

Billet 2005-11-01

ENREGISTREMENT COMPTABLE DES CONTRIBUTIONS VOLONTAIRES

L'objet de la comptabilité privée est de mesurer la fortune d'une entreprise. À ce titre, les apports gratuits qu'elle reçoit accroissent sa richesse et sont donc à enregistrer dans ses livres. Mais il est fort probable que, pour les bénévoles d'une association, cette préoccupation n'est pas la première, lorsqu'ils agissent : ils s'emploient à une œuvre. L'enregistrement comptable a alors pour objet d'identifier et de mesurer les contributions volontaires en tant que coûts ou moyens. Et ce principe vaut pour toutes les contributions volontaires apportées à une association dont le régime comptable est ici rappelé.

Les questions de présentation des comptes

« Les contributions volontaires sont, par nature, effectuées à titre gratuit. Elles correspondent au bénévolat, aux mises à disposition de personnes par des entités tierces ainsi que de biens meubles ou immeubles, auxquels il convient d'assimiler les dons en nature redistribués ou consommés en l'état par l'association ou la fondation. »¹.

Leur inscription, dans les comptes produits par les associations, obéit aux règles qui sont rappelées ci-après.

Les comptes annuels

L'importance des contributions volontaires dont de nombreuses associations bénéficient n'a pas échappé aux rédacteurs de la réglementation comptable. L'on procède à une distinction entre deux cas possibles, dès lors que ces contributions sont estimées significatives.

- Elles sont mentionnées dans l'annexe aux comptes annuels, le cas échéant par une description qualitative si les évaluations ne sont pas suffisamment précises.
- Elles peuvent être constatées dans la comptabilité si l'association dispose d'une organisation suffisante de leur évaluation et de leur suivi. Elles sont alors présentées, au pied du compte de résultat, tant en charges qu'en produits.

Répartition par nature de charges		Répartition par nature de ressources	
860	Secours en nature - alimentaires - vestimentaires	870	Bénévolat
861	Mise à disposition gratuite de biens - locaux - matériels,...	871	Prestations en nature
862	Prestations		
864	Personnel bénévole		

Avant cette réforme, il était admis que les contributions soient constatées dans les différents comptes de charges concernés (par exemple, en frais de personnel pour le travail des bénévoles). Cette façon de faire n'est plus possible depuis l'avis du « CRC » de 1999 ; il ne devrait toutefois pas en découler de perte d'informations puisque tous détails peuvent être fournis dans ce tableau.

Les comptes rendus financiers

Si le plan comptable des associations prévoit que les contributions volontaires soient mentionnées dans les comptes annuels, assez curieusement, l'on ne trouve pas de texte qui y fasse référence pour ce qui concerne les comptes rendus financiers que les associations doivent produire à leurs bailleurs de fonds. Et

¹ - Avis n° 99-01 du comité de la réglementation comptable du 16 février 1999 qui définit les contributions volontaires.

pourtant, les cas ne sont pas rares de projets, partiellement financés par de l'argent public et qui font appel à de telles contributions volontaires. Et l'on peut assez facilement imaginer que, pour certains projets, la comparaison de l'importance respective des fonds publics et des contributions volontaires dans le financement donne une information fort intéressante et, peut-être, surprenante.

Comme rien ne semble prévoir ni s'opposer à la fourniture de cette information dans les comptes rendus financiers aux bailleurs publics de fonds, l'on ne peut que recommander de la fournir, en utilisant la même présentation que celle retenue pour les comptes annuels : en pied du « compte de résultat », en fournissant toutes les informations nécessaires.

Mais il va de soi que la production de cette information suppose aussi la capacité de l'association à suivre les contributions volontaires en fonction de leur affectation aux différents projets menés. Et l'on retombera alors dans l'ardente nécessité de disposer d'un circuit fiable d'informations, organisé en fonction de cet objectif.

Les questions d'évaluation

Le principe de base, lorsqu'il s'agit de dons, est qu'ils sont constatés dans les comptes pour leur valeur vénale. L'idée qui sous-tend ce principe est bien celui de l'accroissement de la richesse et l'on peut en faire application au cas des contributions volontaires, qu'elles soient en nature (mise à disposition de biens) ou en travail (le bénévolat) : c'est qu'il n'y a pas de différence substantielle entre l'enrichissement et la prise en charge de coûts.

