

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ  
AVIS N° 2009-01 DU 5 FÉVRIER 2009

**Relatif aux règles comptables applicables  
aux fondations et fonds de dotation,  
modifiant le règlement n° 99-01**

---

**Sommaire**

1 – Périmètre des fondations soumises à des obligations comptables

1.1 - Obligations comptables

1.2 - Les fondations relevant de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 modifiée par la loi n° 90-559 du 4 juillet 1990

1.2.1 La fondation reconnue d'utilité publique

1.2.2 La fondation d'entreprise

1.2.3 La fondation sous égide ou abritée

1.3 - La fondation de coopération scientifique - Loi de programme n°2006-450 du 18 avril 2006 pour la recherche

1.4 - La fondation universitaire et la fondation partenariale - Loi n°2007-1199 du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités

1.5 - Le fonds de dotation - Loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie

2 – Définitions

2.1 - Fondations de patrimoine avec dotation

2.1.1 Dotations pérennes

2.1.2 Dotations consommables

2.2 - Fondations de flux

2.2.1 Fondations d'entreprise

2.2.2 Fondations partenariales et fondations abritées de flux

2.3 - Fondations sous égide

3 – Traitements comptables

3.1 - Fondations de patrimoine avec dotation

3.1.1 Dotations initiales

3.1.2 Dotations complémentaires

3.1.3 Maintien de la valeur des dotations pérennes

3.1.4 Comptabilisation des actifs correspondant aux dotations

3.2 - Fondations de flux

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

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

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

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

5 – Donations temporaires d'usufruit

6 – Informations complémentaires à donner en annexe

Annexe 1 - Liste des comptes de fonds propres

Annexe 2 - Liste des autres comptes spécifiques aux fondations

Annexe 3 - comptabilisation des dons, legs et donations dans les fondations

Le Collège du Conseil National de la Comptabilité réuni le 5 février 2009 a adopté le présent avis relatif aux règles comptables applicables aux fondations modifiant le règlement n° 99-01 du Comité de la réglementation comptable.

**Cet avis doit être lu avec les éléments de contexte décrits dans la note de présentation de cet avis.**

## **1 – Périmètre des fondations soumises à des obligations comptables**

La fondation est définie par la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat comme « *l'acte par lequel une ou plusieurs personnes physiques ou morales décident de l'affectation irrévocable de biens, droits ou ressources à la réalisation d'une œuvre d'intérêt général et à but non lucratif* ». La fondation est donc destinée à gérer des biens (financiers, immobiliers ...) consacrés à la réalisation et au développement d'actions d'intérêt général.

Depuis, les règles de fonctionnement des fondations ont été modifiées à plusieurs reprises pour permettre la création de nouvelles catégories de fondations.

Le cadre juridique de ces différentes fondations délimitant le périmètre du présent avis est précisé ci-après.

### ***1.1 - Obligations comptables***

L'article 18 de la loi du 23 juillet 1987 étend, à toutes les fondations reconnues d'utilité publique, les dispositions des trois premiers alinéas du II de l'article 5 de cette même loi. Le premier alinéa dispose que « *Les établissements d'utilité publique autorisés à recevoir des versements pour le compte d'œuvres ou d'organismes mentionnés au 1 de l'article 238 bis du code général des impôts, ainsi que les œuvres et organismes qui reçoivent des versements par l'intermédiaire de ces établissements, doivent établir des comptes annuels selon les principes définis au code de commerce* ».

L'article 19-9 de la loi précitée dispose notamment que « *les fondations d'entreprise établissent chaque année un bilan, un compte de résultats et une annexe* ».

Les fondations reconnues d'utilité publique comme les fondations d'entreprise sont tenues d'établir des comptes annuels selon les principes définis au code de commerce.

L'article 12 des statuts types des fondations reconnues d'utilité publique prévoit que « *la fondation établit dans les six mois qui suivent la fin de chaque exercice social des comptes annuels certifiés par un commissaire aux comptes, conformément au règlement n°99-01 du 16 février 1999 du CRC.* »

Ces mêmes obligations comptables s'appliquent aux fondations de coopération scientifique, aux fondations partenariales et aux fondations universitaires.

