



Le – 7 MAI 2015

Le Premier président

à

Madame Christiane Taubira
Garde des sceaux, ministre de la justice

Monsieur Michel Sapin
Ministre des finances et des comptes publics

Monsieur Bernard Cazeneuve
Ministre de l'intérieur

Monsieur Emmanuel Macron
Ministre de l'économie, de l'industrie et du numérique

Monsieur Patrick Kanner
Ministre de la ville, de la jeunesse et des sports

Réf. : 72239

Objet : le compte d'emploi des ressources des organismes faisant appel à la générosité publique

P. J. : deux annexes

La loi n° 91-772 du 7 août 1991 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 impose à tout organisme faisant appel à la générosité publique d'établir un compte d'emploi annuel des ressources collectées à ce titre.

En application des dispositions de l'article L. 111-8 du code des juridictions financières, ce compte est susceptible d'être contrôlé par la Cour, dont l'intervention doit permettre aux donateurs de s'assurer de la conformité des dépenses engagées aux objectifs poursuivis par l'appel à dons.

Trois finalités ont été assignées par le législateur au compte d'emploi des ressources :

- rendre compte de l'affectation des dons en ventilant les dépenses en trois catégories : les missions sociales (ou dépenses opérationnelles), les frais de recherche de fonds (frais de collecte et de traitement des dons) et les frais de fonctionnement ;

- permettre le suivi des sommes collectées et non utilisées en fin d'exercice ;
- être aisément compréhensible par un donateur non spécialiste de la technique comptable.

Ces finalités sont traduites dans les dispositions des textes suivants :

- un 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 a défini les rubriques devant obligatoirement figurer dans le compte d'emploi des ressources ;
- un règlement n° 99-01 du 16 février 1999¹ du Comité de la réglementation comptable (CRC) a précisé les modalités d'établissement des comptes annuels des associations et des fondations ;
- une ordonnance 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 a intégré le compte d'emploi des ressources dans le périmètre de la certification des commissaires aux comptes², en l'incluant dans l'annexe des comptes annuels ;
- compte tenu de la persistance de pratiques divergentes dans la construction des comptes d'emploi³, un nouveau règlement comptable n° 2008-12 du 7 mai 2008 afférent à l'établissement du compte d'emploi annuel des ressources des associations et fondations a modifié le règlement du 16 février 1999, établi par le Comité de la réglementation comptable, auquel a succédé depuis 2009 l'Autorité des normes comptables. Ce règlement constitue aujourd'hui la norme applicable aux comptes d'emploi des ressources des associations et des fondations.

La Cour a achevé, au début de l'année 2015, une enquête portant sur les conditions d'application du règlement comptable n° 2008-12. Ses travaux se sont appuyés sur le contrôle des comptes d'emploi des ressources établis par les dix plus gros organismes collecteurs de la générosité publique en France⁴. Elle a recueilli par ailleurs les analyses de l'ensemble des acteurs concernés : Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, Conseil supérieur de l'Ordre des

¹ relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations modifié par le règlement n° 2004-12 du 23 novembre 2004 du CRC.

² L'article R. 821-26 du code de commerce dispose que : « Les contrôles périodiques [sur les cabinets de commissaires aux comptes] mentionnés au b de l'article L. 821-7 sont réalisés au moins tous les six ans, selon les orientations, le cadre et les modalités définis par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes. Ce délai est ramené à trois ans pour les commissaires aux comptes exerçant des fonctions de contrôle légal des comptes auprès de personnes ou d'entités faisant appel public à l'épargne ou appel à la générosité publique. ». Le guide des contrôles périodiques du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes rappelle en effet que les entités d'intérêt public (EIP) définies par la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil, comprennent les personnes morales faisant appel à la générosité publique, ce qui justifie une périodicité plus rapprochée des contrôles. Cette disposition a introduit une garantie supplémentaire pour les donateurs répondant à des appels à la générosité publique. À la suite de la réforme européenne de l'audit, la question du rattachement des personnes morales faisant appel à la générosité publique à la catégorie des EIP sera à nouveau posée à l'occasion de la transposition des textes récemment publiés (directive 2014/56/UE du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 modifiant la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et règlement 537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relatif aux exigences applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et abrogeant la décision 2005/909/CE de la Commission européenne).

