).
- Obtenir, le cas échéant, le récépissé de dépôt des comptes à la DILA en précisant la date à laquelle il a été obtenu.
- Vérifier que les comptes annuels publiés sont bien ceux joints au rapport du commissaire aux comptes et approuvés par l'organe délibérant.
- Vérifier que les documents ont été publiés en intégralité (nombre de pages publiées, caractère complet des comptes, incluant notamment le compte d'emploi des ressources, détail des rubriques, ...).
- Indiquer dans les documents de travail la date à laquelle la vérification a été effectuée.

2.3 Défaut de publication des comptes annuels

Lorsque le commissaire aux comptes constate que les comptes (et/ou son rapport pour les entités tenues de le publier) n'ont pas été publiés sur le site de la DILA, il en tire les conséquences en matière :

- de communication à effectuer à l'organe de direction (article L. 823-16 du code de commerce) ;
- et de signalement à la plus prochaine réunion de l'organe délibérant (article L. 823-12 du code de commerce) ;
- le cas échéant, de révélation de fait délictueux au procureur de la République pour les associations qui par ailleurs reçoivent annuellement des subventions en numéraire de la part des autorités administratives ou des établissements publics à caractère industriel et commercial dont le montant global dépasse 153 000€, puisque la non publication des comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes par ces associations est assortie de sanctions pénales (article L. 612-4 du code de commerce)⁸.

En pratique, le signalement de l'irrégularité à l'organe délibérant de « l'organisme » faisant appel à la générosité du public, en application de l'article L.823-12 du code de commerce, se fera dans la partie « Vérifications spécifiques » de son rapport sur les comptes annuels.

Lorsque l'entité lui indique avoir procédé au dépôt des comptes et le cas échéant du rapport du commissaire aux comptes dans l'intervalle ou bien qu'elle va procéder à la régularisation, il documente son dossier en y indiquant la réponse de l'entité et effectue les travaux décrits au 2.2.

Dans les deux situations, l'irrégularité ayant été réparée, le commissaire aux comptes peut, dans la mesure où l'information ne présenterait plus d'intérêt pour les membres de l'organe délibérant, s'abstenir de la signaler à cet organe.

Enfin, dans l'hypothèse où l'organisme lui indique qu'il n'entend pas procéder à la régularisation, le commissaire aux comptes :

- communique, cette irrégularité à l'organe de direction, dans les meilleurs délais (article L. 823-16 du code de commerce) ;

⁸ Aux termes de l'avant dernier alinéa de l'article L. 612-4 du code de commerce, les dirigeants des associations recevant plus de 153 000€ de subventions en numéraire de la part des autorités administratives au sens de l'article 1 de la loi n°2001-321 du 12 avril 2001 ou des établissements publics à caractère industriel et commercial sont les seuls à être sanctionnés pénalement en cas de défaut de publicité de leurs comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes sur ces comptes (article L. 612-4, avant-dernier alinéa du code de commerce).

- et informe l'organe délibérant lors de sa prochaine réunion⁹ d'approbation des comptes en signalant l'irrégularité dans la partie « Vérifications spécifiques » de son rapport sur les comptes annuels.

Si lors de l'assemblée générale d'approbation des comptes de l'exercice N+1, le commissaire aux comptes constate que la régularisation de la publication des comptes annuels de l'exercice N-1 n'est pas intervenue, il en fait mention à nouveau dans la partie « Vérifications spécifiques » de son rapport sur les comptes annuels de l'exercice N.

Pour les associations recevant annuellement des subventions en numéraire de la part des autorités administratives ou des établissements publics à caractère industriel et commercial dont le montant global dépasse 153 000€ (article L. 612-4 du code de commerce), il effectue sans délai la révélation du fait délictueux de défaut de publication des comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes au procureur de la République.

S'agissant de l'obligation de révélation de faits délictueux, « *Le commissaire aux comptes ne peut totalement se désintéresser du caractère intentionnel ou non des faits relevés, dans la mesure où le caractère manifestement non intentionnel d'une simple irrégularité ou inexactitude le dispense de son obligation de révélation.*

Le caractère intentionnel s'apprécie par rapport à des éléments objectifs démontrant la conscience que pouvait avoir l'auteur des faits de ne pas respecter la réglementation en vigueur.