Les fonds de dotation doivent également établir des comptes annuels conformément à l'article 140-VI de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie.

## ***1.2 - Les fondations relevant de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 modifiée par la loi n° 90-559 du 4 juillet 1990***

### **1.2.1 La fondation reconnue d'utilité publique**

Le statut actuel de la fondation reconnue d'utilité publique a été précisé par l'article 18 de la loi du 23 juillet 1987, modifié par l'article 1 de la loi du 4 juillet 1990, qui prévoit que *« lorsque l'acte de fondation a pour but la création d'une personne morale, la fondation ne jouit de la capacité juridique qu'à compter de la date d'entrée en vigueur du décret en Conseil d'Etat accordant la reconnaissance publique. Elle acquiert alors le statut de fondation reconnue d'utilité publique »*. La reconnaissance d'utilité publique requiert donc l'autorisation de l'Etat par décret du Premier ministre contresigné par le ministre de l'Intérieur, pris après avis du Conseil d'Etat.

### **1.2.2 La fondation d'entreprise**

L'article 19 de la loi du 23 juillet 1987, modifié par les articles 4 de la loi du 4 juillet 1990 et 29 de la loi n°2002-5 du 4 janvier 2002 stipule que *« les sociétés civiles ou commerciales, les établissements publics à caractère industriel et commercial, les coopératives, les institutions de prévoyance ou les mutuelles peuvent créer, en vue de la réalisation d'une œuvre d'intérêt général, une personne morale, à but non lucratif, dénommée fondation d'entreprise »*.

### **1.2.3 La fondation sous égide ou abritée**

- **La fondation sous l'égide d'une fondation reconnue d'utilité publique**

La loi du 4 juillet 1990 qui crée la fondation d'entreprise et complète l'article 20 de la loi du 23 juillet 1987 consacre également la possibilité de créer des fondations abritées, sans personnalité morale autonome, qui consistent dans *« l'affectation irrévocable, en vue de la réalisation d'une œuvre d'intérêt général et à but non lucratif, de biens, droits ou ressources à une fondation reconnue d'utilité publique dont les statuts ont été approuvés à ce titre, dès lors que ces biens, droits ou ressources sont gérés directement par la fondation affectataire, et sans que soit créée à cette fin une personne morale distincte »*.

La loi n°2006-450 du 18 avril 2006 a prévu que les fondations de coopération scientifique peuvent être également créées par l'affectation irrévocable de leur dotation à une fondation reconnue d'utilité publique dans les conditions de l'article 20 de la loi du 23 juillet 1987. Toutefois, la fondation de coopération scientifique ainsi créée est une personne morale distincte liée par convention à la fondation affectataire à laquelle elle peut confier sa gestion.

- **Les fondations créées par l'Institut de France et les académies qui le composent**

Un avis du Conseil d'État du 25 octobre 1988 a confirmé que les libéralités avec charges effectuées au profit de l'Institut de France pouvaient porter l'appellation de fondation. Ultérieurement, l'article 38 de la loi du 18 avril 2006 a précisé que : *« les statuts de l'Institut et de chaque académie et les règlements fixant les conditions particulières de leur gestion administrative et financière sont approuvés par décret en Conseil d'État. Les dons et legs avec charges dont bénéficient l'Institut ou les académies sont autorisés par décret en Conseil d'État »*.

- **La fondation universitaire (cf. § 1.4)**

L'objet et le fonctionnement d'une fondation abritée relevant de ces trois catégories doivent obligatoirement se conformer aux statuts et en particulier avoir un objet social en conformité avec celui de la fondation qui l'abrite (principe de spécialité). Ainsi, une fondation « mère » dédiée à la santé ne pourra pas accepter des « filles » intéressées par la culture. De même une organisation redistributive pourra difficilement accueillir des fondations abritées ayant un projet opérationnel : gestion d'un musée, d'un hôpital, d'une maison de retraite, distribution de repas ou de vêtements, organisation de manifestations, etc. Totalement assujettie à la maison mère sur le plan juridique et fiscal, cette fondation bénéficie par « capillarité » des avantages de la reconnaissance d'utilité publique, notamment en ce qui concerne la déductibilité des libéralités qui lui sont consenties. Elle dispose d'une autonomie opérationnelle plus ou moins importante en matière financière, d'organisation et de communication.