³ Ces divergences avaient été soulignées par la Cour dans un rapport Générosité publique sur *La qualité de l'information financière communiquée aux donateurs par les organismes faisant appel à la générosité publique*. La Documentation française, octobre 2007.

⁴ Croix-Rouge française, Unicef France, Institut Pasteur, Les Restaurants du Cœur - Les Relais du Cœur, Secours Catholique-Caritas France, Fondation d'Auteuil, Fondation de France, Médecins sans frontières, Association Française contre les Myopathies et Ligue nationale contre le cancer.

experts-comptables, principaux réseaux fédératifs (France générosités, Comité de la charte du don en confiance, Centre Français des Fonds et Fondations, notamment), inspection générale des affaires sociales (Igas).

À l'issue de ces travaux, la Cour des comptes m'a demandé, en application de l'article R. 143-1 du code des juridictions financières, d'appeler votre attention sur les principales observations qui suivent.

I. Le règlement comptable de 2008 a entraîné certains progrès

Avant la mise en œuvre du règlement n° 2008-12, les organismes n'appliquaient guère l'arrêté de 1993 : ils présentaient des comptes d'emplois dont le format et le contenu des rubriques étaient hétérogènes et qui ne rendaient qu'imparfaitement compte de l'utilisation des fonds reçus des donateurs.

Le règlement comptable n° 2008-12 a tenté de résoudre ce problème en imposant aux associations et fondations un compte d'emploi des ressources normé et structuré en quatre colonnes présentant à la fois les produits et les charges du compte de résultat (colonnes 1 et 2) et les ressources issues de la générosité publique et leurs emplois (colonnes 3 et 4). Il a, par ailleurs, défini le contenu et le mode de calcul des différentes rubriques et soldes de ce compte d'emploi, afin de permettre au donateur de disposer d'une présentation homogène de l'utilisation, ventilée en missions sociales, frais de fonctionnement et frais de recherche de dons, des fonds issus de la générosité publique.

Les organismes faisant appel à la générosité du public respectent désormais cette présentation. La nouvelle réglementation, qui rappelle des principes fondamentaux tels que la permanence des règles comptables appliquées ou l'imputation des coûts indirects sur la base d'une règle d'affectation préétablie, garantit une plus grande rigueur dans la présentation des comptes et des actions menées. Enfin, dans neuf des dix organismes contrôlés par la Cour, la mise en œuvre du règlement comptable n° 2008-12 a fait l'objet de délibérations précises des instances statutaires, organisées sur la base de dossiers techniques clairs et complets.

Au total, le règlement comptable de 2008 a donc permis d'accomplir des progrès. Pour autant, l'actuel compte d'emploi des ressources n'assure pas une transparence financière suffisante.

II La transparence du compte d'emploi des ressources demeure insuffisante

A. Un compte d'emploi des ressources peu compréhensible par un donateur non spécialiste

Le compte d'emploi des ressources devait être l'instrument privilégié d'une communication transparente des organismes caritatifs à destination des donateurs. Malgré les apports du règlement de 2008, son format actuel ne lui permet pas d'atteindre cet objectif. Un donateur non spécialiste de la technique comptable peine considérablement à le comprendre.

La complexité du compte d'emploi des ressources est en effet inhérente à son mode de construction, qui tente de concilier, dans un seul document, à la fois un retraitement de l'ensemble du compte de résultat et l'analyse des emplois et des ressources issus de la seule générosité publique. En outre, il ne permet pas de connaître l'évolution des emplois et des ressources d'un exercice à l'autre. Enfin, sa lecture est rendue particulièrement ardue par le recours à des intitulés et à des règles de calcul et de présentation complexes.

À l'issue des contrôles effectués, la Cour ne peut que relever le peu d'utilité, pour les organismes faisant appel à la générosité publique, d'un document qui ne sert, la plupart du temps, ni à la communication externe, ni à la communication interne, et qui n'est pas non plus un outil de gestion.

B. Des pratiques comptables encore trop hétérogènes

Le règlement comptable n° 2008-12 n'apporte pas les précisions qui permettraient de se prononcer sur le caractère approprié de toutes les règles d'évaluation ou de comptabilisation retenues par les organismes. Il ne favorise donc pas l'homogénéité du traitement et de la présentation comptable.

