

LES NOUVEAUX ÉTATS FINANCIERS

Les comptes annuels, composés du bilan, du compte de résultat et de l'annexe¹, permettent aux organismes sans but lucratif de structurer leur communication financière en se fondant sur du droit. Le nouveau règlement comptable² a intégré les spécificités du secteur dans le dessin des nouveaux états. Tour d'horizon des principaux changements.

Les principales évolutions liées au nouveau règlement comptable de l'Autorité des normes comptables (ANC) n° 2018-06 du 5 décembre 2018 sont identifiées dans les tableaux du bilan et du compte de résultat. Il est à noter que les tableaux présentés sont synthétisés dans le cadre de la rédaction du présent article (v. tableaux 1 et 2). Il conviendra par conséquent de se reporter au règlement pour considérer les états dans leur totalité et en suivre les prescriptions.

LE BILAN

Le bilan est un état de synthèse qui présente le patrimoine de l'entité à la clôture des comptes annuels. Il présente ses actifs – c'est-à-dire ce qu'elle possède – et ses passifs – c'est-à-dire ce qu'elle doit. Les actifs et les passifs sont classés par ordre de liquidité : du moins liquide en haut de bilan au plus liquide en bas du bilan. Ainsi, les immobilisations sont plus difficiles à transformer

en trésorerie que les fonds présents sur le compte courant de l'entité.

1. Bien reçus par legs ou donations destinés à être cédés. Les libéralités destinées à être cédées ne sont plus présentées en « engagements hors bilan ». Elles sont présentées à l'actif du bilan, jusqu'au moment de leur cession³.

2. Créances reçues par legs ou donations. En présence de comptes bancaires ou de comptes-titres à recevoir dans le cadre de libéralités, une créance spécifique est créée pour les identifier.

3. Fonds propres. Ces derniers distinguent les fonds avec et sans droit de reprise. Des rubriques de détail doivent être servies et présentent les fonds propres statutaires et les fonds propres complémentaires. Cela permet notamment d'identifier les dotations initiales et complémentaires des fondations et fonds de dotation.

4. Réserves. Les projets de l'entité sont matérialisés au sein de cette rubrique qui accueillera les affectations de résultat de l'organe délibérant.

5. Fonds propres consommables. Cette rubrique permet une lecture directe des dotations consommables des fondations et fonds de dotation.

6. Subventions d'investissement. Ces dernières figurent en dessous de la situation nette. Elles sont reprises au résultat au rythme de l'amortissement du bien qu'elles financent.

7. Fonds reportés et dédiés. Il s'agit là d'identifier les libéralités reçues par l'entité, destinées à être cédées, nettes des charges pesant sur l'entité au moment de l'acceptation de la libéralité. C'est en quelque sorte la ressource future dont disposera l'entité après la cession des libéralités reçues.

8. Dettes des legs ou donations. Cette rubrique matérialise les dettes laissées par le défunt et qui seront soldées par l'entité bénéficiaire du legs (dettes d'impôts, loyer, etc.). Figureront ici également les quotes-parts de succession que l'entité devra reverser aux légataires particuliers.

LE COMPTE DE RÉSULTAT

Le compte de résultat présente les charges et les produits engagés au titre de l'exercice écoulé. Il est organisé en rubriques permettant d'identifier la nature des produits et

1. Sur l'annexe, v. en p. 33 de ce dossier.

2. Règl. ANC n° 2018-06 du 5 déc. 2018, homologué par arr. du 26 déc. 2018, JO du 30, texte n° 51.

3. V. en p. 37 de ce numéro.

TABLEAU 1. MODÈLE DE BILAN

ACTIF	PASSIF
ACTIF IMMOBILISÉ	FONDS PROPRES
Immobilisations incorporelles	Fonds propres sans droit de reprise
Immobilisations corporelles	Fonds propres avec droit de reprise
1 Bien reçus par legs ou donations destinés à être cédés	Écarts de réévaluation
Immobilisations financières	Réserves
	Report à nouveau
	Excédent ou déficit de l'exercice
	SITUATION NETTE
	Fonds propres consommables
	Subventions d'investissement
	Provisions réglementées
	FONDS REPORTÉS ET DÉDIÉS
	PROVISIONS
ACTIF CIRCULANT	DETTES
Stocks et en-cours	Emprunts obligataires
Créances	Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit
2 Créances reçues par legs ou donations	Emprunts et dettes financières diverses
	Dettes fournisseurs et comptes rattachés
	Dettes des legs ou donations
	Dettes fiscales et sociales
	Dettes sur immobilisations et comptes rattachés
	Autres dettes
	Instrument de trésorerie
	Produits constatés d'avance
	Écarts de conversion Passif
TOTAL GÉNÉRAL	TOTAL GÉNÉRAL

des charges. Dans le nouveau règlement, la décomposition des produits affiche les différentes sources de financement des entités visées. Cette présentation permet d'identifier le modèle économique des entités et d'assurer une transparence financière. Le résultat est décomposé en trois agrégats : le résultat d'exploitation, le résultat financier et le résultat exceptionnel.

