



Fusion, scission, apport partiel et dévolution dans le secteur associatif : comment les comptabiliser ?

(Juin 2023)

Les opérations de restructuration dans le secteur associatif sont définies, dans leur cadre juridique, par la loi n° 2014-856 du 31 juillet 2014 relative à l'économie sociale et solidaire. Celle-ci recouvre trois situations distinctes : **la fusion, la scission et l'apport partiel d'actif**, ayant chacune pour objectif, selon des modalités différentes, d'assurer la **continuité** des activités associatives.

La **dévolution** constitue, quant à elle, la volonté de transmission d'un patrimoine (matériel et/ou pécunier) à l'issue de la **cessation** des activités de l'association, matérialisée par sa liquidation. Les modalités de dévolution sont soit définies dans les statuts, soit organisées par le dernier organe délibérant ayant prononcé la dissolution.

Si l'organisation juridique de ce type d'opérations est généralement bien définie, les impacts comptables sont souvent mal maîtrisés et sujets à interprétation.

Les différents types d'opérations

Pour définir l'enregistrement comptable adéquat, il convient au préalable de bien cerner les implications de chacun de ces actes juridiques

La fusion

La fusion est une opération juridique qui permet de mettre en commun le patrimoine et les activités de plusieurs associations en une seule, soit par :

- **une fusion-absorption**, c'est-à-dire la transmission complète des droits et obligations d'une entité qui disparaît au profit d'une structure bénéficiaire déjà existante ;
- **une fusion-crédation** impliquant la transmission universelle de patrimoine, en général de plusieurs entités, au profit d'une structure spécifiquement créée à cet effet.

Dans les deux cas, la fusion entraîne la disparition de la ou des entités absorbée(s) à la date de réalisation définitive de l'opération, par le biais d'une dissolution sans liquidation.

La scission

A l'instar de la fusion, la scission implique la disparition d'une entité en scindant deux ou plusieurs activités identifiées au profit de structures déjà existantes, ou le cas échéant, spécifiquement créées à cet effet. Elle engendre également la transmission complète du patrimoine, des droits et obligations, de chaque activité scindée auprès des entités bénéficiaires.

L'apport partiel d'actif

L'apport partiel d'actif vise à apporter une ou plusieurs activités identifiées au profit d'une entité bénéficiaire (éventuellement créée à cet effet). Elle entraîne un « appauvrissement » de l'association apporteuse qui continue d'exister et d'exercer le reste de ses activités.

Le patrimoine apporté est ainsi partiel, constitué de moyens matériels, humains et financiers identifiés comme faisant partie intégrante d'une branche complète d'activités.

La dévolution

La dévolution consiste en l'apport d'un patrimoine, à l'issue d'une procédure de dissolution d'une association, à une autre entité. Celle-ci peut être uniquement sous forme monétaire, mais également sous forme de biens.

Elle constitue la toute dernière opération comptable de l'association apporteuse, entérinant la finalisation de la décision de liquidation.

Les principes comptables

Chez l'apporteuse

Deux situations distinctes sont à analyser :

- **soit les opérations impliquent la disparition de l'association apporteuse** : les cas visés sont la scission, la fusion et la dévolution.
 - Pour la fusion et la scission, les traités juridiques (obligatoires) définissent la date de réalisation et par conséquent la date d'arrêt des comptes définitifs qui feront l'objet de la reprise par le bénéficiaire. La clôture des comptes est ainsi « classique » et n'implique pas d'opération comptable particulière, sauf si l'entité a décidé de procéder en amont à des reclassements ou à des changements de méthodes comptables en vue de l'opération. Elle fera mention dans l'annexe de ses derniers comptes annuels des conditions de l'apport à effectuer.
 - Dans le cadre de la dévolution, elle sera enregistrée comme une charge exceptionnelle impliquant l'annulation totale de tous les comptes d'actif et de passif. L'association n'aura plus à produire de comptes annuels, celle-ci étant définitivement liquidée
- **soit l'association apporteuse continue d'exister (cas de l'apport partiel d'actif)** : son « appauvrissement » sera à constater en charge exceptionnelle en contrepartie de tous les éléments d'actif et de passif concernés par l'opération, y compris de fonds propres le cas échéant. À la clôture de l'exercice concerné, il conviendra de décrire l'opération dans l'annexe des comptes annuels et d'en préciser les principaux impacts financiers.

Chez le bénéficiaire

Dans la majorité des cas, ces opérations se traduiront par un apport au sein de l'entité bénéficiaire, matérialisé par la reprise totale des actifs et passifs selon les valeurs comptables de l'entité apporteuse, la différence (appelé « actif net ») étant enregistrée dans un [compte 1024xx – autres fonds propres sans droit de reprise](#).

Dans le cas de la dévolution cependant, l'approche peut s'avérer différente et la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes a ainsi préconisé un mode de comptabilisation¹ :

- Dès lors que la dévolution a pour objet de poursuivre l'objet social ou les missions générales de l'association dissoute, celle-ci doit être comptabilisée comme un apport ([compte 1024xx – autres fonds propres sans droit de reprise](#)) et dans les comptes d'immobilisations ou de stocks si des biens sont dévolus. Il en est de même si le choix de la dévolution stipule que celle-ci est destinée à renforcer les fonds propres de l'association bénéficiaire.
- Dans les autres cas, la dévolution sera enregistrée comme un produit de l'exercice, le cas échéant corrigé des fonds dédiés existants auprès de tiers financeurs qui devront être constitués au passif du bilan ([compte 19xxxx- fonds dédiés](#)).

¹ Chronique des études comptables de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes / EC 2022-13

En pratique

Les enregistrements comptables d'apport chez le bénéficiaire vont reposer sur les comptes établis par l'association apporteuse dans le cadre de l'opération.

Afin de matérialiser du mieux possible l'opération dans les comptes, certaines préconisations peuvent être appliquées :

- Gérer en amont les différences des plans de comptes utilisés ou de méthodes comptables (cas des fusions et scissions) par ajustement dans l'entité apporteuse avant dénouement de l'opération (enregistrement d'une provision pour engagement de retrait par exemple) ;
- Intégrer, au premier jour de la date effective de l'opération, **l'intégralité de la balance** des comptes de passif et d'actif de l'association apporteuse, selon son propre plan de comptes ;
- Enregistrer dans un **journal spécifique d'opérations diverses** tous les reclassements envisagés pour s'adapter au plan de comptes de l'entité bénéficiaire, de manière privilégiée le lendemain de la date effective, ceci permettant de bien identifier les différentes opérations.

À noter : les éventuels reclassements au sein des catégories de fonds propres devront nécessiter une résolution en Assemblée Générale.

Dans tous les cas, il sera nécessaire d'indiquer dans l'annexe des comptes annuels de fin d'exercice toutes les implications de l'apport reçu sur la présentation des comptes et ses principaux impacts financiers.

In Extenso pour le Crédit Mutuel

>> Pour aller plus loin :

- [Fusions, scissions et apports partiels d'actifs : rappels juridiques](#)
- [Le régime fiscal spécial des fusions, scissions et apports partiels d'actifs](#)
- [Les conséquences de la dissolution](#)
- [Guide pratique – Gérer une association](#)