



Inspection générale
des affaires sociales

Appel à la générosité publique : Quelle transparence de l'emploi des fonds ?

RAPPORT DE CAPITALISATION

Établi par

Béatrice Buguet-Degletagne

Inspectrice générale des affaires sociales

- Novembre 2015 -

2015-023R1

SYNTHESE

L'inspection générale des affaires sociales (IGAS) dans son champ d'intervention dispose, de même que la Cour des comptes, de la compétence de contrôle du compte d'emploi des organismes faisant appel à la générosité publique. Ce compte d'emploi est l'instrument essentiel de la traçabilité de l'emploi des fonds collectés. La transparence à l'égard des donateurs a quant à elle été peu à peu accrue par des obligations de publication des comptes, qui sont venues, à partir de 2003, compléter le droit de consulter le compte d'emploi des ressources (CER), ouvert par la loi n°91-772 aux adhérents et donateurs.

Le contrôle exercé par la Cour des comptes et par l'IGAS a pour objet d'apprécier la conformité de l'utilisation des fonds à la communication adressée aux donateurs. Il a une fonction de garant au service d'un vecteur important de la cohésion sociale, soudée par la possibilité de mutualiser des apports dans un cadre de confiance. Le rôle de la puissance publique est ici de vérifier l'absence d'abus qui détournent les fonds collectés de l'utilisation convenue, altérant la confiance et portant préjudice aux donateurs comme aux organismes qui s'attachent effectivement à remplir leurs engagements.

Sur la base des derniers travaux méthodologiques de l'IGAS et de récents rapports de contrôle, ce rapport présente un état des lieux de l'efficacité du dispositif destiné à assurer la transparence de l'emploi des fonds. Il est centré en premier lieu sur le compte d'emploi des ressources, dont le format normé par le règlement comptable n°2008-12 du 7 mai 2008 n'apparaît pas optimisé, et qui ne peut assurer seul l'information des donateurs.

Il aborde en second lieu deux conditions de la traçabilité et de la transparence. L'une d'entre elles est une attention première portée à l'objet social des organismes, qui délimite en droit associatif le champ d'action licite. L'autre est constituée des obligations de publicité des comptes, mal respectées aujourd'hui et dont le cadre normatif pourrait par ailleurs être utilement complété.

Sommaire

SYNTHESE.....	3
RAPPORT.....	7
1 UN COMPTE D'EMPLOI DES RESSOURCES DIFFICILEMENT LISIBLE : L'OBJECTIF NON ATTEINT EN 2008 DE L'INFORMATION DES DONATEURS.....	8
2 AU-DELA DU COMPTE D'EMPLOI DES RESSOURCES, DES EVOLUTIONS NECESSAIRES POUR PARVENIR A UNE TRANSPARENCE EFFECTIVE	11
2.1 Malgré le rappel inséré dans le règlement comptable, l'inégal respect par les organismes de leur propre objet social	11
2.2 Un cadre normatif ayant progressivement institué des obligations de transparence et de publicité, insuffisamment respectées	13
2.2.1 Des obligations de publicité des comptes encore incomplètes et risquant aujourd'hui d'être fragilisées	13
L'articulation incertaine des obligations de publicité des comptes issues de la loi n°2003-709 et de l'ordonnance n°2015-904	15
2.2.2 Des obligations de publication des comptes mal respectées à ce jour	16
CONCLUSIONS	19
ANNEXES	21
ANNEXE 1 : LISTE CHRONOLOGIQUE DES RAPPORTS DE CONTROLE EFFECTUES PAR L'IGAS OU PAR LA COUR DES COMPTES (ETAT MAI 2015).....	23
ANNEXE 2 : MODELE DE COMPTE D'EMPLOI DES RESSOURCES ISSU DU REGLEMENT COMPTABLE N°2008-12 DU 7 MAI 2008	29

RAPPORT

L'inspection générale des affaires sociales (IGAS) dans son champ d'intervention dispose, de même que la Cour des comptes, de la compétence de contrôle du compte d'emploi des organismes faisant appel à la générosité publique.

Cette compétence a été conférée à l'IGAS par la loi n°96-452 du 28 mai 1996, à l'issue du contrôle de l'association pour la recherche sur le cancer (ARC). Dès 1990, après avoir mis à jour une affectation partielle des crédits de recherche, l'Inspection générale a mené une enquête sur cette association et ses sous-traitants. Le président-fondateur de l'ARC a tenté d'invalider l'utilisation judiciaire des constats de l'IGAS au motif que l'Inspection générale n'aurait pas compétence en la matière, comme il a tenté ultérieurement et sur d'autres points de contester la compétence de la Cour des comptes. En 1993, la Cour se saisissait à son tour du dossier. En 1996, un juge d'instruction était désigné. Cette même année, cinq ans après le vote de la loi fondatrice du 7 août 1991 qui avait instauré l'obligation d'établir un compte d'emploi annuel précisant l'affectation des dons par types de dépenses et conféré à la Cour des comptes la compétence de le contrôler, le législateur attribuait à l'IGAS la même compétence de contrôle. Aujourd'hui, les deux corps de contrôle coordonnent leur programmation.

Cette compétence de contrôle concerne les organismes sur le fondement de l'appel à la générosité publique, indépendamment de leur nature juridique. Il s'agit principalement d'associations et de fondations, mais aussi d'établissements publics industriels et commerciaux, de mutuelles, et, depuis la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie, des fonds de dotation qui choisissent de faire appel à la générosité publique.

Le contrôle des organismes faisant appel à la générosité publique¹ (OFAG) est axé sur le compte d'emploi des ressources (CER) ; ce document comptable dont la loi du 7 août 1991 impose l'établissement a pour fonction de mettre en parallèle les fonds collectés lors de l'appel à la générosité publique et leur utilisation, permettant ainsi de vérifier que celle-ci est conforme à l'objet de l'appel. L'ordonnance n° 2005-856 du 28 juillet 2005 a intégré le CER dans l'annexe des comptes annuels des associations et fondations ; le CER ressort désormais du périmètre de la certification des commissaires aux comptes. Il est l'instrument essentiel de la traçabilité de l'emploi des fonds collectés. La transparence à l'égard des donateurs a quant à elle été peu à peu accrue par des obligations de publication des comptes applicables aux organismes pouvant recevoir des dons éligibles à déduction fiscale, qui sont venues, à partir de 2003, compléter le droit de consulter le compte d'emploi des ressources, ouvert par la loi n°91-772 aux adhérents et donateurs.

Ce contrôle exercé par l'IGAS et la Cour des comptes a pour objet d'apprécier la conformité de l'utilisation des fonds à la communication adressée aux donateurs. Il a une fonction de garant au service d'un vecteur important de la cohésion sociale, soudée par la possibilité de mutualiser des apports dans un cadre de confiance. Le rôle légalement assigné à la puissance publique est de vérifier l'absence d'abus, ceux-ci détournant les fonds collectés de l'utilisation convenue², altérant la confiance et portant préjudice aux donateurs comme aux organismes qui s'attachent effectivement à leurs engagements.

¹ La notion d'appel à la générosité publique, pour partie supprimée par l'ordonnance n° 2015-904 du 23 juillet 2015, elle-même non ratifiée à ce stade, reste en vigueur puisqu'elle constitue notamment l'intitulé de la loi n° 91-772 modifiée.

² "Le don : un contrat implicite dont le CER constitue l'une des principales obligations de l'organisme bénéficiaire", Philippe Guay, Deloitte, 17 décembre 2014

Sur la base des derniers travaux méthodologiques de l'IGAS et de récents rapports de contrôle, ce rapport présente un état des lieux de l'efficacité du dispositif destiné à assurer la transparence de l'emploi des fonds. Il est centré en premier lieu sur le compte d'emploi des ressources, en second lieu sur les autres conditions de la traçabilité et de la transparence.

