

COMPTES ANNUELS

Fondations abritantes – Résultats excédentaires des fondations abritées dont l’objet est plus restreint – Reports à nouveaux débiteurs – Maintien de la valeur des dotations pérennes – Traitement comptable

(EC 2022-25)

Conformément à ses statuts, la fondation reconnue d'utilité publique FA a la qualité de fondation abritante et, à ce titre, gère en son sein deux fondations FSE1 et FSE2 sans personnalité morale distincte, désignées fondations abritées (ou fondations sous égide).

Seule la fondation abritante FA est tenue d'établir des comptes annuels, mais doit présenter séparément dans son bilan, ses fonds propres et ceux des fondations qu'elle abrite, conformément aux dispositions prévues par le règlement ANC n°2018-06.

Les relations entre la fondation abritante et les fondations abritées sont régies par une convention de fondation sous égide (ou convention d'égide) signée entre la fondation abritante et les fondateurs de la fondation abritée (ou fondation sous égide).

Les termes de cette convention prévoient que trois types de fondations peuvent être créés sous l'égide de la fondation abritante : une fondation avec dotation non consommable (appelée fondation avec dotation pérenne), une fondation avec dotation consommable ou une fondation de flux sans dotation.

Dans ce cadre, les fondations abritées FSE1 et FSE2 sont des fondations à dotation non consommable (pérenne), dont l'objet d'intervention est plus restreint que celui de la fondation abritante FA.

Afin de garantir la pérennité de ces fondations, la convention d'égide prévoit, dans son principe, qu'une partie de l'excédent de l'exercice de ces fondations soit « affectée » au maintien ou à l'actualisation de la valeur de leur dotation non consommable afin de les protéger de l'inflation, sur la base de ce qui est prévu dans les statuts types des fondations reconnues d'utilité publique.

Questions :

Dans les comptes annuels de la fondation abritante FA :

- 1- Quel est le traitement comptable de l'excédent de la fondation abritée FSE1 au titre de l'exercice N (résultat de 200 k€ à la clôture de l'exercice), sachant qu'elle a, à titre exceptionnel, un report à nouveau débiteur de 20 k€ résultant de déficits antérieurs ?
- 2- Quel est le traitement comptable de l'excédent de la fondation abritée FSE2 au titre de l'exercice N (résultat de 100 k€ à la clôture de l'exercice), sachant qu'en application de la convention d'égide et selon les règles de calcul conventionnelles, il conviendra de procéder à l'actualisation de sa dotation non consommable pour un montant de 10 k€ ?

*

Commission des études comptables

Rappel des textes applicables

Code de commerce

Article L232-11 :

*« Le bénéfice distribuable est constitué par le bénéfice de l'exercice, diminué des pertes antérieures, ainsi que des sommes à porter en réserve en application de la loi ou des statuts, et augmenté du report bénéficiaire.
[...] »*

Règlement ANC n°2018-06 relatif aux comptes annuels des personnes morales de droit privé à but non lucratif

Art. 111-2 :

« A défaut de dispositions spécifiques prévues au présent règlement, les dispositions du règlement ANC n° 2014-03 relatif au plan comptable général s'appliquent. »

Art. 132-1 :

« La partie des ressources dédiées par des tiers financeurs à des projets définis qui, à la clôture de l'exercice, n'a pu être utilisée conformément à l'engagement pris à leur égard est comptabilisée au compte de passif « Fonds dédiés » avec pour contrepartie une charge comptabilisée dans le compte « Reports en fonds dédiés ».

(IR2) Notion de projet défini

Le projet défini répond aux deux conditions suivantes :

- *participer à la réalisation d'une partie spécifique de l'objet de l'entité ou d'une cause particulière entrant dans le champ de l'objet social de l'entité ;*
- *être clairement identifiable, les charges imputables au projet étant individualisables.*

[...] ».

Art. 132-3 :

« Les sommes inscrites au passif en « Fonds dédiés » sont rapportées en produit au compte de résultat au cours des exercices suivants, au fur et à mesure de la réalisation du projet défini, par le crédit du compte « Utilisations de fonds dédiés ».