Pour la mise à disposition de biens, la chose est relativement aisée et suscite peu de commentaires ou de contestations : le bien a toujours une valeur vénale, quel qu'en soit l'usage que l'on en fera. Ce qui ne veut nullement dire que la détermination de la valeur vénale ne soulève pas de difficulté : il suffit, pour s'en convaincre, de constater la diversité des méthodes d'évaluation et de leurs résultats pour un même bien, tant qu'il n'a pas fait l'objet d'une transaction. Il reste toujours la solution du recours au bon sens qui est de tenir compte des circonstances.

- Dans certains cas, les biens sont directement évalués par la personne qui les met à disposition de l'association et, même si cette évaluation s'écarte de la stricte réalité, l'on peut s'en tenir à sa volonté.
- Dans d'autres cas, il est manifeste que la valeur vénale est nulle (par exemple : des ordinateurs hors d'âge, en ce qu'ils ont déjà quelques années), ce qui ne signifie pas qu'il en est de même de leur valeur d'usage (pour faire du courrier, il n'est pas forcément besoin du dernier et du plus puissant des ordinateurs). Il faudra alors définir cette valeur d'usage et déroger au principe de la valeur vénale.
- Il est possible, enfin, que le bien ait une valeur vénale réelle mais qu'elle soit difficile à déterminer ; l'on procédera alors par approximation car l'évaluation relève plus de l'art que de la science exacte.

Pour le bénévolat, qui se résume à du travail (à supposer que la philanthropie entre dans ce cadre), la mesure la plus habituelle est celle du temps passé ou de la mission faite, quelle que soit la personne qui le fournit.

- Si, pour le même travail ou les mêmes missions, l'association emploie des salariés et des bénévoles, l'évaluation des contributions de ces derniers pourra se faire par référence aux salaires (et, si l'on veut raisonner en coût complet, l'on y ajoutera les charges sociales et fiscales).
- Dans le cas contraire, il faudra envisager d'établir un barème comportant, pour chaque tâche ou mission, un coût que l'on retiendra alors. Le principal est qu'une « règle du jeu » existe, qu'elle soit explicite et connue de façon à éviter les inconvénients que la susceptibilité peut faire naître.

Il est probable que les principes d'évaluation des contributions apportées à l'association et les modalités de leur mise en œuvre constitueront autant de procédures contribuant au bon fonctionnement de son contrôle interne.

Les questions d'enregistrement comptable

Les biens et moyens mis à disposition

Si l'on envisage le cas des contributions en nature apportées à une association, il convient de considérer le droit dont elle dispose sur celles-ci pour pouvoir les enregistrer dans ses comptes. L'on sait, en effet, que l'inscription à l'actif suppose l'existence d'un droit de propriété ou, pour le moins, d'un de ses démembrements et que la principale dérogation à ce principe général concerne les biens compris dans le domaine d'une concession de service public. Or, dans le cas d'une mise à disposition de biens à une association, l'on s'inscrira généralement dans le cadre d'un commodat (le prêt à usage du code civil) de sorte que l'inscription à l'actif n'est guère possible. Il faut toutefois souligner que ces principes sont remis en cause avec la mise en place des nouvelles règles comptables (le « passage aux IFRS ») puisque l'on pourra porter en immobilisations les biens :

- qui procurent des avantages économiques futurs ;
- dont le coût ou la valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

En d'autres termes, et c'est un point important de cette réforme comptable, la condition de propriété disparaît : elle est remplacée par la notion de contrôle du bien, de sorte que l'on pourra établir une distinction entre le patrimoine juridique et comptable d'une entreprise.

La contrepartie de l'inscription à l'actif de la valeur vénale des biens est, normalement, un produit exceptionnel qui traduit, lorsqu'il s'agit d'un don, l'accroissement de la richesse du bénéficiaire. Mais il est également possible de considérer que l'on a affaire à une subvention d'investissement qui est alors portée dans les fonds propres et qui est rapportée au résultat au rythme de l'amortissement des biens. Ce schéma d'enregistrement est le mieux adapté, s'agissant de mise à disposition de biens, car il permet de mentionner au bilan les biens utilisés sans pour autant modifier les résultats de l'association. L'on objectera cependant que les subventions d'investissement figurent dans les fonds propres qui sont la mesure, à un instant donné, de la richesse de l'entreprise et l'on se souviendra que sous l'empire du précédent plan comptable (avant 1982) l'on retenait la situation nette comme instrument de mesure de la richesse, laquelle ne comprend pas les subventions. La solution, en l'état actuel de la réglementation, serait de mentionner, en annexe aux comptes annuels, la valeur des immobilisations mises à disposition de l'entreprise et ainsi reportée dans les capitaux propres de sorte que le lecteur puisse avoir une idée précise du patrimoine de l'association.