1 UN COMPTE D'EMPLOI DES RESSOURCES DIFFICILEMENT LISIBLE : L'OBJECTIF NON ATTEINT EN 2008 DE L'INFORMATION DES DONATEURS

De nombreux acteurs se sont exprimés en 2013 et 2014 sur la complexité du compte d'emploi des ressources. Dans le référé n°72239 du 7 mai 2015 rendu public en juillet 2015 sur le compte d'emploi des ressources des organismes faisant appel à la générosité publique³, la Cour des comptes constate que le CER normé par le règlement comptable n°2008-12 du 7 mai 2008 est peu compréhensible pour les donateurs.

Ce compte d'emploi destiné, aux termes de la loi, à présenter l'utilisation des ressources *collectées auprès du public* est structuré par le règlement comptable 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)⁴.

Lors des travaux préparatoires menés au sein du Conseil national de la comptabilité, l'IGAS soulignait en 2007-2008 qu'au lieu de se conformer à la loi qui exige expressément l'établissement d'un compte d'emploi annuel des ressources collectées auprès du public, nombre d'organismes établissaient un CER retraçant l'ensemble des produits et des charges du compte de résultat, alors dit compte d'emploi « global ». Cette lecture tronquée de la loi pourtant univoque du 7 août 1991 ne respectait ni cette loi ni l'arrêté du 30 juillet 1993 la déclinant. En l'absence de respect des normes en vigueur, les objectifs visés par le législateur n'étaient par définition pas atteints, un tel compte global ne permettant pas d'identifier l'emploi des fonds collectés.

Le règlement comptable de 2008, établi pour remplacer celui de 1999, devait en principe permettre une présentation homogène qui faisait jusque là défaut, du fait de l'application inégale de l'arrêté du 30 juillet 1993 précité. En réalité il a plutôt tendu à complexifier encore, pour les donateurs, l'appréhension des comptes d'emploi des ressources. Au surplus, l'arrêté du 30 juillet 1993 reste en vigueur et, réglementairement, les deux présentations coexistent.

La longueur des échanges menés au sein du conseil national de la comptabilité a considérablement retardé l'adoption du nouveau règlement, ce qui a en soi incité à saluer celui-ci comme un progrès. Il représente effectivement un progrès sur quelques points : ainsi, il a apporté une obligation d'information sur l'évolution des ressources non utilisées, l'imputation des coûts indirects ou la qualification des provisions.

Pour autant, les déficiences du règlement comptable de 2008 exposées dans le référé de la Cour ont fait l'objet de constats et échanges réguliers, l'IGAS constatant comme la Cour que l'actuel compte d'emploi ne constitue pas véritablement un instrument de transparence financière. Cette absence de transparence découle pour l'essentiel de l'excessive complexité de ce document comptable, et de son manque de lisibilité, de ce fait, pour le donateur.

³ « Le compte d'emploi des ressources des organismes faisant appel à la générosité publique », référé rendu public par la Cour des comptes en juillet 2015

⁴ Cf. annexe 2

L'absence de lisibilité résulte en premier lieu de la présentation, paradoxalement posée comme un élément de transparence, d'un compte d'emploi globalisé de l'ensemble des ressources dans le cas des organismes recevant des financements d'origines multiples, parallèlement à la présentation spécifique des ressources issues de la générosité publique et de leur emploi. Ce modèle constitue une scorie des positions antérieures aux débats qui ont conduit comme indiqué à rappeler l'irrégularité du modèle « global ». Dans l'absolu, la subdivision des colonnes emplois et ressources pour accueillir d'une part, les données calées sur le compte de résultat et d'autre part, les données spécifiques à la générosité publique pourrait constituer un facteur de clarification ; dans la pratique, le tableau à quatre colonnes qui en résulte est peu lisible⁵. De plus, comme le rappelle le référé, il ne permet pas la comparaison d'un exercice à l'autre.

L'absence de clarté résulte aussi de points imprécis de rédaction du règlement comptable n° 2008-12.

Dans la présentation des modalités d'établissement du CER (règlement comptable, point 2), le règlement comptable place étonnamment sur le même plan normatif la loi du 7 août 1991 et l'arrêté du 30 juillet 1993 d'une part, le règlement n° 99-03 du comité de la réglementation comptable d'autre part, pour en déduire que le CER doit « également » respecter les règles et principes d'établissement des comptes résultant de ce dernier. Or, pour autant que des écarts se présentent, la hiérarchie des normes fait prévaloir la loi de 1991 et l'arrêté de 1993, toujours en vigueur ; l'affirmation du nécessaire respect du règlement de 1999 est d'autant plus décalée que l'objet du règlement nouvellement promulgué était précisément de réformer le précédent.

Le point 2 du règlement comptable déduit de ce parallélisme abusif que le CER doit « donner une information globale de l'ensemble des ressources et des emplois » - alors même que la loi et l'arrêté ont explicitement pour objet l'établissement spécifique d'un compte d'emploi de celles des ressources qui sont issues de la générosité publique. Le règlement comptable dans sa rédaction finale respecte l'objectif de traçabilité spécifique de l'emploi de ces ressources, mais la présentation retenue en complique la lecture ; rien n'interdit donc, *a minima*, de la faire évoluer.

Ces hésitations conceptuelles se prolongent sur certains points par des rédactions floues, voire erronées, dont on donnera ici un exemple s'agissant des produits financiers. Le règlement comptable est en effet pour partie responsable d'une certaine hétérogénéité de la comptabilisation de ces produits.

Le point 1.3 du règlement comptable distingue les produits financiers provenant du placement des ressources issues de la générosité publique, rattachés à ces dernières, de ceux qui proviennent du placement d'autres ressources, mais dans une rédaction nettement moins claire que celle de l'arrêté du 30 juillet 1993. Surtout, l'explicitation littérale du tableau annexé au règlement est incohérente avec le point 1.3 de ce même règlement et en contradiction avec l'arrêté de 1993, car elle exclut les produits financiers des « autres produits liés à l'appel à la générosité publique » : le texte les écarte des ressources issues de la générosité publique pour les intégrer dans la rubrique « 4. Autres produits, dont les produits financiers ».

Cette rédaction désordonnée semble dans sa seconde partie ériger les produits financiers en produits dénués de lien avec la générosité publique, et est en tant que telle non conforme aux dispositions de l'arrêté de 1993. Elle est en outre difficilement défendable, car la gestion financière de ressources issues de la générosité publique ne saurait être considérée comme une source autonome de revenus pour l'organisme.

⁵Cf. annexe 2

Règles de comptabilisation des produits financiers	
Arrêté du 30 juillet 1993 (en vigueur)	Règlement comptable 2008-12
Liste des rubriques devant obligatoirement figurer au compte d'emploi des ressources collectées auprès du public (loi no 91-772 du 7 août 1991, art.4) : Ressources: /.../ - produits financiers; - autres produits liés à l'appel à la générosité publique ; /.../	« 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 ».
	(Tableau annexé, explicitation de la colonne 2 point 4) Les produits financiers sont classés dans la rubrique « 4. Autres produits, dont les produits financiers » et non dans la rubrique « 1. Autres produits liés à l'appel à la générosité du public ».

Le donateur n'est donc être ni clairement, ni précisément informé par le compte d'emploi des ressources dans sa version issue du règlement n°2008-12 du 7 mai 2008. Pour ces raisons, l'IGAS estime, de même que la Cour des comptes dans le référé n°72239, nécessaire de simplifier le format du compte d'emploi des ressources.

