

Foire aux questions (FAQ)

Comptabilisation des subventions non monétaires, en nature

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a traité de la question suivante relative à la comptabilisation des contributions non monétaires, en nature.

Question

Comment une collectivité publique doit-elle comptabiliser une subvention, c'est-à-dire une contribution, qu'elle octroie en nature plutôt que sous une forme monétaire à une entité tierce ? Comment une telle subvention en nature doit-elle être comptabilisée par la collectivité publique bénéficiaire, notamment pour tenir compte de la Recommandation 12 selon laquelle les immobilisations appartenant au patrimoine administratif sont portées au bilan à la valeur vénale si l'entité les acquiert gratuitement (Alinéa 12) ?

Réponse

A Une subvention en nature est une contribution –un transfert- octroyée par une collectivité publique à une entité tierce sous une forme autre que monétaire. Elle peut se concrétiser par la mise à disposition gratuite ou à un prix préférentiel de locaux, de terrains, de matériel et d'équipement, par l'octroi de prêts à un taux réduit ou à un taux zéro (traité dans la réponse à une FAQ du 18.06.2015 – Prêts à des conditions préférentielles) ou par la fourniture gratuite ou à un prix préférentiel de prestations de services (par exemple : gestion de la paie, entretien d'un bien, mise à disposition de personnel).

La contribution en nature peut concerner l'activité opérationnelle ou l'activité d'investissement. On rencontre ce second cas, lorsque la propriété d'un actif comme un immeuble ou un terrain est transférée gratuitement ou à prix préférentiel à une entité tierce et change ainsi de propriétaire. Les dons et donations et les legs en nature sont considérés comme les transferts d'actif.

Les allègements fiscaux, accordés notamment dans une perspective de promotion économique, sont des dépenses fiscales. Ils ne doivent pas être considérés comme des contributions non monétaires. Les éléments développés ici ne les concernent donc pas.

B La contribution en nature doit être comptabilisée dans les comptes de la collectivité publique subventionnante (ou donatrice) et également dans les comptes de l'entité subventionnée, en particulier lorsque les deux entités concernées appliquent le MCH2 ; cela afin d'assurer une nécessaire symétrie. La collectivité publique subventionnante comptabilise sa contribution comme une charge dans son compte de résultats ou comme une dépense dans son compte des investissements (lorsqu'il s'agit d'un actif du patrimoine administratif). L'entité subventionnée comptabilise un revenu dans son compte de résultats ou une recette d'investissement. Cet impératif de symétrie vaut également pour les dons, les donations et les legs en nature.

Une telle contribution devrait être comptabilisée dès lors que son montant peut être estimé de manière fiable et qu'il est important. La collectivité publique subventionnante définit elle-même le seuil d'importance à partir duquel elle comptabilise les contributions en nature. Elle indique ce seuil dans l'annexe à ses comptes.

Par ailleurs, la collectivité subventionnante peut renoncer à cette comptabilisation si l'effort nécessaire à obtenir l'information s'avère disproportionné en regard de la valeur de la contribution. Cela est toutefois rarement le cas.

Si la collectivité subventionnante renonce à comptabiliser la contribution en nature, alors l'entité subventionnée ne doit pas comptabiliser cette contribution non plus, à moins que le seuil d'importance soit significativement différent de celui de la collectivité publique subventionnante.

- C La valeur de la contribution en nature est déterminée par référence au prix de marché pour le bien ou le service concerné ou, à défaut, pour un bien ou un service équivalent. En l'absence de prix de marché, le coût complet estimé par la collectivité publique subventionnante est déterminant. Si l'entité subventionnée paie une partie du prix ou du coût à la collectivité publique subventionnante, ce montant est déduit du prix du marché. La subvention correspond donc à la différence entre le prix du marché et l'éventuel montant payé (prix préférentiel).

Dans le cas d'un transfert d'actif, le montant de la contribution non monétaire correspond au prix du marché de l'actif concerné, déduction faite du montant éventuellement versé en contrepartie par l'entité bénéficiaire du transfert.

- D Par principe, il n'est pas possible pour une collectivité publique d'aliéner ou de donner directement un actif du patrimoine administratif. Pour pouvoir aliéner un actif, il est obligatoire que cet actif figure au patrimoine financier. Par conséquent, le transfert d'un actif du patrimoine administratif à une entité subventionnée nécessite d'abord de transférer cet actif au patrimoine financier. Du point de vue du droit des crédits, cette opération nécessite –et donc permet– une décision de l'autorité formellement compétente.