S'agissant, par exemple, de la définition de l'appel à la générosité publique, le règlement comptable devrait être précisé ou complété sur des points essentiels, tels que :

- les dispositions applicables aux appels à dons sur l'internet et les réseaux sociaux, qui se sont beaucoup développés au cours des dernières années ;
- les obligations déclaratives des structures faisant partie d'organismes fédératifs ou décentralisés ;
- les conditions justifiant l'établissement de comptes combinés.

En ce qui concerne le périmètre des ressources issues de la générosité publique, il serait également nécessaire de préciser le traitement comptable des ressources issues du mécénat d'entreprise, qui ont connu un fort développement au cours de la dernière décennie, des ressources éventuellement reversées par des entités tierces, des produits financiers ou encore des cotisations des adhérents.

Pour les emplois, une meilleure définition des principes d'affectation et de répartition des coûts directs et indirects rattachables aux missions sociales ou aux collectes affectées serait également indispensable. Il en va de même pour la comptabilisation des transferts éventuels vers l'étranger d'une partie des sommes collectées⁵.

Le détail des constats effectués par la Cour, accompagné de propositions de clarifications techniques, figure en annexe n° 2 du présent document.

C. Des pratiques très diverses et parfois contestables en matière de communication financière

Les informations sur l'emploi des dons ne sont pas toujours aussi aisément accessibles sur les sites internet des organismes que les messages d'appel à dons et les formulaires correspondants.

Certaines pratiques peuvent, en outre, induire en erreur les donateurs :

- présentation de tableaux, de ratios ou de graphiques ne reprenant pas les éléments présentés dans le compte d'emploi des ressources, du fait de divers retraitements mal justifiés ;
- citation partielle ou tronquée des rapports des corps de contrôle sur l'organisme (Cour des comptes et Igas) ;
- inexactitude du ratio présentant la répartition des emplois entre missions sociales, frais de recherche de fonds et frais de fonctionnement.

Compte tenu des difficultés de lecture du compte d'emploi des ressources, les organismes ont très souvent développé, à l'attention des donateurs, une communication fondée sur un document de synthèse de format réduit, tel que celui qui est préconisé par le Comité de la charte du don en confiance⁶. Le contenu de ce type de document est très variable selon les organismes : certains n'y font figurer aucun compte d'emploi des ressources, même simplifié ; d'autres présentent des informations qui ne recoupent pas celles du compte d'emploi des ressources ; enfin, de façon générale, ce document n'entre pas dans le périmètre de l'annexe des comptes annuels, si bien

⁵ Cas des organismes qui transfèrent à l'étranger, vers une structure centrale ou internationale dont ils sont membres ou qu'ils représentent, une partie des sommes collectées auprès du public.

⁶ *L'essentiel de l'année*.

que, dans la plupart des cas, les instances chargées d'approuver ces comptes ne le valident pas et les commissaires aux comptes ne le certifient pas.

III. Une simplification du compte d'emploi des ressources et une plus grande rigueur des autres documents d'information du donateur apparaissent nécessaires

a) La Cour estime tout d'abord qu'il est nécessaire de réaffirmer l'obligation de publier un compte d'emploi des ressources, qui est le seul document permettant au donateur de mesurer précisément la conformité de l'usage des fonds collectés au titre de la générosité publique aux objectifs de l'appel à dons.

Le compte d'emploi des ressources doit demeurer un document normé par un règlement comptable et inclus dans l'annexe des comptes annuels. Sa présentation devrait rendre compte de l'emploi des seules ressources issues de la générosité publique. Pour respecter l'intention du législateur, son contenu devrait être simplifié, ainsi que le montre le modèle présenté en annexe n° 1 du présent document, afin de le rendre plus lisible et directement utilisable par les donateurs.

b) Par ailleurs, certains acteurs de la générosité publique font valoir que l'organisme doit pouvoir porter à la connaissance du public son « modèle économique », c'est-à-dire l'organisation globale de son financement, par-delà les seules ressources issues de la générosité du public. La Cour observe que, s'il est décidé par l'organisme de publier un tel document, sa présentation devrait être également normée (cf. modèle en annexe n° 1), afin de permettre une comparaison fiable entre les patrimoines, les revenus et les actions des différents organismes qui s'adressent aux donateurs.

c) Enfin, si l'organisme souhaite également publier un document de synthèse à des fins de communication générale vers le public, ce document devrait faire l'objet d'un visa du commissaire aux comptes, afin d'attester la conformité de ses données avec le compte d'emploi des ressources.