<p>L'IGAS estime, comme la Cour dans son récent référé, nécessaire de</p> <ul style="list-style-type: none"> - simplifier le compte d'emploi des ressources, afin de revenir à un format de tableau conforme à l'arrêté du 30 juillet 1993, centré sur l'emploi des seules ressources issues de la générosité publique et permettant le rapprochement des données N et N-1 ; - définir dans le règlement comptable une présentation normée de l'ensemble des produits et des charges du compte de résultat, reclassés suivant l'origine des ressources et la destination des emplois, pour, aux termes du référé, les organismes souhaitant décrire l'organisation globale de leur financement. <p>Dans l'intérêt de la clarté pour le donateur, l'intégration dans les comptes de cette présentation normée devrait au demeurant revêtir un caractère obligatoire à partir d'un pourcentage défini de ressources non issues de la générosité publique.</p>

La transparence en matière d'emploi de la générosité publique se heurte par ailleurs à des obstacles non liés au compte d'emploi des ressources.

2 AU-DELA DU COMPTE D'EMPLOI DES RESSOURCES, DES EVOLUTIONS NECESSAIRES POUR PARVENIR A UNE TRANSPARENCE EFFECTIVE

2.1 Malgré le rappel inséré dans le règlement comptable, l'inégal respect par les organismes de leur propre objet social

Les missions sociales ou dépenses opérationnelles sont définies au point 1.3 du règlement CRC 2008-12 d'une part par une décision de gestion propre, d'autre part par la conformité à l'objet statutaire de l'organisme. Cette définition est assortie d'exigences de forme ou d'ordonnancement comptable : « libellé communiquant », explicitation dans l'annexe, principe d'affectation des coûts, affectation des provisions, principe d'affectation des produits financiers.

Comme l'a rappelé la Cour des comptes, l'objectif de l'arrêté pris par le Premier ministre le 30 juillet 1993 en application de la loi n° 91-772 du 7 août 1991, et celui de la loi elle-même, sont clairs : faire apparaître ce qui, dans l'utilisation des ressources collectées grâce aux campagnes menées auprès du public, a servi directement la cause défendue ou soutenue par l'organisme au moment de l'appel, c'est-à-dire les missions sociales, par opposition aux autres frais et aux ressources mises en réserve pour une utilisation ultérieure - cette mise en réserve constituant une modalité d'emploi de ces ressources et devant être identifiée et suivie dans le compte d'emploi.

Le règlement comptable en vigueur indique que les missions sociales doivent être libellées avec concision et clarté afin de renseigner correctement les donateurs. Les constats effectués lors de différents contrôles conduisent cependant, avant tout, à apporter une attention particulière à la conformité des missions sociales avec l'objet social de l'organisme concerné, défini dans ses statuts.

Il s'agit d'un principe structurant du droit associatif, applicable à l'ensemble des associations et fondations.

L'article premier de la loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association définit l'association par son objet, et précise que sa validité est régie par les principes généraux du droit applicables aux contrats et obligations. L'article 3 de cette même loi dispose que toute association fondée sur une cause ou en vue d'un objet illicite, contraire aux lois, aux bonnes mœurs, ou qui aurait pour but de porter atteinte à l'intégrité du territoire national et à la forme républicaine du gouvernement, est nulle et de nul effet, et que le caractère non lucratif de l'association lui interdit d'avoir pour objet le partage du bénéfice retiré de ses activités. À l'exception des causes illicites énumérées, les statuts peuvent définir pour l'association tout objet, et celui-ci délimite la capacité juridique de l'association, circonscrite, conformément aux principes régissant les statuts des personnes morales, aux activités entrant dans son objet.

Or, différents contrôles menés par l'IGAS ont conduit à constater l'utilisation par certains organismes de fonds issus de la générosité publique en « missions sociales » non conformes à l'objet social de l'organisme considéré.

Ainsi, le contrôle des dépenses engagées par la Fondation Raoul Follereau pour les exercices 2009 à 2012 a-t-il relevé que l'essentiel de ces dépenses est conforme aux objectifs poursuivis par les appels à la générosité du public, mais que plusieurs actions non conformes à l'objet social de la fondation ont été financées, comme le fonctionnement de communautés religieuses dans les pays d'intervention de la fondation (5 % des missions d'aides), le soutien de l'enseignement privé hors contrat en France, ou de diverses structures sans lien avec l'objet social non confessionnel de la fondation. Le précédent contrôle mené par l'IGAS sur cette fondation en 2000 avait déjà pointé le financement de dépenses à caractère confessionnel excédant l'objet social.

Sans qu'il ait été à l'origine ciblé sur l'emploi de la générosité publique, le contrôle de la fondation Foch à Suresnes, dont l'objet social est de financer un hôpital, a par ailleurs révélé le détournement de cet objet social, la fondation s'étant systématiquement attribué sur longue période des fonds destinés à l'hôpital au lieu d'apporter des contributions à celui-ci.

Un autre contrôle a conduit à souligner spécifiquement la prudence de gestion qu'impose le respect de l'objet social des organismes ; cette prudence exclut notamment, sauf mention spécifique qui serait par extraordinaire insérée dans cet objet social, une gestion financière axée sur la recherche de profit au prix de risques excessifs. Les statuts-types édictés par le Conseil d'État pour les fondations reconnues d'utilité publique précisent, dans leur article 11, la liste des placements envisageables pour les fondations, mais ces statuts-types n'ont pas de caractère obligatoire. Quoi qu'il en soit, une stratégie financière basée explicitement sur « l'acceptation de risques », non encadrés *a minima* par la définition d'un niveau acceptable n'est pas compatible avec un objet social axé sur des buts philanthropiques.

Les contrôles menés par l'IGAS montrent que la délibération, le cas échéant, des instances statutaires sur la mise en œuvre du nouveau règlement ne conduit pas toujours ces instances à être correctement informées de l'emploi par la direction ou par la direction financière des fonds issus de la générosité publique.

Aucun des écarts mentionnés n'avait fait l'objet d'une réserve, au moins, de la part du commissaire au compte. L'utile rappel contenu dans le règlement comptable en vigueur n'a pas suffi dans les cas cités, ce qui montre que le principe essentiel de conformité de l'action d'un organisme à son propre objet social doit constituer un point d'attention tout particulier, le cas échéant lors de contrôles mais aussi lors de la certification des comptes. Bien entendu, le respect par chaque organisme de son propre objet social est, en amont, de la responsabilité première de ses instances de gouvernance.

S'agissant le cas échéant de sommes transférées à l'étranger, l'Inspection générale a souligné en 2014 dans ses échanges avec la Cour qu'il n'est en principe possible de comptabiliser en missions sociales les versements effectués à un organisme tiers et notamment étranger que si l'objet social de l'organisme de base prévoit d'agir le cas échéant par tiers interposés. À défaut de mention dans l'objet social ou dans les moyens d'action statutairement énoncés (généralement à l'article 2 des statuts), de tels versements n'apparaîtraient pas justifiés, moins encore leur comptabilisation en missions sociales. La régularité de tels versements suppose que les organismes concernés aient prévu dans leur objet social ou dans les moyens d'action statutaires correspondants la faculté d'agir le cas échéant par tiers interposés, et précisent la nature des dépenses engagées par la structure tierce, le cas échéant étrangère.

De façon générale, une attention plus grande au respect de l'objet social est une condition nécessaire à la transparence de l'emploi des fonds collectés par appel à la générosité publique.

L'IGAS souligne la nécessité pour les corps de contrôle, mais avant tout pour les organismes eux-mêmes, de prêter une attention suffisante au respect de l'objet social, qui constitue le cadre d'action licite de l'organisme.