### ***1.3 - La fondation de coopération scientifique - Loi de programme n°2006-450 du 18 avril 2006 pour la recherche***

Les pôles de recherche et d'enseignement supérieur, les réseaux thématiques de recherche avancée, les centres thématiques de recherche et de soins peuvent être créés sous la forme de fondation de coopération scientifique.

Cette fondation de coopération scientifique est une personne morale de droit privé à but non lucratif. Les règles relatives aux fondations reconnues d'utilité publique de la loi du 23 juillet 1987 lui sont applicables sous réserve de dispositions propres précisées par la loi du 18 avril 2006 (article L.344-11 du code de la recherche). Les statuts sont approuvés par décret. Leur dotation peut être apportée en tout ou partie par des personnes publiques. Les statuts définissent les conditions dans lesquelles une partie de la dotation peut être affectée à l'activité de la fondation.

### ***1.4 - La fondation universitaire et la fondation partenariale - Loi n°2007-1199 du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités***

- L'article L.719-12 du code de l'éducation prévoit que les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), et les établissements publics de coopération scientifique (EPCS) peuvent créer en leur sein une ou plusieurs fondations universitaires, non dotées de la personnalité morale mais ayant l'autonomie financière, résultant de l'affectation irrévocable de biens, droits ou ressources apportés par un ou plusieurs fondateurs en vue de la réalisation d'une ou plusieurs œuvres ou activités d'intérêt général et à but non lucratif conformes aux missions du service public de l'enseignement supérieur.

Ces fondations appliquent les règles relatives aux fondations reconnues d'utilité publique prévues par la loi du 23 juillet 1987, sous réserve des dispositions propres précisées par l'article précité.

- L'article L.719-13 du code de l'éducation prévoit que ces mêmes établissements ainsi que les établissements publics scientifiques et technologiques (EPST) peuvent créer des fondations partenariales, ayant la personnalité morale, seuls ou avec toutes personnes morales ou physiques, françaises ou étrangères.

Les règles relatives aux fondations d'entreprise prévues par la loi du 23 juillet 1987 modifiée par la loi du 4 juillet 1990 précitée, sous réserve des dispositions propres précisées par l'article L.719-13 du code de l'éducation leur sont applicables.

## ***1.5 - Le fonds de dotation - Loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie***

L'article 140 de la loi de modernisation de l'économie a créé le fonds de dotation. Il s'agit *« d'une personne morale de droit privé à but non lucratif qui reçoit et gère, en les capitalisant, des biens et droits de toute nature qui lui sont apportés à titre gratuit et irrévocable et utilise les revenus de la capitalisation en vue de la réalisation d'une mission d'intérêt général ou les redistribue pour assister une personne morale à but non lucratif dans l'accomplissement de ses œuvres et de ses missions d'intérêt général. »* Il peut être prévu pour une durée déterminée ou indéterminée.

Le fonds de dotation jouit de la personnalité morale à compter de la date de publication au Journal Officiel de la déclaration faite à la préfecture. Il est constitué par les dotations en capital qui lui sont apportées auxquelles s'ajoutent les dons et legs qui lui sont consentis.

## **2 – Définitions**

Selon la volonté des fondateurs exprimée dans les statuts, les fondations peuvent être classées en deux catégories : les fondations de patrimoine avec dotation et les fondations de flux (cf. tableau de synthèse en annexe 3).

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

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

### ***2.1 - Fondations de patrimoine avec dotation***

Certaines fondations sont attributaires en application de la loi du 23 juillet 1987 d'une dotation ; il s'agit des **fondations reconnues d'utilité publique** ainsi que des catégories qui appliquent les règles relatives à ces dernières, à savoir les **fondations de coopération scientifique** et les **fondations universitaires**. Les dotations de ces fondations répondent à la définition de l'article 18 de la loi du 23 juillet 1987 : *« l'acte par lequel une ou plusieurs personnes physiques ou morales décident de l'affectation irrévocable de biens, droits ou ressources à la réalisation d'une œuvre d'intérêt général et à but non lucratif »*.

Il en est de même des fonds de dotation créés par la loi du 4 août 2008.