--o0o--

L'ensemble de ces constats amène la Cour à formuler les quatre recommandations suivantes :

- **Recommandation n° 1 :** simplifier le compte d'emploi des ressources, afin de revenir à un format de tableau conforme à l'arrêté du 30 juillet 1993⁷, centré sur l'emploi des seules ressources issues de la générosité publique, en reprenant pour les exercices N et N-1⁸ :
 - en emplois, les missions sociales, les frais de recherche et de traitement des dons, les frais de fonctionnement, les dotations aux fonds dédiés et les ressources restant à affecter ;
 - en ressources, les différentes rubriques issues du règlement comptable n° 2008-12, les dons et legs, les autres produits liés à l'appel à la générosité publique (dont les produits financiers), le report des ressources non affectées et non utilisées des exercices antérieurs et les reprises de fonds dédiés ;

⁷ La seule différence notable étant la mention des fonds dédiés, dont l'introduction en comptabilité a été postérieure à cet arrêté.

⁸ Ce qui permettrait l'analyse des évolutions d'un exercice à l'autre, aujourd'hui impossible.

- **Recommandation n° 2 :** pour les organismes souhaitant décrire l'organisation globale de leur financement, définir une présentation normée par le règlement comptable de l'ensemble des produits et des charges du compte de résultat, reclassés suivant l'origine des ressources et la destination des emplois ;
- **Recommandation n°3 :** faire viser les documents de synthèse destinés à la communication des organismes bénéficiaires de la générosité publique par le commissaire aux comptes, afin de garantir la conformité de ses données avec le compte d'emploi des ressources ;
- **Recommandation n° 4 :** compléter le règlement 2008-12 afin de préciser les règles comptables applicables au compte d'emploi des ressources (cf. annexe n° 2).

-o0o-

Je vous serais obligé de me faire connaître, dans le délai de deux mois prévu à l'article L. 143-5 du code des juridictions financières, la réponse, sous votre signature, que vous aurez donnée à la présente communication⁹.

Je vous rappelle qu'en application des dispositions du même code :

- deux mois après son envoi, le présent référé sera transmis aux commissions des finances et, dans leur domaine de compétence, aux autres commissions permanentes de l'Assemblée nationale et du Sénat. Il sera accompagné de votre réponse si elle est parvenue à la Cour dans ce délai. À défaut, votre réponse leur sera transmise dès sa réception par la Cour (article L. 143-5) ;
- dans le respect des secrets protégés par la loi, la Cour pourra mettre en ligne sur son site internet le présent référé, accompagné de votre réponse (article L. 143-1) ;
- l'article L. 143-10-1 prévoit que, en tant que destinataire du présent référé, vous fournissiez à la Cour un compte rendu des suites données à ses observations, en vue de leur présentation dans son rapport public annuel. Ce compte rendu doit être adressé à la Cour selon les modalités de la procédure de suivi annuel coordonné convenue entre elle et votre administration.



Didier Migaud

⁹ La Cour vous remercie de lui faire parvenir votre réponse, sous votre signature personnelle exclusivement, sous forme dématérialisée (un fichier PDF comprenant la signature et un fichier Word) à l'adresse électronique suivante : greffepresidence@ccomptes.fr.

Annexe n° 1

**Tableau proposé pour
le nouveau modèle de compte d'emploi annuel des ressources (obligatoire)**

Emplois	N	N-1	Ressources	N	N-1
Missions sociales Frais d'appel à la générosité du public et de traitement des dons Frais de fonctionnement			Dons manuels (distinguant affectés et non affectés) Legs et libéralités (même distinction) Dons des entreprises ¹⁰ Autres produits liés à l'appel à la générosité publique (dont les produits financiers)		
Dotations aux fonds dédiés			Reprise de fonds dédiés		
Ressources restant à affecter			Report des ressources non affectées non utilisées des exercices antérieurs		
TOTAL			TOTAL		