2.2 Un cadre normatif ayant progressivement institué des obligations de transparence et de publicité, insuffisamment respectées

2.2.1 Des obligations de publicité des comptes encore incomplètes et risquant aujourd'hui d'être fragilisées

La loi fondatrice du 7 août 1991, disposant que les organismes qui font appel à la générosité du public dans le cadre de campagnes nationales⁶ doivent établir un compte d'emploi annuel des ressources collectées, et préciser notamment l'affectation des dons par type de dépenses, a institué un socle en termes de traçabilité de l'utilisation des sommes collectées. Par contre, elle exigeait peu en matière de communication de l'information ainsi établie. La seule obligation qu'elle faisait en la matière aux organismes était en effet de déposer à leur siège social le compte d'emploi annuel des ressources collectées auprès du public, et de permettre à tout adhérent ou donateur qui en ferait la demande de le consulter, modalités très insuffisantes en pratique pour atteindre l'objectif, recherché par le législateur, de transparence à l'égard des donateurs.

Une obligation de publicité des comptes annuels a été instaurée par la loi n°2003-709 du 1er août 2003, insérant un article 4-1 dans la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987. Cette obligation légale qui concerne les organismes percevant plus de 153 000 euros de dons annuels s'applique dans des conditions à déterminer par décret en Conseil d'Etat. La rédaction actualisée de l'article 4-1 de la loi n° 87-571 modifiée dispose que « *tout organisme bénéficiaire de dons de personnes physiques ou morales ouvrant droit, au bénéfice des donateurs, à un avantage fiscal doit assurer, dans des conditions déterminées par décret en Conseil d'Etat, la publicité par tous moyens et la certification de ses comptes annuels au-dessus d'un montant de dons de 153 000 euros par an* »⁷. Le champ d'application de cette disposition n'est pas constitué des organismes faisant appel à la générosité publique, mais des organismes percevant des dons ouvrant droit à avantage fiscal. Les deux champs se recouvrent pour l'essentiel - le premier étant un sous-ensemble du second dans la mesure où les organismes faisant appel à la générosité publique entrent dans le champ de l'éligibilité aux réductions fiscales défini par le code général des impôts - mais peuvent ne pas être identiques⁸.

S'agissant des associations et fondations, l'applicabilité de obligation de publicité des comptes annuels aux organismes faisant appel à la générosité publique est énoncée de façon complexe par la coordination de deux textes :

- l'article 4.1 de loi du 23 juillet 1987, modifié par l'ordonnance n°2005-856 du 28 juillet 2005, précise que les obligations de publicité énoncées ne sont pas applicables aux associations et fondations, mais renvoie à leur propos aux obligations fixées par l'article L. 612-4 du code de commerce : « *lorsque le montant annuel des dons reçus excède un seuil fixé par décret, (les associations et fondations) sont soumises aux prescriptions de l'article L. 612-4 du code de commerce* » ;

⁶ Dans sa version en vigueur jusqu'à l'ordonnance n° 2015-904 du 23 juillet 2015, non ratifiée à ce stade, qui supprime la notion de campagne nationale et lui substitue un seuil à fixer réglementairement, de façon non bornée par la loi.

⁷ L'article 5 de l'ordonnance n° 2005-856 du 28 juillet 2005 a intégré le compte d'emploi des ressources à l'annexe des comptes annuels. L'obligation édictée par la loi n° 87-571 modifiée inclut donc la publicité du compte d'emploi des ressources.

⁸ La Cour des comptes a ainsi contesté dans son rapport de juillet 2015 l'émission de reçus fiscaux par l'Orphelinat Mutualiste de la Police Nationale-assistance (Orphéopolis) au motif que cette mutuelle qui fonctionne au profit des orphelins de policiers agit statutairement au profit d'un cercle restreint de personnes et n'entrerait donc pas dans la définition jurisprudentielle de la notion d'intérêt général, notion figurant elle-même à l'article 200.1.b du code général des impôts. La Cour a fait état d'une position en ce sens de l'administration fiscale. Sur ces bases, les dons consentis à Orphéopolis et plus généralement aux mutuelles relevant du code de la mutualité ne pourraient donner lieu à réduction fiscale.

- le champ d'application explicite de l'article L. 612-4 du code de commerce⁹ est constitué d'organismes ayant reçu des subventions ; la direction des libertés publiques et des affaires juridiques (DLPAJ) du ministère de l'intérieur, interrogée sur ce point, confirme que l'article 4.1 de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 modifiée étend bien ce champ aux associations et fondations recevant des dons donnant lieu à avantage fiscal.

Réglementairement, le décret n° 2009-540 du 14 mai 2009 « portant sur les obligations des associations et des fondations relatives à la publicité de leurs comptes annuels » et un arrêté du 2 juin 2009 ont précisé les modalités obligatoires de publicité : « Les associations et fondations soumises aux prescriptions du premier alinéa de l'article L. 612-4 du code de commerce assurent la publicité de leurs comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes sur le site internet de la Direction des Journaux officiels. A cette fin, elles transmettent par voie électronique à la Direction des Journaux officiels, dans les trois mois à compter de l'approbation des comptes par l'organe délibérant statutaire, les documents mentionnés audit alinéa et, le cas échéant, ceux prévus au quatrième alinéa de l'article 4 de la loi du 7 août 1991 susvisée. Un arrêté du Premier ministre fixe les modalités de cette transmission. »¹⁰

S'agissant des organismes ayant un statut autre que celui d'association ou de fondation, le décret d'application prévu à l'article 4.1 de la loi du 23 juillet 1987 modifiée n'est pas paru à ce jour ; les obligations de publicité des comptes prévues par la loi au titre de la perception de dons ouvrant droit à avantage fiscal n'ont donc pas été précisées et le dispositif reste incomplet.

Globalement, les obligations de publicité en vigueur le sont donc au titre de la perception de dons ouvrant droit, pour les donateurs, à déductions fiscales, et non pas directement au titre de l'appel à la générosité publique, bien que les organismes faisant appel à la générosité publique soient de fait concernés ; le cadre réglementaire doit être complété par un décret applicable aux organismes qui ne sont ni des associations ni des fondations ; enfin, les modalités prévues de publication, exclusivement sur le site de la direction de l'information légale et administrative, ne rendent pas les comptes facilement accessibles aux donateurs car il faut être un donateur très informé pour avoir connaissance de l'obligation légale. Une transparence plus effective passerait par la publication des comptes sur un support réellement accessible, celui en l'occurrence que les organismes utilisent eux-mêmes pour communiquer, très généralement leur propre site Internet.

Très récemment, l'ordonnance n°2015-904 du 23 juillet 2015, qui modifie à ce stade¹¹ sur plusieurs points la loi de 1991, a instauré une obligation de publicité dans le cadre spécifique de l'appel à la générosité publique, ce qui dans l'absolu constitue un progrès. Cependant, pour les associations et fondations, l'articulation de ces obligations avec celles qu'impose la loi du 23 juillet 1987 modifiée et ses textes d'application est incertaine.

⁹ Article L612-4 du code de commerce : « Toute association ayant reçu annuellement des autorités administratives, au sens de l'article 1er de la loi du 12 avril 2000, ou des une ou plusieurs subventions dont le montant global dépasse, doit établir des comptes annuels comprenant un bilan, un compte de résultat et une annexe dont les modalités d'établissement sont fixées par décret. Ces associations doivent assurer, dans des conditions déterminées par décret en Conseil d'Etat, la publicité de leurs comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes ».

¹⁰ Décret n° 2009-540 du 14 mai 2009 portant sur les obligations des associations et des fondations relatives à la publicité de leurs comptes annuels, article 1

¹¹ Cf. supra, ordonnance non ratifiée à ce jour ; un projet de loi de ratification doit être déposé au plus tard en janvier 2016.