#### **2.1.1 Dotations pérennes**

Avant la réforme de 2003, les fondations reconnues d'utilité publique avaient toutes une dotation pérenne ; la pérennité implique que la fondation n'ait pas la libre disposition des biens constituant la dotation pour l'accomplissement de son objet. Elle ne dispose que des revenus de la dotation qui doivent couvrir les charges de fonctionnement de l'organisme et le surplus participant au financement des missions sociales de la fondation.

Par ailleurs, la dotation doit pouvoir se développer et au minimum être préservée de l'érosion monétaire. Selon l'article 10 du modèle de statuts types des fondations reconnues d'utilité publique et approuvé par le Conseil d'Etat dans son avis du 2 avril 2003, *« la dotation est accrue du produit des libéralités autorisées sans affectation spéciale ainsi que d'une fraction de l'excédent des ressources nécessaire au maintien de sa valeur. Elle peut être accrue en valeur absolue par décision du conseil »*.

La réforme de 2003 a introduit la notion de dotation consommable pour les fondations reconnues d'utilité publique qui visent à financer un objet bien circonscrit et réalisable sur une période déterminée (ex : rénovation d'un édifice ; activité de recherche dans un domaine précis). Puis le régime de la consommabilité a été élargi à toutes les fondations de coopération scientifique et aux fondations universitaires. Ces trois catégories relèvent de dispositions comparables.

En principe, le fonds de dotation est créé par affectation d'une dotation pérenne. Toutefois, les statuts du fonds peuvent prévoir les modalités d'une consommabilité de la dotation.

### **2.1.2 Dotations consommables**

( i ) Le régime de consommabilité de la dotation est traduit de différentes manières dans les statuts ;

- Les fondations reconnues d'utilité publique, les fondations de coopération scientifique et les fondations universitaires disposent des biens constituant la dotation pour l'accomplissement de leur objet, c'est à dire que les ressources de la fondation se composent non seulement des revenus de la dotation, mais aussi de la partie de cette dernière qui peut être affectée statutairement au financement des actions de la fondation.

Il n'est cependant pas interdit d'accroître la dotation initiale. Dans les fondations reconnues d'utilité publique et les fondations de coopération scientifique, les statuts prévoient que la dotation est accrue du produit des libéralités acceptées sans affectation spéciale et que la dotation initiale, hors apports de l'État, peut être accrue en valeur absolue par décision du conseil. Rien n'est imposé pour les fondations universitaires.

Par dérogation, les statuts des fonds de dotation peuvent fixer les conditions dans lesquelles la dotation en capital peut être consommée.

- Les statuts des fondations reconnues d'utilité publique et des fondations de coopération scientifique précisent dans la dotation initiale, la partie non consommable qui ne peut être inférieure à 1 million d'euros pour les fondations de coopération scientifique. Le Conseil d'État a toutefois admis pour certaines fondations reconnues d'utilité publique, une partie non consommable prépondérante affichant ainsi clairement la pérennité de la fondation.

Les fondations universitaires n'ont pas de part non consommable sauf lorsque la dotation initiale est apportée par les personnes publiques : la fraction consommable de cette part de la dotation ne peut excéder 50%.

( ii ) Les dispositions sont différentes selon les fondations reconnues d'utilité publique, les fondations de coopération scientifique et les fondations universitaires concernant l'échéancier de consommation de la dotation consommable. Les fondations reconnues d'utilité publique ne doivent pas consommer la part consommable de leur dotation en moins de 5 ans.

Les statuts des fondations de coopération scientifiques et des fondations universitaires prévoient que la fraction consommable de la dotation ne peut pas excéder chaque année 20% de la part consommable de la dotation. En ce qui concerne les fondations universitaires, l'état prévisionnel annexé au budget de l'EPSCP de rattachement ne peut être voté et exécuté avec un déséquilibre supérieur à la fraction annuelle consommable de la dotation prévue par les statuts.

( iii ) Les fondations à dotations consommables créées notamment dans le domaine de la recherche et de l'enseignement supérieur ne sont pas à durée limitée. La fondation reconnue d'utilité publique ou la fondation de coopération scientifique est dissoute au plus tard à la date à laquelle la dotation est réduite à 10%, au moins, de la dotation initiale. Aucune dotation minimale n'est imposée pour les fondations universitaires.