Selon le MCH2, le principe d'évaluation des actifs du patrimoine administratif est différent du principe d'évaluation des actifs du patrimoine financier. La valeur au bilan des actifs du patrimoine administratif correspond à la valeur d'acquisition ajustée année après année en fonction des amortissements planifiés et, cas échéant, non planifiés¹. Les actifs du patrimoine financier figurent au bilan à leur valeur vénale.

Le transfert d'un actif du patrimoine administratif au patrimoine financier implique donc un retraitement de la valeur de cet actif dès le moment où il est enregistré dans le patrimoine financier (le retraitement ne s'effectue pas alors que l'actif se trouve encore dans le patrimoine administratif). La procédure est décrite dans l'exemple 3.

Dès le moment où l'usage de l'actif transféré à l'entité subventionnée est soumis à des conditions que fixe l'entité subventionnante, le transfert d'actif doit être considéré par l'entité subventionnante comme le versement d'une subvention d'investissement. La procédure est décrite dans l'exemple 3a. Lorsque l'usage de l'actif transféré n'est soumis à aucune condition, le transfert d'actif est comptabilisé comme un don. La procédure est décrite dans l'exemple 3b.

- E Pour une collectivité publique qui se voit transférer un actif, il s'agit de tenir compte de la Recommandation 12 (Alinéa 12). Selon cette recommandation, les immobilisations appartenant au patrimoine administratif sont portées au bilan au coût d'acquisition ou de réalisation, et si l'entité acquiert gratuitement une nouvelle immobilisation (sans coût ou prix à payer) la valeur vénale sert de référence. Notons que cette recommandation est implicitement basée sur une comptabilisation des investissements selon le principe du produit brut : l'actif est initialement présenté au bilan à son coût d'acquisition ou de réalisation ou encore à sa valeur vénale et, parallèlement, une éventuelle contribution d'investissement est présentée au passif comme un engagement financier à long terme.

Lorsqu'une immobilisation est transférée gratuitement, la collectivité subventionnée doit donc activer cette immobilisation initialement à sa valeur vénale dans le patrimoine administratif dès

¹ Cette valeur n'est pas affectée par d'éventuels amortissements supplémentaires relevant de la politique budgétaire. En effet, les amortissements supplémentaires sont cumulés dans les comptes du groupe par nature spécifique 148.

lors que le principe du produit brut a été choisi Par analogie, toute immobilisation transférée à une collectivité à un prix préférentiel doit être activée dans son patrimoine administratif initialement à sa valeur vénale. Cette systématique permet de traiter de la même manière les immobilisations transférées à titre gratuit et celles transférées à un prix préférentiel (potentiellement à titre quasi gratuit). Parallèlement, la collectivité enregistre au passif du bilan une subvention d'investissement pour le montant correspondant initialement à la différence entre la valeur vénale et le prix qu'elle paie pour l'immobilisation transférée. En cas de transfert à titre totalement gratuit, le prix est de zéro et la subvention équivaut à la valeur initiale. La procédure est décrite dans l'exemple 3a.

Lorsque la collectivité subventionnée présente ses actifs au bilan en suivant l'option alternative, c'est-à-dire selon le produit net, elle se contente de présenter à l'actif l'immobilisation transférée pour un montant qui correspond au prix qu'elle paie pour l'immobilisation. En cas de transfert à titre totalement gratuit, l'immobilisation est portée à l'actif à CHF 1 pour mémoire. La procédure est décrite dans l'exemple 3a.

- F En vertu du principe d'échéance, les montants sont comptabilisés dans l'année au cours de laquelle la contribution en nature est octroyée, respectivement reçue. Pour les transferts d'actifs, il s'agit de la date du transfert de la propriété de l'actif.
- G Les contributions en nature doivent être également préalablement présentées au budget.
- H Les contributions en nature n'ont pas d'influence sur le flux de trésorerie puisque ce sont des opérations non monétaires.

I Exemple 1 La collectivité publique met gratuitement à disposition des locaux

La valeur de marché du loyer des locaux mis à disposition à titre gracieux par la collectivité publique subventionnante s'élève à CHF 75'000. Le montant est considéré comme important.