Sont comptabilisés au crédit du compte « Utilisations de fonds dédiés » :

- *les montants des charges d'exploitation comptabilisées dans l'exercice et affectées à la réalisation d'un projet défini ;*
- *les montants des immobilisations acquises ou produites dans l'exercice et affectées à la réalisation d'un projet défini ;*
Pour les immobilisations amortissables, l'entité peut rapporter en produits le montant de l'acquisition ou le coût de production sur la même durée que celle retenue pour l'amortissement des immobilisations. Il s'agit d'un choix de méthode comptable applicable à l'ensemble des

Commission des études comptables

immobilisations amortissables et donnant lieu à une information dans l'annexe des comptes concernant la méthode retenue ;

- *aux remboursements aux tiers financeurs de la part non utilisée.»*

Art. 433-2 :

« Lorsqu'elles sont astreintes à des obligations, découlant selon le cas de leur décret de constitution, de leur statut ou d'une décision de l'organe habilité, de maintien de la valeur de leurs dotations, les fondations et les fonds de dotation constitués avec une dotation ou une fraction de dotation non consommable fournissent une information sur la politique suivie en matière de gestion des dotations :

- *maintien de valeur ;*
- *politique d'abondement éventuelle.*

Les fondations et les fonds de dotation constitués avec une dotation ou une fraction de dotation consommable fournissent une information sur le suivi d'un plan pluriannuel ou d'un budget annuel de consommation des dotations consommables. »

Art. 511-1 :

« Lorsque la ou les missions assignées par les fondateurs d'une fondation abritée ont un objet plus restreint que celui de la fondation abritante, les missions réalisées par la fondation abritée sont assimilées à un projet défini et la partie des ressources qui, à la clôture de l'exercice, n'a pu être utilisée conformément à l'engagement pris à l'égard des fondateurs de la fondation abritée, est comptabilisée en charge « Reports en fonds dédiés des fondations abritées » avec pour contrepartie un passif « Fonds dédiés des fondations abritées. »

L'utilisation des fonds dédiés d'une fondation abritée suit les dispositions de l'article 132-3.

Le tableau défini à l'article 431-6 est complété d'une ligne relative aux fonds dédiés des fondations abritées.

La fondation abritante utilise les comptes spécifiques suivants :

193 - Fonds dédiés des fondations abritées

6893 - Reports en fonds dédiés des fondations abritées

7893 - Utilisations de fonds dédiés des fondations abritées ».

Art. 511-2 :

« Le bilan d'une fondation abritante présente séparément les fonds propres de la fondation abritante et les fonds propres de la totalité des fondations qu'elle abrite. »

Art. 511-3 :

« Une fondation abritante présente dans l'annexe, en complément du tableau de variation des fonds propres prévu à l'article 431-5, la ventilation du résultat de l'exercice entre le résultat de la fondation abritante et le résultat de la totalité des fondations qu'elle abrite.»

Commission des études comptables

Art. 511-4 :

« Une fondation abritante présente dans l'annexe les informations concernant les fondations qu'elle abrite nécessaires à une bonne compréhension de ces comptes. »

Réponse EC 2022-24 de la Commission des études comptables publiée le 22 décembre 2022 :

« [...] »

En conséquence, la Commission considère que l'abondement de la dotation non consommable relatif au maintien ou à l'actualisation de sa valeur est à traiter comme une affectation du résultat excédentaire de la fondation tel que constaté au titre d'un exercice donné (N), à comptabiliser lors de l'exercice suivant (N+1) sur décision de l'organe délibérant.

[...] »

Réponse de la Commission des études comptables

En préambule, la Commission rappelle que les fondations appliquent les dispositions du Plan comptable général ainsi que le règlement ANC n°2018-06 pour leurs spécificités, pour l'établissement de leurs comptes annuels.

Elle rappelle également qu'en termes de traitement comptable, il convient d'opérer une distinction entre :

- la notion de fonds dédiés spécifique aux fondations abritées, au sens de l'article 511-1 du règlement ANC n°2018-06, objet de la présente réponse ;
 - et celle de fonds dédiés au sens de l'article 132-1, applicable à toutes les entités relevant du règlement, et qui doit donner lieu à leur comptabilisation même en l'absence de tout excédent.
- **Traitement comptable du résultat excédentaire de la fondation abritée FSE1 compte tenu de son report à nouveau débiteur**

Au cas d'espèce, la Commission relève que :

- FSE1 est une fondation abritée ayant un objet plus restreint que celui de la fondation abritante FA, à laquelle elle est liée par une convention d'égide. De ce fait, les dispositions de l'article 511-1 du règlement ANC n°2018-06 s'appliquent ;
- conformément à cet article, le résultat excédentaire de la fondation abritée FSE1 au titre d'un exercice donné (correspondant à la partie des ressources qui, à la clôture de l'exercice, n'a pu être utilisée conformément à l'engagement pris à l'égard des fondateurs) doit faire l'objet d'une comptabilisation en fonds dédiés dans les comptes annuels de la fondation abritante FA ;
- la fondation abritée FSE1 a un report à nouveau débiteur provenant de déficits antérieurs ;
- la convention d'égide conclue entre les fondateurs de la fondation abritée FSE1 et la fondation abritante FA ne prévoit aucune stipulation particulière quant au traitement des pertes réalisées par la fondation abritée, notamment en termes de prise en charge financière par la fondation abritante.