Tableau d'équilibre du « modèle économique » de l'organisme (facultatif)

Emplois	N	N-1	Ressources	N	N-1
Missions sociales Frais de recherche de fonds Frais de fonctionnement et autres charges (y compris dotations aux provisions)			Produits de la générosité du public Concours publics Concours privés Autres produits (y compris reprise des provisions)		
Engagements à réaliser sur ressources affectées			Report des ressources affectées non utilisées des exercices antérieurs		
Résultat (si excédent)			Résultat (si déficit)		
TOTAL			TOTAL		
Utilisation des contributions volontaires en nature			Valorisation des contributions volontaires en nature		

¹⁰ Les dons recensés sont ceux qui sont faits en réponse à un appel à don dans les conditions de la loi du 7 août 1991.

Annexe n° 2

Synthèse des propositions de clarification du règlement comptable n° 2008-12

Thèmes	Constats	Propositions
Définition d'une campagne nationale d'appel à dons et les appels sur internet	Les articles 3 et 4 de la loi du 7 août 1991 disposent que l'obligation d'établir un compte d'emploi des ressources (CER) s'impose aux organismes qui font appel à la générosité du public dans le cadre d'une campagne menée à l'échelon national, soit sur la voie publique, soit par l'utilisation de moyens de communication. Le développement d'internet et des différents réseaux sociaux a banalisé la pratique des appels à dons sur l'internet, qui ne requiert pas de moyens importants et peut permettre de collecter en très peu de temps des sommes considérables. Ces appels à don, par définition non restreints à une aire géographique, entrent dans le cadre défini par le législateur de 1991, ce qu'a confirmé une réponse ministérielle¹¹ : ce type d'appel doit donc entraîner l'obligation d'établir un compte d'emploi des ressources collectées.	Appliquer les dispositions de la loi du 7 août 1991 aux appels à dons émis sur l'internet et les réseaux sociaux ou par le biais de plates-formes de financement participatif.
Instauration éventuelle d'un seuil de ressources collectées pour l'établissement d'un CER	Dans le cadre de l'élaboration du présent rapport, des organismes consultés par la Cour ¹² ont évoqué la possibilité d'instituer un seuil d'établissement du CER (fixé à 153 000 € de collecte annuelle), afin de simplifier les procédures et d'alléger la charge administrative représentée par l'établissement d'un compte d'emploi pour les petites associations.	Dans l'hypothèse de la fixation d'un seuil minimal de collecte en deçà duquel les associations seraient dispensées de l'établissement d'un CER, prévoir des obligations de compte rendu de l'emploi des fonds, afin de permettre l'information du donateur et le contrôle de la Cour.
Obligation d'établir des comptes combinés	Les organismes faisant appel à la générosité publique ont souvent diversifié leurs structures de collecte et d'emploi des fonds. Même s'il n'est pas imposé par la réglementation comptable, l'établissement de comptes combinés est indispensable pour donner au donateur une information exacte sur l'affectation des ressources de la générosité publique et sur la nature des coûts constitutifs des missions sociales.	Rendre obligatoire l'établissement de comptes combinés, lorsque la structure faisant appel à la générosité publique est membre d'un réseau d'organismes qui lui sont liés.
Classement des ressources provenant des entreprises	Depuis la parution de l'arrêté du 30 juillet 1993 qui évoquait les « dons manuels » et les legs et libéralités, le mécénat d'entreprise, défini comme le soutien matériel apporté sans contrepartie directe de la part du bénéficiaire à une œuvre ou une personne pour l'exercice d'activités présentant un intérêt général, a connu un fort développement, notamment sous l'impulsion de la loi du 1 ^{er} août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations, qui a majoré les avantages fiscaux correspondants. Or, s'agissant de la	Inclure dans le périmètre de la générosité publique les versements des entreprises relevant du régime fiscal du mécénat, quand ils sont effectués en réponse à un appel à dons.

¹¹ Assemblée nationale, question n° 25636 de Mme Muriel Marland-Militello, réponse publiée au *Journal officiel* du 7 avril 2009, p. 3355.