Comptabilisation par la collectivité publique subventionnante

La contribution en nature est comptabilisée dans le compte de charges **363x** pour un montant de CHF 75'000. Un revenu de location d'un même montant est inscrit dans le compte **447x**.

| Opération | Comptabilisation | | |
|--------------------------------|--|---------------------------------------|---------|
| | Débit | Crédit | Montant |
| Contribution en nature / loyer | 363x Subventions à des collectivités publiques et à des tiers | 447X Produits des immeubles PA | 75'000 |

Comptabilisation par l'entité subventionnée

La contribution en nature est comptabilisée dans le compte de revenus **463x** pour un montant de CHF 75'000. Une charge de location d'un même montant est comptabilisée dans le compte de loyer **316x**.

| Opération | Comptabilisation | | |
|--------------------------------|--|--|---------|
| | Débit | Crédit | Montant |
| Contribution en nature / loyer | 316x Loyers, leasings baux à ferme, taxes d'utilisation | 463x Subventions de collectivités publiques et de tiers | 75'000 |

J Exemple 2 La collectivité publique gère la paie d'une grande entité autonome gratuitement

Le travail de gestion de la paie occupe 3 postes à plein temps sur l'année. Le coût complet de cette prestation de service en nature est de CHF 500'000. Le montant est considéré comme important.

Comptabilisation par la collectivité publique subventionnante

La contribution en nature est comptabilisée dans le compte de charges **363x** pour un montant de CHF 500'000. Un revenu de prestations de services est inscrit dans le compte **4260** pour un même montant.

| Opération | Comptabilisation | | |
|--|--|---|---------|
| | Débit | Crédit | Montant |
| Contribution en nature / prestations de service à l'entité subventionnée | 363x Subventions à des collectivités publiques et à des tiers | 4260 Remboursements et participations de tiers | 500'000 |

Comptabilisation par l'entité subventionnée

La contribution en nature est comptabilisée dans le compte de revenus **463x** pour un montant de CHF 500'000. Une charge correspondant à la prestation de service est comptabilisée dans le compte **3130** pour un même montant.

| Opération | Comptabilisation | | |
|--|--|--|---------|
| | Débit | Crédit | Montant |
| Contribution en nature / prestation de service | 3130 Prestations de services de tiers | 463x Subventions de collectivités publiques et de tiers | 500'000 |

K Exemple 3a La collectivité publique transfère un immeuble à un prix préférentiel et fixe les conditions de son utilisation

La collectivité publique transfère un immeuble appartenant à son patrimoine administratif. La valeur au bilan s'élève à CHF 800'000, la valeur vénale à CHF 1'000'000. L'entité bénéficiant du transfert ne paie qu'un prix préférentiel de CHF 300'000. La différence entre la valeur vénale et le prix payé est considérée comme importante. Le transfert d'actif doit être comptabilisé par la collectivité subventionnante comme le versement d'une subvention d'investissement dans la mesure où l'usage de l'actif transféré est soumis à des conditions.

Comptabilisation par la collectivité publique subventionnante

D'abord la collectivité publique subventionnante doit, par une opération dans le compte des investissements et par un report au bilan, transférer l'immeuble du patrimoine administratif au patrimoine financier pour un montant de CHF 800'000. Ensuite elle corrige la valeur de l'immeuble pour la porter à sa valeur vénale par le biais du compte de résultats en utilisant le compte **4443** (Réévaluations immeubles PF) pour un montant de CHF 200'000. Par la suite, elle comptabilise l'entrée de liquidités en **100x** pour un montant de CHF 300'000 et la délivrance de la subvention d'investissement en **56x** pour un montant de CHF 700'000 (1'000'000-300'000). Elle comptabilise la sortie de l'immeuble du patrimoine financier à sa valeur vénale (CHF 1'000'000) au crédit du compte **1084**. A la fin de l'année, elle reporte la subvention

d'investissement au bilan au **146x** pour un montant de CHF 700'000. Elle amortit la subvention d'investissement en fonction de la durée de vie restante de l'immeuble sur le compte **3660**, soit CHF 28'000 dans l'hypothèse d'un amortissement linéaire sur 25 ans.