Commission des études comptables

Dans ce contexte, la Commission considère, en présence d'un report à nouveau débiteur, que le résultat excédentaire constaté par la fondation abritée FSE1 au titre de l'exercice n'est pas disponible, en tout ou en partie, pour la réalisation de ses missions.

En effet, par analogie avec l'article L232-11 du code de commerce applicable aux sociétés commerciales, l'excédent constaté par FSE1 à la clôture de l'exercice doit être « réservé » en priorité à l'apurement de son report à nouveau débiteur. Au cas des fondations abritées, cette perte antérieure s'analyse comme une « utilisation anticipée » d'une partie de cet excédent.

Ainsi, en application de l'article 511-1 du règlement ANC n°2018-06, l'excédent de l'exercice ne peut être inscrit en fonds dédiés des comptes annuels de la fondation abritante FA qu'après en avoir déduit le report à nouveau débiteur.

En conséquence, au cas présent, l'excédent de l'exercice de la fondation abritée FSE1 doit être, à hauteur du montant des pertes antérieures (20), maintenu en résultat dans les comptes annuels de la fondation abritante FA. Ce montant fera l'objet d'une affectation lors de l'exercice suivant pour solder le report à nouveau débiteur, sur décision de l'organe délibérant.

Le reliquat de l'excédent (180) est quant à lui comptabilisé en fonds dédiés.

Dans le cas où une fraction de ce reliquat doit être affectée au maintien de la valeur de la dotation non consommable de la fondation abritée FSE1 conformément aux termes de la convention d'égide, il convient de se référer au traitement préconisé ci-dessous pour la comptabilisation du résultat excédentaire de la fondation abritée FSE2.

La Commission rappelle néanmoins que, du fait de son objet et de son fonctionnement, la situation dans laquelle une fondation abritée génère un report à nouveau débiteur devrait demeurer exceptionnelle.

- **Traitement comptable du résultat excédentaire de la fondation abritée FSE2 compte tenu de la disposition de maintien de la valeur de sa dotation non consommable prévue par la convention d'égide**

Par référence à sa réponse EC 2022-24, la Commission rappelle que l'abondement de la dotation non consommable relatif au maintien ou à l'actualisation de sa valeur est à traiter comme une affectation du résultat excédentaire de la fondation, à comptabiliser lors de l'exercice suivant sur décision de l'organe délibérant.

Toutefois, la Commission relève que, conformément à l'article 511-1 du règlement ANC n°2018-06, et dans la mesure où FSE2 est une fondation abritée ayant un objet plus restreint que celui de la fondation abritante FA, son résultat excédentaire est supposé être comptabilisé en fonds dédiés dans les comptes annuels de cette dernière.

Ainsi, en principe, l'excédent de l'exercice réalisé par la fondation abritée FSE2 est neutralisé dans les comptes annuels de la fondation abritante FA par la comptabilisation d'une charge de « Report en fonds dédiés des fondations abritées », ce qui suppose en théorie qu'il n'y a plus de résultat à affecter au titre du maintien de la valeur de la dotation non consommable de la fondation abritée.

Dans cette situation, la Commission estime que dans les comptes annuels de la fondation abritante FA, il convient de ne comptabiliser en fonds dédiés que la part de l'excédent de la fondation abritée FSE2 déduction faite des montants destinés au maintien de la valeur de sa dotation non consommable, dès lors que les dispositions conventionnelles prévoient ce maintien et les modalités de son calcul.