## ***2.2 - Fondations de flux***

### **2.2.1 Fondations d'entreprise**

Certaines fondations d'entreprise créées avant 2002 devaient avoir une dotation initiale mais cette obligation a été supprimée. Ce sont désormais des fondations dites de flux relevant de l'article 19 de la loi du 23 juillet 1987, créées pour une durée déterminée qui ne peut être inférieure à cinq ans. Au lieu d'apporter une dotation initiale, les fondateurs s'engagent à verser régulièrement des ressources sur la base d'un programme d'action pluriannuel. Au cas particulier des fondations d'entreprise, l'entreprise fondatrice s'engage sur cinq ans à verser un certain montant de ressources dont le total ne peut être inférieur à 150 000 euros, garanti par une caution bancaire irrévocable. Le versement de ces ressources peut être effectué par fractions sur cette période.

### **2.2.2 Fondations partenariales et fondations abritées de flux**

Selon les dispositions statutaires ou contractuelles, ces fondations peuvent adopter le mécanisme des fondations de flux pour organiser les versements des fondateurs.

## ***2.3 - Fondations sous égide***

Le fonds constitué par l'affectation irrévocable de biens peut être géré :

- soit, comme un fonds sans dotation assimilé à une fondation de flux ;
- soit, comme un fonds de patrimoine avec dotation consommable ;
- soit, comme un fonds de patrimoine avec dotation pérenne.

## **3 – Traitements comptables**

La distinction effectuée entre la fondation de patrimoine avec dotation et la fondation de flux entraîne des conséquences du point de vue comptable dans la comptabilisation des dons, legs et donations (cf. tableau de synthèse en annexe 3).

### **3.1 - Fondations de patrimoine avec dotation**

#### **3.1.1 Dotations initiales**

La dotation initiale conditionne la création de la fondation selon les dispositions précisées au §1 et plus particulièrement au § 2.1. L'affectation irrévocable des biens, droits ou ressources, en application des dispositions de l'article 18 de la loi du 23 juillet 1987, est exprimée par le ou les donateurs, personnes physiques ou morales, de leur vivant lors de la création de la fondation ou par testament.

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

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

#### **(i) Dotations pérennes représentatives d'actifs inaliénables**

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

1022.1 – Dotations pérennes représentatives d'actifs inaliénables

1022.11 – Dotations pérennes représentatives de biens immobiliers inaliénables

1022.12 – Dotations pérennes représentatives de biens mobiliers inaliénables

1022.13 – Dotations pérennes représentatives d'autres actifs inaliénables

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

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

#### **(iii) Dotations consommables**

Les dotations ou les fractions de dotations consommables représentent des actifs destinés à être « consommés » sur la durée de vie prévue par les statuts conformément aux engagements pris par les fondateurs. Ces engagements devraient donner lieu à l'établissement d'un plan pluriannuel de consommation ou à défaut d'un budget prévisionnel annuel. Il n'y a pas lieu d'individualiser les actifs apportés et ces dotations sont comptabilisées globalement au compte 1027 « Autres fonds propres - dotations consommables ».



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

### **3.1.2 Dotations complémentaires**

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

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

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

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

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

### **3.1.3 Maintien de la valeur des dotations pérennes**

Aucune disposition d'ordre légal n'impose aux fondations l'obligation de maintenir la dotation à sa valeur. Seuls les statuts types des fondations reconnues d'utilité publique de 2003, approuvés par le Conseil d'État dans son avis du 2 avril 2003, font mention à l'article 10 du maintien de la dotation en valeur absolue. Les dispositions qui suivent concernent toutes les fondations bénéficiant de dotations pérennes.

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

### 3.1.4 Comptabilisation des actifs correspondant aux dotations

- Actifs inaliénables

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

- Actifs aliénables

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

### 3.2 - Fondations de flux

Les fondations d'entreprises, partenariales ou abritées <sup>(1)</sup> comptabilisent les ressources qui leur sont allouées en produits au compte « 752 – Versements des fondateurs » selon les modalités suivantes :

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

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

<sup>(1)</sup> Il est précisé que le schéma de comptabilisation ci-dessus s'applique aussi aux fondations abritées de flux lorsque le contrat les instituant définit un programme d'action pluri-annuel. En l'absence de tel programme, il convient de se reporter aux dispositions du paragraphe 4.1 qui prévoit le schéma de comptabilisation par la fondation abritante des ressources affectées des donateurs ou testateurs à la fondation abritée.