L'articulation incertaine des obligations de publicité des comptes issues de la loi n°2003-709 et de l'ordonnance n°2015-904

L'ordonnance n°2015-904 du 23 juillet 2015¹² supprime le droit, qu'avait tout adhérent ou donateur au titre de la loi n° 91-772 du 7 août 1991, de consulter le compte d'emploi déposé au siège social de chaque organisme. L'ordonnance dispose en lieu et place que le compte d'emploi déposé au siège social de l'organisme est « porté à la connaissance du public par tous moyens. »

La lecture de cette disposition n'est pas univoque. Les organismes ont-ils l'obligation de porter le compte d'emploi à la connaissance du public par tous moyens à leur disposition, ou bien la faculté de choisir tout moyen qui leur convient ?

Sous réserve de la loi de ratification restant à voter et des textes d'application, la seconde interprétation est probable. En effet, l'ordonnance ne comporte pas d'injonction univoque, contrairement par exemple à la loi n° 87-571 modifiée aux termes de laquelle les organismes concernés doivent assurer la publicité des comptes. Contrairement à la loi n° 87-571, l'ordonnance ne renvoie pas par ailleurs à un décret d'application devant décliner les moyens obligatoires parmi ceux envisageables.

Dans ce cadre, au titre de la loi n° 91-772 modifiée, les associations et fondations sont libres des moyens de communication du compte d'emploi. Pour autant, l'ordonnance n'abroge pas les obligations de publicité qu'impose la loi n° 87-571 modifiée aux organismes percevant des dons qui ouvrent droit à avantage fiscal. Il en résulte que, au titre de l'appel à la générosité publique, les associations et fondations doivent choisir un moyen quelconque de porter le compte d'emploi à la connaissance du public ; et que ces mêmes associations et fondations, en tant qu'elles reçoivent des dons ouvrant droit à avantage fiscal, sont soumises au décret n° 2009-540 du 14 mai 2009 qui leur impose de publier le compte d'emploi sur le site de la direction de l'information légale et administrative (DILA).

Au niveau réglementaire, ce décret n° 2009-540 vise communément la loi n° 91-772 et la loi n° 87-571 modifiée, ainsi que le code de commerce. Il serait donc abrogé en tant qu'il vise la loi n° 91-772, mais toujours en vigueur en tant qu'il décline la loi de 1987 et le code de commerce, notamment en tant qu'il est applicable aux associations et fondations recevant annuellement plus de 153 000 euros de dons ouvrant droit à avantage fiscal.

L'ordonnance semble ainsi ajouter au cadre normatif regardant les obligations de publicité, mais fragilise de fait la construction normative existante portant obligation de publicité du compte d'emploi des ressources.

Quant au droit, qu'elle supprime, pour les donateurs ou membres des organismes concernés de consulter au siège le compte d'emploi des ressources, il pouvait paraître obsolète au regard des obligations de publicité des comptes. De fait, ce droit n'avait pas nécessairement perdu son utilité : d'une part, puisque pour une partie des organismes, le décret d'application précisant ces obligations de publicité n'a pas été pris ; d'autre part, parce que les obligations de publicité ne sont pas respectées aujourd'hui par un nombre élevé d'organismes (*cf. infra*).

Ces difficultés pourront être levées par la loi de ratification en préparation. Il importe d'autant plus de ne pas fragiliser les obligations en vigueur que celles-ci sont, de toute façon, minimales. L'accessibilité effective des comptes pour les donateurs n'est en effet qu'imparfaitement assurée par la publication sur le site de la DILA, obligation dont les donateurs n'ont généralement pas connaissance. Il serait pertinent de la compléter par une obligation de publication sur le site des organismes, support aujourd'hui banalisé de communication.

¹² En l'état actuel de ce texte puisque l'ordonnance n'est pas ratifiée à ce jour. L'article 62 de la loi n° 2014-856 du 31 juillet 2014 relative à l'économie sociale et solidaire, base de l'habilitation législative, dispose que le projet de loi portant ratification devra être déposé devant le Parlement au plus tard le dernier jour du sixième mois suivant la publication de l'ordonnance, soit en l'occurrence avant le 31 janvier 2016.

D'autres solutions sont possibles mais sans doute plus lourdes. Dans son rapport de 2008 sur la gouvernance et le financement des structures associatives¹³, le député Pierre Morange estimait à propos des associations recevant des subventions supérieures à 153 000 euros "bien peu opérationnelle", en termes de transparence, la mise en ligne des comptes sur un site géré par le Journal officiel, et préconisait la mise en place d'un site unique public présentant les comptes et les bilans d'activité selon un schéma unifié.

2.2.2 Des obligations de publication des comptes mal respectées à ce jour

Les travaux méthodologiques menés régulièrement par l'IGAS, en dernier lieu au premier trimestre 2015, montrent que les obligations de publicité des comptes en général et du compte emploi-ressources en particulier ne sont respectées que par une partie des organismes.

Dans un recensement de 563 associations et fondations faisant appel à la générosité publique effectué par l'Inspection début 2015, **seules 44 % avaient publié leurs comptes 2013 ou 2014 sur le site de la DILA**. Ce pourcentage est à peine plus élevé (46%) si l'on prend en compte les quelques organismes ayant publié leurs comptes non pas sur le site de la DILA, mais sur leur site Internet ou sur un site tiers¹⁴.

Ce pourcentage est plus bas encore que celui qui ressortait du recensement effectué par l'IGAS en 2012 (57% des associations et fondations recensées à cette date publiaient leurs comptes au Journal officiel ou au moins sur leur site Internet).

En 2015, on dénombre 309 associations ou fondations n'ayant pas publié leurs comptes 2013 ou 2014. Parmi elles, 226 n'ont jamais publié de comptes pour la période vérifiée (2007-2015). Les autres ont publié des comptes antérieurement à 2013, à une périodicité erratique :

- 74 n'ont pas publié sur le site de la DILA leurs comptes 2013 ou 2014, mais avaient publié, pour la plupart ponctuellement, des comptes antérieurs ;
- quelques-unes, parmi celles qui n'ont pas publié leurs comptes 2013 ou 2014, avaient, pour les exercices antérieurs, publié des comptes sur le site IDEAS (3 organismes) ou sur leur propre site Internet (4 organismes).

Au-delà des obligations légales et réglementaires, une petite partie des organismes publie les comptes sur leur propre site Internet. Cette démarche de transparence est menée par 37 associations et fondations dans le panel considéré.

¹³ Assemblée Nationale, Rapport d'information n° 1134, 1er octobre 2008

¹⁴ Quelques organismes avaient publié leurs comptes sur le site d'IDEAS.

Tableau 1 : Etat des lieux de la publication des comptes en février 2015

Comptes 2013 ou 2014	Nombre d'organismes (associations et fondations)	% dans le total des associations et fondations recensées
Nombre d'organismes ayant publié leurs comptes au Journal officiel (JO, site de la DILA)	245	44%
Nombre d'organismes n'ayant pas publié leurs comptes au JO mais ayant publié leurs comptes sur leur site Internet	7	1,5%
Nombre d'organismes n'ayant pas publié leurs comptes au JO ni sur leur site Internet mais ayant publié leur comptes sur le site Internet d'IDEAS	3	0,5%
Nombre d'organismes ayant publié leurs comptes quel que soit le support	254	46%
Nombre d'organismes n'ayant pas publié leurs comptes	309	54%

Source : Source : IGAS, avril 2015

Au total, moins de la moitié des associations et fondations recensées avaient donc en avril 2015 publié leurs comptes 2013 (ou 2014).

