

Les subventions d'équipement versées

Dérogeant aux principes et règles de comptabilité générale, le Conseil de normalisation des comptes publics a reconnu et confirmé que les subventions d'équipement versées par les collectivités locales pour financer la réalisation d'équipements d'intérêt général constituaient **un mode d'action publique particulier qui ne pouvait se traduire par l'enregistrement d'une charge** ; les subventions d'équipement versées constituent ainsi **des actifs spécifiques des entités publiques locales**.

Une subvention d'équipement fournit, non des avantages économiques directs à l'entité versante, mais **un potentiel de service** : son versement contribue à la création, l'acquisition ou l'augmentation de valeur de biens productifs de services qui entrent dans le champ de compétences de l'entité publique locale. La subvention doit également satisfaire **un intérêt public local**, c'est-à-dire bénéficier à l'intérêt collectif des administrés et se réaliser géographiquement sur le territoire de l'entité, ou engendrer des retombées bénéfiques pour l'entité. Par exemple : quand une intercommunalité finance la construction de la salle polyvalente d'une de ses communes membres par l'intermédiaire d'un fonds de concours, elle participe à l'aménagement de l'espace communautaire ; ou encore lorsqu'une région subventionne l'acquisition de trains, elle permet le développement des transports régionaux.

Afin de justifier de ce potentiel de service, donc du maintien de ces subventions à l'actif, les entités publiques locales doivent être **en capacité de contrôler leur utilisation et de suivre l'existence du lien établi avec les immobilisations financées**. Ainsi, une subvention qui n'est pas affectée au financement d'une immobilisation identifiée doit être comptabilisée en charge.

L'obligation de contrôle a des conséquences directes sur les modalités de comptabilisation des subventions d'équipement versées et sur leurs règles de suivi à l'inventaire. La réglementation comptable prévoit néanmoins des mesures de simplification pour faciliter la mise en œuvre de cette obligation. Les entités peuvent également, sous certaines conditions, déroger à l'application généralisée de ces dispositions normatives.

1. Quelles sont les différentes étapes de la comptabilisation d'une subvention d'équipement versée ?

1. L'octroi de la subvention

Aucun actif n'est comptabilisé lors de la signature de la convention de subventionnement ou lors de la décision d'octroi par l'organe délibérant. Toutefois, si la clôture de l'exercice intervient avant la date de versement, **une information est produite en annexe**.

La somme engagée non mandatée est portée en restes à réaliser en dépenses d'investissement et contribue à la formation du besoin de financement de la section d'investissement. Dans le cas où la subvention a été attribuée dans le cadre d'une autorisation d'engagement ou d'une autorisation de programme, elle n'est pas portée en reste à réaliser mais constitue un engagement hors bilan.

2. Versement de la subvention

Si la subvention ne comporte pas de conditions de réalisation, le versement est comptabilisé à la subdivision du compte **204x** correspondant à la catégorie du bénéficiaire.

Si la subvention comporte des conditions de réalisation ou si elle donne lieu à des versements échelonnés s'étendant au-delà de la fin de l'exercice comptable, le versement est comptabilisé au compte **2324** « Subventions d'équipement versées en cours » jusqu'à la date de mise en service de l'immobilisation financée. La subvention d'équipement versée en plusieurs échéances doit faire l'objet d'une **fiche inventaire unique**.

Si l'entité versante a l'assurance que la mise en service du bien et le versement du solde interviendront avant la fin de l'exercice, les versements fractionnés de l'exercice peuvent être directement comptabilisés au compte 204x de destination.

3. Mise en service de l'immobilisation financée et amortissement de la subvention

Date de mise en service

L'**actif spécifique** inscrit au compte 2324 est transféré au compte 204x par opération non budgétaire, sur présentation d'un certificat administratif de l'ordonnateur à la **date de mise en service de l'immobilisation financée**.

La date de comptabilisation au compte 204x est, de manière préférentielle, la **date réelle de mise en service** de l'immobilisation financée (que cette dernière soit acquise ou construite) ; elle peut être obtenue par interrogation de la partie bénéficiaire.

Par mesure de simplification, on peut y substituer la **date prévisionnelle d'achèvement de travaux et de mise en service** figurant dans la convention de subventionnement ou dans le dossier de demande de subvention.

En l'absence d'information précise sur la date de mise en service, on retiendra la **date de mandatement**, pour les subventions ne donnant lieu qu'à un seul versement. Pour les subventions donnant lieu à des paiements fractionnés et finançant des immobilisations construites sur une période ne dépassant pas l'exercice, on retiendra la **date de mandatement du solde**.

L'**amortissement de la subvention d'équipement versée**¹ commence à la date de début de consommation des avantages économiques ou du potentiel de service qui lui sont attachés ; cette date correspond généralement à la date de mise en service de l'immobilisation financée.

Deux exemples de simplifications mises en œuvre par des communes

La commune de A. a mis en place un formulaire de demande de subvention. Parmi les champs obligatoires, le demandeur doit compléter la date prévisionnelle de livraison du bien pour lequel il sollicite un financement. Au moment du mandatement de la subvention, la commune de A. renseigne dans son outil de suivi de l'inventaire cette date prévisionnelle communiquée par le demandeur, ce qui permet de calculer automatiquement l'annuité d'amortissement.