Si l'on s'en tient à l'avis du comité de la réglementation comptable (n° 99-01 du 16 février 1999), le schéma comptable retenu est le même que celui des concessions de service public. Si l'on suppose un bien d'une valeur de 100 et d'une durée de vie de 20 ans, l'on procédera à son amortissement annuel pour 5 et les comptes se présenteront ainsi.

		Bilan	
actif		passif	
Immobilisations	100	Droits du propriétaire (100 - 5)	95
Amortissements	-5		
Valeur nette	95	Autres fonds associatifs	95
Total actif	95	Total passif	95

Il faut préciser que cet avis ne semble viser que les commodats portant sur les biens immobiliers. Sans doute, a-t-il été estimé que ces biens présentaient systématiquement un caractère significatif et méritaient ainsi une inscription à l'actif. A notre sens, il devrait être possible de procéder de la même façon pour tous les biens mis à la disposition d'une association, dès lors qu'ils correspondent, par leur nature et leur usage, à une immobilisation.

Le principal inconvénient que l'on peut trouver à ce schéma d'enregistrement comptable du commodat est que la charge correspondant à l'usage du bien n'est pas portée dans le compte de résultat ni dans le décompte des contributions volontaires puisqu'il ne concerne que les comptes de bilan de l'association. Mais l'on pourrait imaginer, pour y remédier, que l'amortissement du bien fasse l'objet d'une écriture

pour ordre, dans les comptes destinés aux contributions volontaires.

Les autres contributions volontaires

Dès lors que les contributions volontaires ne portent pas sur la mise à disposition de biens présentant le caractère d'immobilisation (travail des bénévoles ou consommations apportées), elles sont à constater dans les comptes spécifiques créés à cet effet dans le plan comptable associatif. Si l'on considère une contribution de 50, l'écriture (qui correspond à la présentation des comptes) sera la suivante :

86... répartition par nature de charges	50	87... répartition par nature de ressources	50
---	----	--	----

L'association devra mettre en place un système de repérage, d'évaluation et d'enregistrement périodique des contributions volontaires, si elle souhaite les suivre dans sa comptabilité, parce qu'elles présentent une importance suffisante.

La principale complication qu'une association rencontrera surviendra si elle mène plusieurs projets et si elle entend identifier et suivre ces contributions pour chacun d'eux. Car il lui faudra alors :

- disposer d'une comptabilité de projet² ;
- être à même, pour chaque contribution, de savoir si elle concerne un projet ou les moyens de fonctionnement de l'association.

Il va de soi que le but poursuivi sera de fournir cette information dans les comptes produits aux sociétaires ou aux bailleurs de fonds.

S'agissant des comptes annuels, il serait probablement fort intéressant, pour une association, d'indiquer la part des contributions volontaires affectée à ses moyens de fonctionnement et celle utilisée pour l'accomplissement de projets. Il suffirait de donner cette information dans l'annexe aux comptes annuels, voire à la suite de la mention donnée de ces contributions, en pied du compte de résultat.

Pour les comptes rendus financiers produits aux bailleurs de fonds, ils gagneraient très certainement à mentionner ces contributions volontaires, ne serait-ce que pour en comparer le volume à celui des fonds publics.

L'essentiel

Dès lors que les contributions volontaires sont consistantes, l'association bénéficiaire a tout intérêt à s'organiser pour les identifier, les évaluer à leur juste prix et les enregistrer dans sa comptabilité selon une procédure à concevoir et à appliquer. Elle sera alors en mesure de produire des comptes qui en fassent ressortir l'importance et cela tant à ses sociétaires (les comptes annuels) qu'à ses bailleurs de fonds, notamment publics (les comptes rendus financiers).

² - Voir l'article consacré à ce sujet dans le n° 309 de décembre 2004.