Commission des études comptables

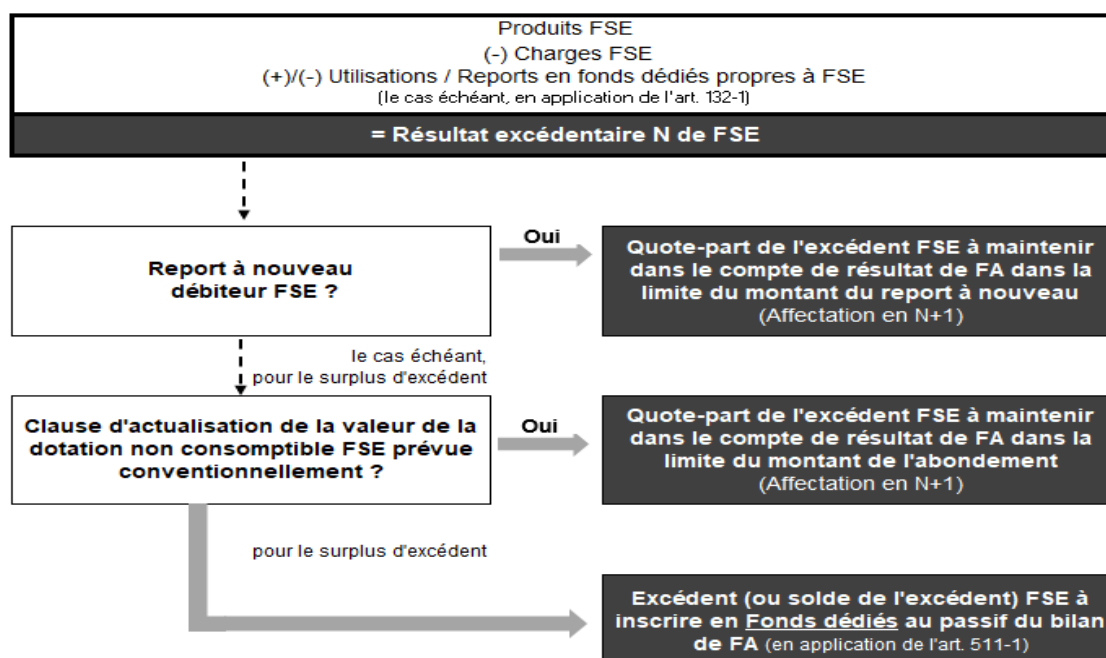
En effet, le montant dédié au maintien de la dotation n'est pas disponible pour la réalisation des missions de la fondation abritée, et ne peut à ce titre constituer des fonds dédiés.

En conséquence, au cas présent, l'excédent de l'exercice de la fondation abritée FSE2 doit être maintenu en résultat dans les comptes annuels de la fondation abritante FA, à hauteur du montant destiné à l'actualisation de la valeur de la dotation non consommable tel que prévu par la convention d'égide et selon les modalités fixées par celle-ci (10). Ce montant fera l'objet d'une affectation lors de l'exercice suivant sur décision de l'organe délibérant.

Le reliquat de l'excédent (90) est quant à lui comptabilisé en fonds dédiés.

○ Conclusion

En guise de synthèse, la Commission propose le schéma récapitulatif suivant, permettant de visualiser le traitement comptable, dans les comptes annuels de la fondation abritante (FA), du résultat excédentaire de la fondation abritée (FSE) ayant un objet plus restreint :



Ainsi, par analogie avec les dispositions du code de commerce applicables en matière d'affectation du résultat des sociétés commerciales, la Commission préconise que le résultat excédentaire de la fondation abritée soit inscrit en fonds dédiés dans le bilan de la fondation abritante, après avoir déduit, le cas échéant, dans l'ordre suivant et dans la limite de cet excédent :

- 1) La quote-part destinée à couvrir les reports à nouveau débiteurs de la fondation abritée ;
- 2) La quote-part destinée à permettre le maintien de la valeur de la dotation non consommable de la fondation abritée, en application des dispositions prévues par la convention d'égide.

L'affectation, par l'organe délibérant de la fondation abritante, de ces éléments dans les comptes de fonds propres adéquats interviendra lors de l'exercice suivant.

Commission des études comptables

La Commission rappelle que l'annexe des comptes annuels de la fondation abritante devra mentionner toutes les informations utiles relatives aux résultats des fondations abritées.

En particulier, conformément aux articles 511-2 et 511-3 du règlement ANC n°2018-06, les fonds propres des fondations abritées doivent être présentés séparément dans le bilan de la fondation abritante, et leurs excédents maintenus en résultat dans le compte de résultat de cette dernière sont à identifier et à présenter distinctement.

Par ailleurs, en application de l'article 511-4 du règlement, une information spécifique à l'analyse et à l'affectation de ces excédents est à fournir. Au cas d'espèce, elle peut être présentée sous la forme suivante :

Analyse et affectation du résultat de l'exercice des fondations abritées :

	Résultats des fondations abritées	Maintien dans le résultat d'ensemble de la fondation abritante, à affecter au cours de l'exercice suivant en :		Report en fonds dédiés
	Excédent (+) ou déficit (-) de l'exercice	Report à nouveau débiteur	Actualisation de la dotation	Fonds dédiés
FSE1	200	20		180
FSE2	100		10	90
Total	300	20	10	270

L'annexe devra ainsi explicitement préciser qu'au titre d'un exercice N, une partie du résultat excédentaire de la fondation abritée n'a pas été affectée en fonds dédiés, et est destinée à une affectation en report à nouveau et/ou à l'actualisation de la dotation non consommable lors de l'exercice suivant N+1.

Enfin, l'annexe devra également fournir une information au titre de la politique suivie en matière de maintien de la valeur des fondations abritées, en respect de l'article 433-2 du règlement.