De plus, parmi les associations et fondations qui publient leurs comptes, certaines les publient sans CER, alors même que ce compte d'emploi est obligatoirement intégré à l'annexe des comptes annuels des associations et fondations. Ce constat signifie soit que les comptes de ces organismes ne comportent pas de compte d'emploi des ressources, soit que les associations ou fondations concernées auraient transmis à la DILA des comptes tronqués par rapport à la version complète soumise à la certification du commissaire aux comptes.

Comme cela a été exposé par la Cour notamment dans le rapport d'octobre 2007 relatif à la qualité de l'information financière communiquée aux donateurs, en ce qui concerne le compte d'emploi, le commissaire aux comptes devait simplement jusqu'à l'ordonnance du 28 juillet 2005¹⁵ qui a intégré pleinement le compte d'emploi aux documents comptables, « vérifier la cohérence et la concordance de l'information présentée avec les documents comptables de l'organisme audité dans le cadre de la mission légale de contrôle des comptes, rappeler toute réserve formulée sur les comptes annuels qui a une incidence sur les informations présentées et mentionner, sous forme d'observation, toute anomalie le conduisant à considérer que les informations mentionnées n'ont pas été établies sur la base des documents comptables de l'association ». L'ordonnance de 2005 conduit à attendre que les commissaires aux comptes certifient désormais le compte d'emploi au même titre que les autres éléments de l'annexe. Par ailleurs, la certification sans réserve des comptes exige *a minima* leur complétude et notamment la production du compte d'emploi comme de l'annexe fournissant les informations relatives à son élaboration. Les diligences des commissaires aux comptes, présents dans chacun des organismes au-delà du seuil normatif de dons ou subventions publiques, sont essentielles en ce qu'elles concernent les comptes dans leur ensemble, étant donnée l'exigence de concordance entre le compte d'emploi et les comptes qui découle de la loi de 1991. Elles sont essentielles aussi concernant le compte d'emploi des associations et fondations au plus tard depuis l'ordonnance du 28 juillet 2005.

¹⁵ 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

Or, le commissaire aux comptes n'est pas aujourd'hui garant du respect des obligations de publication des comptes. Ce constat est très préoccupant car l'emploi transparent des ressources issues de la générosité publique dépend de la vigilance qui l'accompagne. De plus, la certification apportée par le commissaire aux comptes est un élément que les organismes présentent fréquemment comme un gage de qualité.

Les organismes de labellisation qui se présentent comme des garants de qualité n'assurent pas non plus systématiquement le respect des obligations de publication des comptes.

Parmi les 563 associations et fondations répertoriées, 166 détiennent un label ou sont affiliées à un organisme de promotion de la générosité publique : le Comité de la Charte et/ou IDEAS, Info Don, France générosités ou l'IDAF, structures qui communiquent sur la transparence en matière d'utilisation des dons.

Pourtant, sur ces 166 associations et fondations labellisées ou membres de l'un de ces organismes, près de la moitié (77, soit 46 % des associations et fondations labellisées recensées) ne respectent pas en tout ou en partie leurs obligations de publication de comptes sur le site de la DILA : certaines n'y ont jamais publié leurs comptes, d'autres n'ont publié que les comptes d'exercices anciens.

Dans le référé rendu public en juillet 2015, la Cour des comptes recommande de 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.

L'IGAS recommande également une telle mesure, garante de transparence. Dans le cadre normatif existant, elle souligne, en amont, la nécessité d'une vigilance systématique des commissaires aux comptes quant au respect des obligations de publication et à la complétude des comptes publiés. Il semblerait par ailleurs cohérent que ce point soit systématiquement vérifié par les organismes de labellisation.

CONCLUSIONS

En matière d'appel à la générosité publique, la traçabilité et la transparence de l'emploi des fonds sont des enjeux majeurs, puisque le bon fonctionnement repose sur la confiance. Les donateurs ont le droit de pouvoir suivre l'emploi de leurs dons ; les organismes qui font un travail de qualité ont le droit de ne pas voir la confiance générale altérée par une impression d'opacité. Lors des débats tenus au moment de l'adoption de la loi n° 91-772 du 7 août 1991, Kofi Yamgnane, secrétaire d'État aux affaires sociales et à l'intégration, observait que l'encadrement de ce secteur répondait « à l'attente du public et à celle de la plupart des organismes concernés, [...] désireux de renforcer leur crédibilité vis-à-vis des donateurs »¹⁶. Au surplus, les dépenses fiscales consenties par l'Etat au bénéfice des donateurs et par leur intermédiaire au bénéfice des organismes recevant des libéralités, en croissance régulière¹⁷, justifient elles aussi des obligations de traçabilité et de transparence.

S'agissant du CER dans sa forme issue du règlement comptable n° 2008-12, des progrès sont possibles et souhaitables en termes de simplicité et de lisibilité, dans le respect de la loi du 7 août 1991 et de l'arrêté du 30 juillet 1993. Des progrès sont également possibles et souhaitables en matière de communication financière, comme le note le référé rendu public en juillet 2015 par la Cour des comptes. Lors de travaux méthodologiques communs menés en 2014 par les deux corps de contrôle, l'Inspection générale avait souligné à cet égard la nécessité d'une communication sous un format simplifié par rapport au modèle complexe issu du dernier règlement comptable, mais restant normé de façon à assurer tant l'adéquation des données produites à la comptabilité de base que la comparabilité, pour les donateurs, entre les organismes. L'IGAS estime comme la Cour que la conformité de ce document aux données figurant dans le compte d'emploi et son annexe devrait être attestée par un visa du commissaire aux comptes.

S'agissant du cadre normatif qui pose des obligations de transparence, il est nécessaire de veiller à ce qu'il soit respecté plus que ce n'a été jusqu'ici le cas. L'article 78 de la loi du 31 juillet 2014 instaure à cet égard une possibilité d'injonction judiciaire : « A la demande de tout intéressé, le président du tribunal, statuant en référé, peut enjoindre sous astreinte aux dirigeants de toute association mentionnée au premier alinéa d'assurer la publicité des comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes. » Il est nécessaire également d'assurer la cohérence du cadre normatif, et de le compléter ; tout particulièrement, l'obligation de publication des comptes sur le site de la DILA pourrait très utilement être assortie d'une obligation de publication des comptes sur le site des organismes faisant appel à la générosité publique, afin de garantir aux donateurs une accessibilité effective de ces données ; une petite partie des organismes procède d'ores et déjà à cette publication.

¹⁶ Sénat, séance du 5 juillet 1991 (JO, débats, p. 2501)

¹⁷ Cf. le rapport sur "Les règles de territorialité du régime fiscal du mécénat", remis en février 2013 par Gilles Bachelier, conseiller d'Etat : "Le coût de la dépense fiscale relative aux dons faits par des particuliers (article 200 du CGI) est passé de 835 millions d'euros en 2007 à 1,09 milliard en 2011 et est estimé à 1,3 milliard en 2013 /.../. La réduction d'impôt au titre des dons faits par les entreprises (article 238 bis du CGI) a également augmenté de manière soutenue depuis la réforme de 2003, passant de 90 millions en 2004 à 235 millions d'euros en 2007, puis à 570 millions d'euros en 2011. Enfin, la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A du CGI est passée de 40 millions d'euros en 2008 à 86 millions en 2011. Elle concernait 25100 ménages en 2011. Au total, le coût agrégé des trois dispositifs fiscaux a plus que doublé entre 2007 et 2013. Il s'élève aujourd'hui à environ 2 milliards d'euros".