| Opération | Comptabilisation | | |
|--|---|--|-----------|
| | Débit | Crédit | Montant |
| Transfert de l'immeuble du PA au PF | 1084 Bâtiments PF | 604 Transfert de terrains bâtis | 800'000 |
| Report au bilan | 590 Report au bilan | Bâtiments PA 1404 | 800'000 |
| Correction de valeur de l'immeuble pour la porter à sa valeur vénale | 1084 Bâtiments PF | 4443 Réévaluations immeubles PF | 200'000 |
| Entrée de liquidités | 100x Disponibilités et placements à court terme | | 300'000 |
| Subvention en nature | 56x Propres subventions d'investissement | | 700'000 |
| Aliénation de l'immeuble du PF | | 1084 Bâtiments PF | 1'000'000 |
| Report au bilan | 146x Subventions d'investissement | 690 Report à l'actif des investissements nets | 700'000 |
| Amortissement de la subvention d'investissement au cours des années subséquentes | 3660 Amortissements planifiés subventions d'investissement | 146x Subventions d'investissement | 28'000 |

Comptabilisation par l'entité subventionnée, si elle présente ses actifs au bilan en suivant l'option du produit net

L'entité subventionnée comptabilise l'immeuble d'une valeur de CHF 1'000'000 à sa valeur vénale dans ses comptes au débit du compte des investissements² **504**. Ensuite elle comptabilise la sortie de liquidités de CHF 300'000 au compte **100x** et la subvention d'investissement reçue de CHF 700'000 au compte **63x**. A la fin de l'année, l'immeuble, à sa valeur vénale, nette de la subvention, est reporté à l'actif par le compte **690**. La valeur de l'immeuble nette de la subvention (CHF 300'000) est amortie en fonction de la durée de vie restante sur le compte **3300**, soit CHF 12'000 dans l'hypothèse d'un amortissement linéaire sur 25 ans.

² A noter que les entités subventionnées de droit privé notamment ne sont pas soumises à l'obligation d'avoir un compte d'investissement. Dans ce cas, la comptabilisation s'effectue directement dans le compte de bilan concerné, puisque les comptes 5xx et 6xx n'existent pas.

| Opération | Comptabilisation | | |
|---|--------------------------------------|--|-----------|
| | Débit | Crédit | Montant |
| Acquisition de l'immeuble | 504 Bâtiments | | 1'000'000 |
| Sortie de liquidités | | 100x Disponibilités et placements à court terme | 300'000 |
| Réception de la subvention d'investissement | | 63X Subventions d'investissement acquises | 700'000 |
| Report à l'actif du bilan de l'immobilisation | 1404 Bâtiments PA | 690 Report à l'actif des investissements nets | 300'000 |
| Amortissement de l'immeuble | 3300 Amortissements planifiés | 1404 Bâtiments PA | 12'000 |

Comptabilisation par l'entité subventionnée, si elle présente ses actifs au bilan en suivant l'option du produit brut

L'entité subventionnée comptabilise l'immeuble d'une valeur de CHF 1'000'000 à sa valeur vénale dans ses comptes au débit du compte des investissements **504**. Ensuite elle comptabilise la sortie de liquidité de CHF 300'000 au **100x** et la subvention d'investissement reçue de CHF 700'000 au **63X**. A la fin de l'année, l'immeuble est reporté au bilan et amorti en fonction de sa durée de vie restante sur le compte **3300**, soit CHF 40'000 dans l'hypothèse d'un amortissement linéaire sur 25 ans. L'entité subventionnée utilisant l'option brute, elle reporte la subvention d'investissement de CHF 700'000 dans le compte **2068** au passif du bilan par le compte **590**. Elle dissout la subvention d'investissement en fonction de la durée de vie restante de l'immeuble sur le compte **4660**, soit CHF 28'000 dans l'hypothèse d'une durée de 25 ans. L'exemple ci-dessous applique l'option brute.

| Opération | Comptabilisation | | |
|---|--|---|-----------|
| | Débit | Crédit | Montant |
| Acquisition de l'immeuble | 504 Bâtiments | | 1'000'000 |
| Sortie de liquidités | | 100x Disponibilités et placements à court terme | 300'000 |
| Réception de la subvention d'investissement | | 63X Subventions d'investissement acquises | 700'000 |
| Report à l'actif du bilan de l'immobilisation | 1404 Bâtiments PA | 690 Report à l'actif des investissements nets | 1'000'000 |
| Report au passif du bilan de la subvention d'investissement | 590 Report au bilan | 2068 Subventions d'investissement | 700'000 |
| Amortissement de l'immeuble | 3300 Amortissements planifiés | 1404 Bâtiments PA | 40'000 |
| Dissolution de la subvention d'investissement | 2068 Subventions d'investissement | 4660 Dissolution planifiée de subventions d'investissement portées au passif | 28'000 |