¹² Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables, direction de la jeunesse, de l'éducation populaire et de vie associative.

	comptabilisation de ces ressources, les pratiques des organismes sont hétérogènes. Sur les dix organismes contrôlés par la Cour, trois classent les fonds provenant des entreprises en « ressources collectées auprès du public », quatre les classent en « autres fonds privés » (hors périmètre de la générosité publique) et trois opèrent une distinction : il s'agit « d'autres fonds privés » si une convention de mécénat est signée et de « ressources collectées auprès du public » en l'absence de convention. Le règlement comptable n° 2008-12 conduit à un classement des versements des entreprises dans la catégorie des « autres fonds privés », qu'il y ait ou non convention de mécénat. Cette catégorie recouvre en effet, selon le règlement comptable, les « subventions d'entreprises »¹³. Pour autant, les dispositions du règlement pourraient être réexaminées, en considérant que les versements effectués par une entreprise peuvent relever de deux motivations différentes pouvant justifier un traitement distinct : – le premier cas correspond aux versements assortis d'une contrepartie commerciale pour l'entreprise, relevant du régime du parrainage et n'ouvrant pas droit à avantage fiscal : ces versements relèvent sans ambiguïté de la catégorie des « autres fonds privés » ; – le deuxième cas correspond aux versements répondant à un appel à dons effectués sans contrepartie pour l'entreprise, relevant du régime du mécénat et ouvrant droit à ce titre à un avantage fiscal. Dans ce cas, ces ressources pourraient être incluses dans le périmètre de la générosité publique, ce qui implique une révision du règlement comptable (ces versements pourraient être comptabilisés sous une rubrique spécifique du CER dénommée « dons des entreprises »).	
Classement des ressources issues de la générosité publique et reversées par une entité tierce	Des organismes bénéficient de ressources dont l'origine initiale est un appel à la générosité, mais qui : – soit ont été collectées à l'étranger par des structures liées à l'organisme français ; – soit ont été collectées en France par d'autres organismes français faisant appel à la générosité publique et ont été reversées dans le cadre des missions sociales propres de ces organismes (notamment, dans le domaine de l'aide à la recherche). Le règlement comptable prévoit la comptabilisation de ces ressources en « autres fonds privés ». Mais la pratique des organismes est diverse, car certains classent ces ressources en produits de la générosité publique. Or, dans le premier cas, s'il s'agit bien de générosité, elle ne provient pas du public français ; et, dans le second, ces ressources ont déjà été comptabilisées comme provenant de la générosité publique dans les comptes des	Distinguer par des sous-rubriques comptables selon leur provenance (France, Union européenne ou pays hors de l'Union européenne) les ressources reversées par des entités tierces.

¹³ Ce terme de subventions paraît cependant peu adapté s'agissant de versements effectués par des entreprises.