Enfin, les rapports de contrôle eux-mêmes ont pour fonction de contribuer à rendre compte aux donateurs de l'emploi de la générosité publique. L'IGAS estime que devrait figurer dans la communication financière des organismes la mention du dernier contrôle effectué, accompagnée d'un résumé établi par les corps de contrôle de la teneur de leurs observations. Il est en effet irréaliste d'exiger de la plupart des donateurs une attention institutionnelle qui les conduirait à suivre régulièrement les travaux de la Cour et de l'IGAS. Au surplus, la médiatisation afférente à quelques organismes pris gravement en défaut fait injustement peser sur l'ensemble d'un secteur un risque de discrédit général. Le vecteur opérant d'information est, outre les sites des corps de contrôle, la communication que les organismes adressent à leurs donateurs : une insertion obligatoire, dans ces documents, des principaux constats établis garantirait une information réelle et banalisée. Une proposition de loi a au demeurant déjà été déposée en ce sens¹⁸.

Signataire du rapport

Béatrice Buguet-Degletagne

¹⁸ Proposition de loi tendant à renforcer la confiance des donateurs et mécènes envers les associations faisant appel à la générosité publique, session 2009-2010, texte n° 28 (2009-2010) d'Adrien Gouteyron

ANNEXES

- Annexe 1 Liste chronologique des rapports de contrôle effectués par l'IGAS ou par la Cour des comptes
- Annexe 2 Modèle de compte d'emploi des ressources issu du règlement comptable n°2008-12 du 7 mai 2008

ANNEXE 1 : LISTE CHRONOLOGIQUE DES RAPPORTS DE CONTROLE EFFECTUES PAR L'IGAS OU PAR LA COUR DES COMPTES (ETAT MAI 2015)

Organisme	Cour des comptes	IGAS	Date de parution	Contrôle antérieur, le cas échéant
Association pour la recherche sur le cancer (ARC), contrôle de l'exercice 1993	X		mars 1996	
Association française contre les myopathies (AFM), contrôle de l'exercice 1993	X		mars 1996	
Croix rouge française		X	1998	
Fondation pour la recherche médicale		X	1998	
Association française pour la recherche génétique – Fédération des maladies orphelines		X		
Médecins sans frontières (MSF), contrôle des exercices 1993-1995	X		novembre 1998	
Association Les orphelins apprentis d'Auteuil		X	1999	
Ligue nationale contre le cancer, contrôle des exercices 1993-1995		X	octobre 1999	
Association Raoul Follereau		X	2000	
Association France Alzheimer		X	2000	
Association Les petits frères des pauvres		X	2000	
Œuvre nationale du Bleu de France, contrôle des exercices 1993-1996 Rapport public thématique : L'effort de solidarité nationale à l'égard des anciens combattants.	X		mai 2000	
Le souvenir Français, contrôle des exercices 1993 à 1997 Rapport public thématique : L'effort de solidarité nationale à l'égard des anciens combattants	X		mai 2000	
Fonds SIDACTION, contrôle des exercices 1994 à 1996	X		décembre 2000	
Association SOS Villages d'enfants		X	2001	
Association des Paralysés de France		X	2001	
Association Mouvement pour les villages d'enfants		X	2001	
Association Médecins du monde, contrôle des exercices 1993-1996	X		juillet 2001	
Association La mie de pain		X	2002	
Fondation de France, contrôle des exercices 1994 à 1998	X		juillet 2002	
Société protectrice des animaux (SPA), contrôle des exercices 1993 à 1999	X		décembre 2002	
Œuvres hospitalières françaises de l'Ordre de Malte		X	2003	
Association AIDES		X	2003	
Comité Perce-Neige, contrôle des exercices 1998 à 2000	X		juin 2003	
Les Restaurants du Cœur- Les Relais du Cœur, contrôle des exercices 1997 à 2001	X		octobre 2003	

Associations "Cœur des Haltes" Cœur de Femmes" "Les Haltes des amis de la rue"		X	2004	
Fédération française de cardiologie, contrôle des exercices 1997 à 2002		X	juillet 2004	
Comité français pour l'UNICEF, contrôle des exercices 1998 à 2001	X		juillet 2004	
Association française contre les myopathies (AFM), contrôle des exercices 1994 à 2001	X		juillet 2004	mars 1996
Association pour la recherche sur le cancer (ARC), contrôle des exercices 1998 à 2002	X		février 2005	mars 1996 CC
Association européenne contre les leucodystrophies (ELA)		X	2005	
Comité d'études, d'éducation et de soins auprès des personnes polyhandicapées (CESAP)		X	2005	
Association La voix de l'enfant		X	2005	
Secours populaire français, contrôle des exercices 2001, 2002 et 2003		X	octobre 2005	
Fondation Abbé Pierre pour le logement des défavorisés, contrôle des exercices 1999 à 2003	X		juin 2006	
Association France Alzheimer et maladies apparentées, contrôle des exercices 2000 à 2003	X		juin 2006	
Comité inter-mouvements auprès des évacués (CIMADE)		X	2007	
L'aide française aux victimes du tsunami du 26 décembre 2004 (32 organismes), contrôle des exercices 2004 à 2005 Rapport public thématique	X		janvier 2007	
Fondation Aide à toute détresse-ATD quart monde, contrôle des exercices 2002 à 2004	X		février 2007	
Association Le Secours Catholique, contrôle des exercices 2002 à 2004	X		février 2007	
Banque alimentaire de Paris et d'Ile-de-France Rapport public thématique: Les personnes sans domicile	X		mars 2007	
Fédération française des banques alimentaires Rapport public thématique: Les personnes sans domicile	X		mars 2007	
Ligue nationale contre le cancer, contrôle des exercices 2000 à 2005	X		octobre 2007	octobre 1999 CC
Contrôle des frais de collecte de l'Association Internationale pour la Recherche sur la Maladie d'Alzheimer (AIRMA), contrôle des exercices 2004 à 2007 Rapport thématique : contrôle des frais de collecte		X	Juillet 2008	
Contrôle des frais de collecte de l'Association pour la Recherche sur la Dégénérescence Maculaire Liée à l'Age (ARDMLA) Rapport thématique : contrôle des frais de collecte		X	2008	
Fédération Française de Cardiologie, contrôle des exercices 2004 à 2007 Rapport thématique : contrôle des frais de collecte		X	juillet 2008	juillet 2004 IGAS
Association France Alzheimer, contrôle des exercices 2005 et 2006 Rapport thématique : contrôle des frais de collecte		X	juillet 2008	juin 2006 CC

Contrôle des frais de collecte de la Nouvelle Association Française des Sclérosés en Plaques (NAFSEP)		X	2008	
Association SIDACTION contrôle des exercices 2004 à 2006 Rapport thématique : contrôle des frais de collecte		X	Juillet 2008	Décembre 2000 CC
Association sociale nationale et internationale tzigane (ASNIT)		X	2008	
Contrôle des modalités et frais d'appel à la générosité publique dans plusieurs OFAG du secteur de la santé Rapport thématique		X	2008	
Amnesty international France, contrôle des exercices 2001-2002 à 2005-2006	X		décembre 2008	
Association Villages du Monde pour enfants		X	2009	
Fondation d'Auteuil, contrôle des exercices 2004 à 2006	X		mars 2009	1999 IGAS
Association France Alzheimer et maladies apparentées- Union nationale des associations Alzheimer (suivi des observations), contrôle des exercices 2004 à 2007	X		juin 2009	juin 2006 CC juillet 2008 IGAS
Association Sidaction (suivi des observations), contrôle des exercices 2001 à 2007	X		juin 2009	décembre 2000 CC Juillet 2008 IGAS
Les Restaurants du Cœur - les Relais du Cœur (suivi des observations), contrôle des exercices 2003-2004 à 2006-2007	X		juin 2009	octobre 2003 CC
Comité Perce-Neige (suivi des observations), contrôle des exercices 2001 à 2007	X		juin 2009	juin 2003 CC
La société protectrice des animaux (SPA), contrôle des exercices 2003 à 2007	X		septembre 2009	décembre 2002
Fondation Hôpitaux de Paris – Hôpitaux de France, contrôle des exercices 2005 à 2007	X		février 2010	
Fondation pour l'enfance, contrôle des exercices 2004 à 2008	X		avril 2010	
Fondation Mouvement pour les villages d'enfants		X	2011	
L'emploi des fonds collectés par les associations en faveur des victimes du tsunami du 26 décembre 2004. Situation au 31 décembre 2008 (29 organismes), contrôle des exercices 2005 à 2008	X		janvier 2011	
Foyer de Cachan, contrôle des exercices 2007 à 2009	X		juillet 2011	
Le parrainage international (14 organismes) Rapport public thématique	X		mars 2012	