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

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

Les « biens, droits et ressources » affectés à la fondation abritée ne sont pas transférés juridiquement dans un patrimoine distinct de celui de la fondation abritante, ni mis en fiducie au sens des dispositions de l'article 2011 du code civil <sup>(1)</sup>, ils constituent des biens propres de la fondation abritante mais sont assortis d'une charge. Les opérations relatives à ces « biens, droits ou ressources » doivent donc être constatées dans la comptabilité générale de la fondation abritante retraçant l'ensemble de ses activités, y compris celles des fondations abritées, au travers du bilan, du compte de résultat et de l'annexe. La loi du 23 juillet 1987 ne prévoyant pas d'autres dispositions, il convient d'envisager le dispositif comptable permettant de suivre séparément la gestion de ces biens, droits et ressources.

- **Fondation abritante**

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

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

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

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

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

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

---

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

- **Fondation abritée**

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

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

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

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

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

Selon l'article 12 du décret n° 2008-326 du 7 avril 2008 relatif aux règles générales de fonctionnement des fondations universitaires : : « [...]Les comptes sont tenus selon les règles applicables aux comptes des fondations.[...] »

Par ailleurs, l'article 8 du décret précité, prévoit des dispositions budgétaires spécifiques pour les fondations universitaires abritées impliquant la production d'un état prévisionnel des recettes et dépenses et un compte rendu financier annexés respectivement au budget et au compte financier de l'établissement public à caractère scientifique, culturel et professionnel abritant. Ces comptes sont tenus selon les règles applicables aux personnes publiques.

La présentation de chaque état prévisionnel des recettes et des dépenses et de son compte-rendu financier est prévue par les dispositions du décret n°2008-618 du 27 juin 2008 en ce qui concerne les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel bénéficiant des responsabilités et compétences élargies et par les dispositions du décret n°2008-619 du 27 juin 2008 en ce qui concerne les autres établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel. Dans ces conditions, les données comptables de la fondation abritée sont donc comprises dans celles de l'établissement abritant.

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

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

L'article 18 de l'annexe au décret n° 2007-811 du 11 mai 2007 portant approbation du règlement financier de l'Institut de France et des académies prévoit des dispositions budgétaires selon lesquelles les fondations de l'Institut ou des académies établissent chacune un budget, qui est intégré, pour l'année civile, au budget de l'Institut ou de l'académie intéressée. Ces budgets sont consolidés dans un document budgétaire unique pour l'Institut ou par académie sous réserve du respect des règles applicables aux comptes de fondations de l'Institut ou des académies. Chaque subvention de l'Etat doit être retracée dans un document annexé au document budgétaire unique de l'entité concernée.

### **5 – Donations temporaires d'usufruit**

Les donations temporaires d'usufruit sont mentionnées à l'article 885 G-c du code général des impôts au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune, et l'administration fiscale a précisé le cadre de ces opérations dans l'instruction n° 7 S-4-O3 du 6 novembre 2003.

Ces donations doivent :

- prendre la forme d'une donation par acte notarié ;
- être réalisées au profit de fondations ou associations reconnues d'utilité publique ;
- être effectuées pour une durée au moins égale à trois ans ;
- porter sur des actifs contribuant à la réalisation de l'objet de l'organisme bénéficiaire qu'il s'agisse d'une contribution financière ou d'une contribution matérielle ;
- préserver les droits de l'usufruitier. En tout état de cause, les fruits doivent revenir à l'usufruitier. A titre d'exemple, aucune disposition ne doit fixer un montant maximal de revenus à percevoir par l'usufruitier ou prévoir la possibilité d'un prélèvement du nu-propriétaire sur les fruits.