	organismes qui les reversent.	
Règles de comptabilisation des produits financiers des ressources « générosité publique »	La comptabilisation des produits financiers des ressources « générosité publique » est hétérogène. Sur les dix organismes contrôlés, trois classent les produits financiers en « autres produits issus de la générosité publique », quatre en « autres produits » hors générosité publique, deux également en « autres produits », sauf lorsqu'il résultent de collectes exceptionnelles (tsunami, séisme à Haïti), auquel cas ils sont rattachés à cette collecte, et le dernier les répartit entre ces deux rubriques, au prorata de la part des ressources collectées auprès du public dans l'ensemble des ressources. Le point 1.3. du règlement comptable indique que « les frais financiers se rapportant directement aux missions sociales (...) doivent être inscrits au titre des missions sociales (...). À l'inverse, les frais financiers qui ne se rapportent pas directement à la réalisation d'une mission sociale doivent être inscrits en frais de fonctionnement (...). Les produits financiers sont affectés selon les mêmes critères ». Cette règle conduit à distinguer ceux provenant du placement des ressources issues de la générosité publique, qui doivent être rattachés à ces dernières (comme le prévoyait l'arrêté de 1993), et ceux provenant du placement d'autres ressources, comptabilisés en « autres produits ».	Clarifier les règles de comptabilisation des produits financiers : – pour les organismes dont les ressources sont majoritairement issues de la générosité publique, rattacher l'ensemble des produits financiers à celles-ci ; – pour les autres organismes, rattacher les produits financiers aux ressources issues de la générosité du public au prorata de la part de ces dernières dans les ressources totales de l'organisme, le solde étant comptabilisé en « autres produits ».
Cotisations des adhérents	La comptabilisation des cotisations des adhérents d'une association n'est traitée ni par l'arrêté de 1993, ni par le règlement n° 2008-12. Dans les organismes contrôlés, ces ressources sont classées soit en « autres produits de la générosité publique », soit en « autres produits ». Une adhésion correspond au souhait de soutenir l'ensemble des actions d'un organisme et ouvre en contrepartie des droits de vote en assemblée générale, mais ne répond pas nécessairement à un appel à dons spécifique. Une imputation hors générosité publique en « autres produits » serait dès lors logique.	Imputer les cotisations des adhérents en « autres produits » hors « générosité publique », lorsque la démarche d'adhésion ne répond pas à un appel à dons spécifique.
Définition des missions sociales	Dans les organismes contrôlés, la définition des missions sociales n'est pas toujours homogène, selon que l'on se réfère aux statuts, aux décisions des instances délibérantes prises lors de la mise en application du nouveau règlement comptable, à l'annexe du CER ou à la communication des organismes (rapport annuel, etc.). Or il est essentiel pour le donateur d'être parfaitement informé de la nature des missions sociales auxquelles il apporte son soutien.	S'assurer de la cohérence des documents adressés au public avec la définition des missions sociales figurant dans l'annexe du compte d'emploi.
Détermination des coûts pouvant être rattachés aux missions sociales	Pour que le CER retrace fidèlement la répartition des emplois (entre missions sociales et frais de fonctionnement), il faut définir la nature des coûts indirects rattachables aux missions sociales, que le règlement comptable définit comme des « coûts indirects de structure ou de fonctionnement imputés sur la base d'une règle d'affectation préétablie », étant précisé que ces coûts « disparaîtraient si la mission sociale n'était pas réalisée ».	Clarifier la répartition entre frais de fonctionnement et coûts rattachés aux missions sociales : – en interdisant l'imputation de coûts complets sur ces dernières ; – en excluant l'intégration, dans les coûts directs ou indirects rattachables aux missions

	Plusieurs organismes imputent des frais indirects sur les missions sociales. Toutefois, pour certains d'entre eux, les règles applicables en la matière sont difficiles à établir. Le principe de non-imputation sur les missions sociales de prélèvements forfaitaires au titre des frais de siège ou du fonctionnement ne peut être remis en cause, sous peine de vider de toute signification la distinction entre les notions de mission sociale et de frais de fonctionnement. Cependant, la définition apportée par le règlement comptable n° 2008-12 des coûts directs et indirects rattachables aux missions sociales gagnerait à être précisée. En effet : – l'expression « coûts qui disparaîtraient si la mission sociale n'était pas réalisée » est susceptible de recevoir une interprétation trop extensive ; ainsi, s'agissant des missions sociales générales de l'organisme, en poussant le raisonnement, l'ensemble des coûts (de fonctionnement, de structure) disparaîtraient si ces missions sociales n'étaient plus réalisées ; – l'expression « coûts indirects de structure ou de fonctionnement » paraît trop large, les coûts de « structure », non définis par le règlement, pouvant englober des prélèvements forfaitaires pour frais généraux ou de structure, non rattachables aux missions sociales ; elle rend difficile la distinction entre ces coûts, rattachables aux missions sociales, et les coûts de fonctionnement figurant dans une rubrique spécifique du CER. Par ailleurs, cette expression exclut le rattachement aux missions sociales, au titre des coûts indirects, de frais de collecte et de traitement des dons. Une modification du règlement comptable pourrait donc être recherchée pour clarifier la répartition entre frais de fonctionnement et coûts rattachés aux missions sociales : – le rattachement de coûts indirects aux missions sociales ne devrait pas aller jusqu'à une imputation sur ces missions de coûts complets : une telle pratique serait difficilement compatible avec le fait que le CER doit retracer les frais de fonctionnement et de collecte. La formulation du règlement, selon laquelle « pour chaque mission sociale définie, il convient de procéder à l'affectation de l'ensemble des coûts engagés supportés par l'association ou la fondation » (point 1.3.), devrait donc être réexaminée ; – les coûts directs ou indirects rattachables aux missions sociales, qu'il s'agisse des missions générales ou de missions spécifiques résultant d'une collecte affectée, ne devraient pas pouvoir inclure les frais de siège, prélèvements forfaitaires de gestion ou frais généraux ;	sociales, de frais de siège, de prélèvements forfaitaires de gestion ou de frais généraux, qui doivent être imputés en fonctionnement ; – en ne comptabilisant les frais de communication dans les missions sociales que dans le cas d'une mission spécifique d'information et de plaidoyer.
--	--	---