Pour apprécier l'absence manifeste d'intention frauduleuse, le commissaire aux comptes pourra par exemple prendre en considération le fait que celui-ci est isolé ou non, ainsi que la présence ou non d'une régularisation. »¹⁰

Pour des exemples de rédaction, se reporter au point 3 du présent avis technique

2.4 Publication non sincère des comptes annuels

Lorsque le commissaire aux comptes constate qu'il y a eu une publication non sincère des comptes annuels :

- il informe l'organe de direction (art. L. 823-16 du code de commerce) et lui demande de procéder à une publication modificative dans les meilleurs délais ;
- il vérifie qu'une publication modificative des comptes annuels a bien été réalisée par l'organisme et effectue les travaux décrits au 2.2 ;
- A défaut de régularisation, il signale l'irrégularité à l'organe délibérant (art. L. 823-12 du code de commerce), selon les modalités exposées au 2.3.

3 Exemples de formulation dans le rapport du commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes rend compte de cette vérification dans la partie de son rapport sur les comptes annuels intitulée « *Vérifications spécifiques* ».

⁹ Conformément aux dispositions de l'article L. 823-12 du code de commerce, le commissaire aux comptes signale les irrégularités à « la plus prochaine assemblée générale ». Dans la majeure partie des cas, « la plus prochaine assemblée générale » est celle d'approbation des comptes. Si tel n'est pas le cas, le signalement de l'irrégularité est effectué au moyen d'une communication *ad hoc*. Puis, au moment de l'émission de son rapport sur les comptes annuels, si le commissaire aux comptes constate que la régularisation de la publication n'est pas intervenue, il en fait mention dans la partie « Vérifications spécifiques » de son rapport sur les comptes annuels.

¹⁰ CNCC, Pratique professionnelle relative à la révélation des faits délictueux au procureur de la République.

3.3 Publication sincère des comptes annuels

En cas de « publication sincère » des comptes annuels constatée par le commissaire aux comptes, aucune mention n'est faite dans le rapport sur les comptes annuels pour formaliser cette vérification.

3.4 Publication non sincère des comptes annuels

En cas de « publication non sincère », le rapport sur les comptes annuels du commissaire aux comptes rend compte du caractère non sincère de la publication des comptes de la façon suivante :

« En application de la loi, nous vous signalons que les comptes annuels de l'exercice clos le JJ/MM/AA publiés sur le site de la Direction de l'information Légale et Administrative, [ajouter pour les associations et les fondations : avec notre rapport sur ces comptes] ne sont pas conformes à ceux qui ont été approuvés par votre [pour les associations : assemblée. Pour les fondations et les fonds de dotation : conseil d'administration] du JJ/MM/AA.

3.5 Défaut de publication des comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes rend compte du défaut de publication des comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes de la façon suivante :

« En application de la loi, nous vous signalons que les comptes annuels de l'exercice clos le JJ/MM/AA [ajouter pour les associations et les fondations : ainsi que notre rapport sur ces comptes] n'ont pas été publiés sur le site de la Direction de l'information Légale et Administrative conformément aux dispositions [Pour les associations et les fondations : du décret n° 2009-540 du 14 mai 2009. Pour les fonds de dotation : du décret n° 2009-158 du 11 février 2009].

3.6 Publication des comptes annuels et défaut de publication du rapport du commissaire aux comptes

Lorsqu'une association ou une fondation soumise à l'obligation de publication sincère de ses comptes annuels a publié lesdits comptes mais a omis de publier le rapport du commissaire aux comptes sur ces comptes, le commissaire aux comptes rend compte de ce défaut de publication de la façon suivante :

« En application de la loi, nous vous signalons que notre rapport sur les comptes annuels de l'exercice clos le JJ/MM/AA n'a pas été publié sur le site de la Direction de l'information Légale et Administrative conformément aux dispositions du décret n° 2009-540 du 14 mai 2009.