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

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

### **6 – Informations complémentaires à donner en annexe**

#### **• Informations relatives aux dotations**

Tableau de suivi des dotations

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

- **Indication des variations des plus-values latentes sur les titres immobilisés (cf. tableaux présents à l'article 532.6 du règlement n° 99-03)**

- **Informations relatives aux actifs aliénables et inaliénables constitutifs des dotations**
- **Information sur la politique suivie en matière de gestion des dotations (maintien de la valeur, identification des biens, politiques d'abondement éventuelles.....)**

- **Informations relatives aux fondations abritées**

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

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

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

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

Donations reçues sur l'exercice

Donations de droit d'usage ou contributions matérielles

Conditions et montants perçus au cours de l'exercice

## ***Annexe 1 - Liste des comptes de fonds propres***

### 10. Fonds propres et réserves

#### **102. Fonds propres sans droit de reprise**

*1021. Valeur du patrimoine intégré*

1022.1 Dotations pérennes représentatives d'actifs inaliénables

1022.11 Dotations pérennes représentatives de biens immobiliers inaliénables

1022.12 Dotations pérennes représentatives de biens mobiliers inaliénables

1022.13 Dotations pérennes représentatives d'autres actifs inaliénables

1022.2 Dotations pérennes représentatives d'actifs aliénables

*1024. Apports sans droit de reprise*

*1025. Legs et donations avec contrepartie d'actifs immobilisés*

*1026. Subventions d'investissement affectées à des biens renouvelables.*

#### **1027 Autres fonds propres - dotations consommables**

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

### 103. Fonds propres avec droit de reprise

*1034. Apports avec droit de reprise*

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

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

### 105. Ecart de réévaluation

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

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

### 106. Réserves

*1062. Réserves indisponibles*

*1063. Réserves statutaires ou contractuelles*

*1064. Réserves réglementées*

*1068. Autres réserves (dont réserves pour projet associatif)*

### **11. Eléments en instance d'affectation**

*110. Report à nouveau*

*115. Résultats sous contrôle de tiers financeurs.*

### 19 Fonds dédiés

193 Fonds dédiés aux fondations abritées

194 Fonds dédiés sur subventions de fonctionnement

195 Fonds dédiés sur dons manuels affectés

197 Fonds dédiés sur legs et donations affectés

*Annexe 2 - Liste des autres comptes spécifiques aux fondations*

- 657 Subventions versées par la fondation
- 752 Versements des fondateurs (ou de l'entreprise pour les fondations d'entreprise)
- 757 Quote-part de dotations consommables virées au compte de résultat
- 6893 Engagements à réaliser sur ressources affectées des fondations abritées
- 7893 Report des ressources non utilisées des exercices antérieurs des fondations abritées



*Annexe 3 - comptabilisation des dons, legs et donations dans les fondations*

	Fonds propres et autres fonds propres	Produits
Fondations de patrimoine avec dotation - Fondations reconnues d'utilité publique - Fondations de coopération scientifique - Fondations universitaires - Fondations sous égide avec dotation - Fonds de dotation	<u>Fonds Propres :</u> <u>Dotations pérennes</u> Elles consistent en l'affectation irrévocable d'un patrimoine dans un but d'assurer la pérennité de la fondation Il n'est dès lors pas possible de diminuer la quotité de ce patrimoine. Lorsque la volonté du donateur l'autorise, la composition de ce patrimoine peut toutefois être modifiée.	Les produits de la fondation pour la réalisation de ses missions sociales proviennent en partie des revenus générés par la dotation pérenne.
	<u>Autres fonds propres</u> <u>Dotations consommables comptabilisées</u> Elles consistent en l'affectation d'un patrimoine pouvant être consommé pour les missions sociales de la fondation selon la volonté du donateur exprimé dans les statuts de la fondation.	Les produits de la fondation pour la réalisation de ses missions sociales proviennent : - Des revenus générés par la dotation ; - De la consommation d'une quote-part de la dotation selon le plan de consommation de la dotation. - Des autres produits éventuels
Fondations de flux - Fondations d'entreprise - Fondations partenariales - Fondations sous égide sans dotation	Pas de fonds propres exceptés les reports à nouveau  Les reports à nouveaux éventuels sont constatés dans les comptes de fonds dédiés	Les ressources attribuées par les fondateurs conformément au programme d'action pluri-annuel constituent les produits de la fondation.  Ils sont complétés par d'autres produits d'activité éventuels