	– enfin, le rattachement de frais de communication aux missions sociales n'est concevable que dans le cadre et les limites de l'accomplissement d'une mission spécifique d'information et de plaidoyer, définie au même titre que les autres missions sociales ; en l'absence d'une telle mission, ces coûts ont la nature de frais de fonctionnement (ou de frais d'appel).	
Emploi des réserves issues d'une collecte affectée	La plupart des organismes effectuant des collectes affectées considèrent que les sommes collectées peuvent financer les frais de fonctionnement et de recherche de fonds correspondants. Comme la Cour l'a indiqué à plusieurs reprises, un appel à dons ciblé définit une mission sociale spécifique. Dans ce cas, les sommes collectées doivent être utilisées pour cette mission sociale, sauf mention préalable figurant dans l'appel à dons. Sur ce point, la Cour observe que certains organismes soulignent la difficulté de quantifier au préalable, dès l'appel à dons, le montant des frais de fonctionnement et de traitement des dons (qui varient en fonction du volume de la collecte). Cette difficulté peut être résolue en indiquant, lors de l'appel, la possibilité pour l'organisme d'imputer de tels frais sur la collecte affectée. Une telle mention est déjà pratiquée par certains organismes pour prévenir d'une éventuelle réaffectation des sommes collectées, si celles-ci devaient se révéler supérieures aux besoins. Qu'il s'agisse des frais imputés ou d'une éventuelle réaffectation, le donateur ainsi averti au préalable peut donner en connaissance de cause. Certains organismes font également valoir l'impossibilité matérielle de mentionner ces éléments d'information lors d'appels à dons diffusés par les médias. Il suffit dans ce cas de renvoyer le donateur sur le site internet de l'organisme où les mentions nécessaires peuvent être présentées.	Autoriser l'imputation sur une collecte affectée des frais de collecte ou de traitement des dons dans le seul cas où les donateurs sont informés préalablement de cette possibilité. Rendre obligatoire l'établissement d'un compte d'emploi simplifié spécifique pour une collecte ciblée, lorsque celle-ci présente un caractère exceptionnel.
Sommes transférées à l'étranger	Certains organismes transfèrent à l'étranger, vers une structure centrale ou internationale dont ils sont membres ou qu'ils représentent, une partie des sommes collectées auprès du public. Ces versements ne doivent pas figurer systématiquement et pour leur totalité en missions sociales. Il convient en effet de distinguer deux types de contributions : – celles participant effectivement aux missions sociales de la structure centrale ou étrangère ; – celles correspondant à la partie non employée par cette structure en missions sociales. Les organismes devraient donc distinguer la part des versements effectués au profit d'une structure centrale qui relève effectivement de la catégorie des missions sociales. Cela supposerait que les organismes concernés :	En cas de transfert d'une partie des sommes collectées auprès du public vers une structure centrale ou internationale, comptabiliser dans le CER : - en missions sociales, les versements effectués pour contribuer aux missions sociales de la structure centrale ou internationale ; - en frais de fonctionnement, les autres versements (ou en mission sociale, si le financement de cette structure fait partie des missions sociales de l'organisme).

	– aient prévu dans leur objet social ou dans les moyens d'action statutaires correspondants la faculté d'agir, le cas échéant, par tiers interposé ; – définissent avec précision, dans leurs propres missions sociales, ce qui correspond au versement international, en précisant la nature des dépenses engagées par la structure étrangère au moyen d'une convention instaurant un <i>reporting</i> financier par l'organisme récepteur des fonds, selon les trois rubriques d'emploi du compte d'emploi des ressources.	Le donateur doit être informé au préalable du principe et du mode de calcul de ces transferts et il appartient aux organismes collecteurs de rendre compte de l'emploi de ces sommes.
--	--	--