1. Produits d'exploitation. D'une manière générale, les produits d'exploitation sont distingués selon leur nature et leur financeur. Le règlement donne la définition de chacune des rubriques. On notera notamment dans le règlement :

- la distinction entre les subventions définies par la loi relative à l'économie sociale et solidaire (ESS) de 2014⁴ et les concours

publics qui sont octroyés par des financeurs publics mais dont les caractéristiques ne correspondent pas à celles des subventions ;

- l'identification des ressources de bienfaisance (dons, libéralités, mécénats) : il est à noter que, pour les entités qui bénéficient de libéralités, ce poste présente un solde net entre les produits et les charges liés au traitement des libéralités. Le détail est fourni obligatoirement en annexe ;
- la présence des ventes de biens et de services, dont notamment le parrainage et les ventes de dons en nature ;
- l'identification, dans les contributions financières reçues, des ressources provenant d'autres entités visées par le règlement. Il s'agit par exemple des aides reçues de la part de fondations d'entreprise ou de fédérations envers leurs membres.

2. Utilisations des fonds dédiés/reports en fonds dédiés. La variation des fonds dédiés est présentée en produits (reprise) et en charges (dotation), et ce avant le résultat d'exploitation, permettant ainsi une meilleure lecture de ce dernier. Auparavant, les mouvements liés aux fonds dédiés étaient présentés en bas du compte de résultat, ce qui faussait la lecture du résultat d'exploitation qui était impacté par des variations parfois significatives des fonds dédiés d'une année sur l'autre. De nombreuses entités présentaient dans leurs documents de communication les produits nets des mouvements de fonds dédiés.

3. Charges d'exploitation. Les charges sont présentées par nature. Seul poste nouveau dans le règlement, le montant des ●●●

4. L. n° 2014-856 du 31 juill. 2014, JO du 1^{er} août, art. 59, réd. L. n° 2000-321 du 12 avr. 2000, art. 9-1.

TABLEAU 2. MODÈLE DE COMPTE DE RÉSULTAT

●●● aides financières octroyées par l'entité à d'autres associations ou fondations par exemple, ou bien à des bénéficiaires conformément à son objet social.

4. Contributions volontaires en nature. Spécificité des entités visées par le règlement, les contributions volontaires en nature sont toujours valorisées en pied de compte de résultat et présentées selon deux colonnes dont les totaux sont égaux. Cependant, l'ANC a souhaité opérer la distinction entre les mises à disposition gratuite de biens et de services.

Le bilan et le compte de résultat de l'exercice représentent la synthèse des éléments comptables. Ce sont des cadres réglementaires qui ne peuvent être modifiés. Cependant, si une rubrique n'est pas servie pendant deux exercices consécutifs, elle peut alors être supprimée. De même, si l'entité souhaite apporter une précision, elle peut ajouter une ligne aux états financiers, mais elle se doit de respecter les rubriques et leur contenu.

Les évolutions dans les états financiers sont nombreuses et impacteront certaines entités. Le règlement offre aux lecteurs une meilleure lisibilité. La compréhension des états financiers et de leurs évolutions est nécessaire pour pouvoir communiquer sur ces derniers et pour les analyser. Toutes les parties prenantes sont concernées : administrateurs, membres qui les arrêteront ou les approuveront, services internes (communication, marketing, systèmes d'information), tiers financeurs (État, collectivités, donateurs, partenaires bancaires, etc.). ■

PRODUITS	CHARGES
1 PRODUITS D'EXPLOITATION	CHARGES D'EXPLOITATION
Cotisations	Achats de marchandises
Ventes de biens et services	Variation de stock
Ventes de biens	Autres achats et charges externes
<i>dont ventes de dons en nature</i>	Aides financières
Ventes de prestations de service	Impôts, taxes et versements assimilés
<i>dont parrainages</i>	Salaires et traitements
Produits de tiers financeurs	Charges sociales
Concours publics et subventions d'exploitation	Dotations aux amortissements et aux dépréciations
Versements des fondateurs ou consommations de la dotation consommable	Dotations aux provisions
Ressources liées à la générosité du public	
<i>Dons manuels</i>	
<i>Mécénats</i>	
<i>Legs, donations et assurances vie</i>	
Contributions financières	
Reprises sur amortissements, dépréciations, provisions et transferts de charges	
2 Utilisations des fonds dédiés	Reportes en fonds dédiés
Autres produits	Autres charges
RÉSULTAT D'EXPLOITATION	
PRODUITS FINANCIERS	CHARGES FINANCIÈRES
RÉSULTAT FINANCIER	
RÉSULTAT COURANT avant impôts	
PRODUITS EXCEPTIONNELS	CHARGES EXCEPTIONNELLES
RÉSULTAT EXCEPTIONNEL	
	Participation des salariés aux résultats
	Impôts sur les bénéfices
Total des produits	Total des charges
EXCÉDENT OU DÉFICIT	
CONTRIBUTIONS VOLONTAIRES EN NATURE	
Dons en nature	Secours en nature
Prestations en nature	Mises à disposition gratuite de biens
Bénévolat	Prestations en nature
	Personnel bénévole
Total	Total

AUTEUR Rudy Jardot
TITRE Expert-comptable, membre du comité « Secteur non marchand » du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-Comptables (CSOEC)



AUTEUR Irène Scolan
TITRE Expert-comptable, membre du comité « Secteur non marchand » du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables (CSOEC)