Greenpeace France, contrôle des exercices 2007 à 2010	X		Octobre 2012	
Fondation Nicolas Hulot pour la nature et l'homme, contrôle des exercices 2005 à 2010 Rapport public thématique	X		octobre 2012	
Secours populaire français, contrôle des exercices 2007 à 2010	X		décembre 2012	octobre 2005 IGAS
L'aide française à Haïti après le séisme du 12 janvier 2010 (7 organisations humanitaires), contrôle des exercices 2010 à 2011	X		janvier 2013	
Fondation Institut Pasteur, contrôle des exercices 2009 à 2011		X	avril 2013	
Fondation pour la recherche médicale, contrôle des exercices 2002 à 2010	X		mai 2013	
Fédération française des associations de chiens guides d'aveugles (FFAC), contrôle des exercices 2008 à 2011	X		septembre 2013	
Fondation Raoul Follereau, contrôle des exercices 2009 à 2012		X	avril 2014	2000 IGAS
Union nationale des aveugles et déficients visuels (UNADEV), contrôle des exercices 2008 à 2011	X		janvier 2014	
Association et fondation Valentin Haüy, contrôle des exercices 2011 à 2013		X	2015	
Ligue nationale contre le cancer	X		2015	octobre 1999CC octobre 2007 CC
Institut Curie	X		2015	
Orphéopolis	X		2015	

CONTROLES IGAS CONCERNANT DES OFAG MAIS MENES SUR UN FONDEMENT AUTRE OU PLUS LARGE

N° du produit	Titre du produit	Auteurs	Statut du produit
IGAS, rapport N°RM2013-156 / IGA N° 13-017/12-114/04	Contrôle de la fondation Maréchal Foch (Pour mémoire, car le contrôle ne comprenait pas l'examen du compte d'emploi des ressources)	IGAS : Béatrice BUGUET IGA : Philippe DEBROSSE	Public
2013-112R	Contrôle de l'association vaincre l'autisme (Pour mémoire, car le contrôle ne comprenait pas l'examen du compte d'emploi des ressources)	Roland CECCHI- TENERINI Nathanaël ABECERA Vincent MARSALA	Terminé
2013-112R2	Contrôle de l'association vaincre l'autisme (idem)	Roland CECCHI- TENERINI Nathanaël ABECERA Vincent MARSALA	Version mise en ligne
RM2012-139P	Appel à la générosité publique: contrôle du compte d'emploi des ressources de l'Institut Pasteur	André BERNAY Béatrice BUGUET	Public

CONTROLES COUR DES COMPTES CONCERNANT DES OFAG MAIS MENES SUR LE FONDEMENT DE L'ARTICLE L.111-8 TROISIEME ALINEA DU CODE DES JURIDICTIONS FINANCIERES

Fondation Nicolas Hulot pour la nature et l'homme, contrôle des exercices 2005 à 2010

Cour des comptes, Rapport public thématique: La Fondation Nicolas Hulot pour la nature et l'homme. Exercices 2005 à 2010. La Documentation française, octobre 2012, 116 p.

Fondation Vinci pour la cité, contrôle des exercices 2010 à 2011

Cour des comptes, Rapport sur un organisme bénéficiant de dons : Fondation Vinci pour la cité. Exercices 2010 à 2011. La Documentation française, mai 2013, 59 p.

Institut Curie, contrôle des exercices 2009 à 2013

**ANNEXE 2 : MODELE DE COMPTE D'EMPLOI
DES RESSOURCES ISSU DU REGLEMENT
COMPTABLE N°2008-12 DU 7 MAI 2008**

Tableau 1 : Modèle de tableau de compte d'emploi annuel des ressources globalisé avec affectation des ressources collectées auprès du public par type d'emplois

EMPLOIS	Emplois de N = compte de résultat (1)	Affectation par emplois des ressources collectées auprès du public utilisées sur N (3)	RESSOURCES	Ressources collectées sur N = compte de résultat (2)	Suivi des ressources collectées auprès du public et utilisées sur N (4)
			REPORT DES RESSOURCES COLLECTEES AUPRES DU PUBLIC NON AFFECTEES ET NON UTILISEES EN DEBUT D'EXERCICE		T 1
1 – MISSIONS SOCIALES*		S T1	1 – RESSOURCES COLLECTEES AUPRES DU PUBLIC		T 2
1.1. Réalisées en France - Actions réalisées directement - Versements à d'autres organismes agissant en France			1.1. Dons et legs collectés - Dons manuels non affectés - Dons manuels affectés - Legs et autres libéralités non affectés - Legs et autres libéralités affectés		
1.2. Réalisées à l'étranger - Actions réalisées directement - Versements à un organisme central ou d'autres organismes			1.2. Autres produits liés à l'appel à la générosité du public		
2 – FRAIS DE RECHERCHE DE FONDS 2.1. Frais d'appel à la générosité du public 2.2. Frais de recherche des autres fonds privés 2.3. Charges liées à la recherche de subventions et autres concours publics		S T2	2 – AUTRES FONDS PRIVES		
3 – FRAIS DE FONCTIONNEMENT		S T3	3 – SUBVENTIONS & AUTRES CONCOURS PUBLICS		
		T 3 = ST1+ST2+ST3	4 – AUTRES PRODUITS		
I - TOTAL DES EMPLOIS DE L'EXERCICE INSCRITS AU COMPTE DE RESULTAT			I - TOTAL DES RESSOURCES DE L'EXERCICE INSCRITES AU COMPTE DE RESULTAT		
II - DOTATIONS AUX PROVISIONS			II - REPRISES DES PROVISIONS		
III – ENGAGEMENTS A REALISER SUR RESSOURCES AFFECTEES			III – REPORT DES RESSOURCES AFFECTEES NON UTILISEES DES EXERCICES ANTERIEURS		
			IV – VARIATION DES FONDS DEDIES COLLECTES AUPRES DU PUBLIC (cf tableau des fonds dédiés)		T 4
IV – EXCEDENT DE RESSOURCES DE L'EXERCICE			V – INSUFFISANCE DE RESSOURCES DE L'EXERCICE		
V – TOTAL GENERAL			VI – TOTAL GENERAL		T 2 + T 4
V – Part des acquisitions d'immobilisations brutes de l'exercice financées par les ressources collectées auprès du public		T 5			
VI – Neutralisation des dotations aux amortissements des immobilisations financées à compter de la première application du règlement par les ressources collectées auprès du public		T 5 bis			

VII – Total des emplois financés par les ressources collectées auprès du public		T 6 = T3+T5 - T5bis	VI – Total des emplois financés par les ressources collectées auprès du public		T 6
			SOLDE DES RESSOURCES COLLECTEES AUPRES DU PUBLIC NON AFFECTEES ET NON UTILISEES EN FIN D'EXERCICE		T 7 = T1+T2+T4 - T6
EVALUATION DES CONTRIBUTIONS VOLONTAIRES EN NATURE					
Missions sociales Frais de recherche de fonds Frais de fonctionnement et autres charges	-----		Bénévolat Prestations en nature Dons en nature	-----	
Total			Total		