Exemple 3b : La collectivité publique transfère un immeuble à un prix préférentiel et sans fixer de condition pour son utilisation

La collectivité publique transfère un immeuble appartenant à son patrimoine administratif. La valeur au bilan s'élève à CHF 800'000 et ne correspond pas à la valeur vénale estimée à CHF 1'000'000. L'entité bénéficiant du transfert et paie un prix préférentiel de CHF 300'000. Le transfert d'actif ne doit pas être comptabilisé par la collectivité subventionnante comme le versement d'une subvention d'investissement dans la mesure où la collectivité subventionnante ne fixe pas de condition pour l'usage de l'actif par l'entité subventionnée. Le transfert d'actif doit être comptabilisé comme un don.

Comptabilisation par la collectivité publique subventionnante

La collectivité publique subventionnante doit, par une opération dans le compte des investissements et par un report au bilan, transférer l'actif du patrimoine administratif au patrimoine financier pour un montant de CHF 800'000. Ensuite elle corrige la valeur de l'immeuble pour la porter à sa valeur vénale par le biais du compte de résultats en utilisant le compte **4443** (Réévaluations immeubles PF) pour un montant de CHF 200'000. Par la suite elle comptabilise une entrée de liquidités de CHF 300'000 en **100x** et une charge de subvention de CHF 700'000 (1'000'000-300'000) en **363x**. Elle comptabilise finalement la sortie de l'immeuble à sa valeur vénale (CHF 1'000'000) au crédit du compte **1084**.

| Opération | Comptabilisation | | |
|--|--|--|-----------|
| | Débit | Crédit | Montant |
| Transfert de l'immeuble du PA au PF | 1084 Bâtiments PF | 604 Transfert de terrains bâtis | 800'000 |
| Report au bilan | 590 Report au bilan | 1404 Bâtiments PA | 800'000 |
| Correction de valeur de l'immeuble pour la porter à sa valeur vénale | 1084 Bâtiments PF | 4443 Réévaluations immeubles PF | 200'000 |
| Entrée de liquidités | 100x Disponibilité et placements à court terme | | 300'000 |
| Subvention en nature | 363x Subventions à des collectivités publiques ou à des tiers | | 700'000 |
| Aliénation de l'immeuble du PF | | 1084 Bâtiments PF | 1'000'000 |

Comptabilisation par l'entité subventionnée

L'entité subventionnée comptabilise l'immeuble à sa valeur vénale dans ses comptes au débit du compte des investissements **504**, soit une valeur de CHF 1'000'000. Elle comptabilise la sortie de liquidités de CHF 300'000 au compte **100x** et la subvention de CHF 700'000 dans son compte de produit **463x**. A la fin de l'année, elle reporte le bâtiment ainsi acquis dans le bilan au compte **1404** et l'amortit en fonction de la durée de vie sur le compte **3300**, soit CHF 40'000 dans l'hypothèse d'un amortissement linéaire sur 25 ans.

| Opération | Comptabilisation | | |
|-----------------------------|--------------------------------------|--|-----------|
| | Débit | Crédit | Montant |
| Acquisition de l'immeuble | 504 Bâtiments | | 1'000'000 |
| Sortie de liquidités | | 100x Disponibilités et placements à court terme | 300'000 |
| Subvention en nature | | 463x Subventions de collectivités publiques ou de tiers | 700'000 |
| Report au bilan | 1404 Bâtiments PA | 690 Report à l'actif des investissements nets | 1'000'000 |
| Amortissement de l'immeuble | 3300 Amortissements planifiés | 1404 Bâtiments PA | 40'000 |

- L De manière générale, cette FAQ est conforme aux normes IPSAS. En cas de transfert d'actifs assorti de conditions, elle est conforme pour autant que les investissements soient comptabilisés selon le principe du produit brut.

Lausanne, 13.12.2018