La commune de B. délibère individuellement pour chaque subvention versée, mais exige la production d'un devis en bonne et due forme. Quand le devis fait mention d'une date de livraison, la commune reprend cette donnée dans le suivi de l'actif ; dans le cas contraire, elle commence à amortir la subvention à compter de la date de mandatement.

Durée d'amortissement

¹ L'amortissement des subventions d'équipement versées entre dans le périmètre des dépenses obligatoires de toutes les catégories de collectivités et d'établissements publics (y compris les communes de moins de 3 500 habitants).

La durée d'amortissement d'une subvention d'équipement versée doit être cohérente avec la durée d'utilisation attendue de l'immobilisation financée. Elle peut ainsi être fixée par l'entité versante, dans la limite des durées maximales prévues par le CGCT².

Des simplifications complémentaires sont introduites par l'instruction M57 dans les cas suivants :

- les subventions finançant des **immobilisations à caractère exceptionnel présentant des spécificités importantes de par leur nature ou leur condition d'utilisation**³ : l'assemblée délibérante peut retenir une durée d'amortissement similaire à celle qui aurait été retenue si la collectivité avait acquis elle-même l'équipement ;
- les subventions versées au titre des **fonds européens** : l'autorité de gestion a la possibilité d'amortir ces subventions intégralement sur un exercice en procédant, en parallèle, à la reprise au compte de résultat de la subvention d'équipement reçue correspondante sur un exercice ;
- les **attributions de compensation d'investissement** versées en application du 1^o bis du V de l'article 1609 *nonies* C du Code général des impôts : la collectivité regroupe tous les versements effectués au titre d'une année sur une même ligne d'immobilisation à l'inventaire et procède à l'amortissement en annuité pleine sur l'exercice suivant.

Durée d'amortissement à retenir pour un bien non amorti dans les comptes de l'entité bénéficiaire

Par mesure de simplification, la durée d'amortissement de la subvention correspond à la durée d'utilisation attendue de l'immobilisation financée. Elle est fixée librement par l'entité versante, conformément à la délibération fixant les durées d'amortissement et dans la limite des durées maximales fixées par le CGCT. Il est rappelé que la délibération peut prévoir des durées minimale et maximale, ce qui permet à l'ordonnateur d'amortir les biens sur la durée la plus pertinente dans la fourchette déterminée par l'assemblée délibérante.

Par exemple : si un bien financé n'est pas amorti dans les comptes de l'entité bénéficiaire (immobilisation non amortissable ou commune de moins de 3 500 habitants), la subvention sera tout de même amortie par l'entité versante, conformément à la durée de vie attendue de l'immobilisation.

4. Le suivi des subventions d'équipement versées

Comme pour tout élément inscrit à son actif immobilisé, l'entité doit tenir un inventaire physique de son patrimoine qui soit conforme à son inventaire comptable. Au cas particulier des subventions d'équipement versées, cela suppose :

- de s'assurer qu'à la date de clôture, **le maintien en subvention d'équipement en cours (2324) est bien justifié** ;
- de s'assurer périodiquement que **les biens financés continuent de produire leur potentiel de service** ;
- d'être en mesure de **rapprocher chaque subvention d'un numéro d'inventaire comptable**.

2 Conformément aux articles R2321-1 du CGCT pour les communes, D3321-1 pour les départements, D4321-1 pour les régions, D5217-20 pour les métropoles, les durées maximales réglementaires sont de cinq ans lorsque la subvention finance des biens mobiliers, du matériel ou des études, auxquelles sont assimilées les aides consenties aux entreprises ; trente ans lorsqu'elle finance des biens immobiliers ou des installations ; quarante ans lorsqu'elle finance des projets d'infrastructure d'intérêt national.

3 Pour toutes les catégories de biens, mais notamment dans le domaine du transport ferroviaire, sur le plan des infrastructures et du matériel roulant.

Lorsqu'il existe un indice de perte significative de valeur (par exemple, si l'immobilisation financée a fait l'objet d'une dégradation), un test de dépréciation est effectué et une dépréciation est comptabilisée, dont la dotation est portée en charges.

Par exemple : si un bien d'un montant de 300 financé pour un montant de 100 présente une valeur d'usage de 150 après avoir subi des dégradations, on constate une dépréciation à hauteur de la quote-part financée, soit $150/300 \times 100 = 50$.

Toute modification significative de l'utilisation prévue, par exemple la durée ou le rythme de consommation du potentiel de service, entraîne la révision prospective de son plan d'amortissement, justifiée par une délibération.

La dépréciation d'une subvention d'équipement versée ou la révision de son plan d'amortissement demeurent des situations très rares.

5. Sortie du bilan

Les subventions d'équipement versées sont **sorties** du bilan, par opération non budgétaire, **lorsqu'elles sont entièrement amorties** : le compte 204 et les comptes correspondants d'amortissement (2804) et de dépréciation (2904) sont soldés à due concurrence. Pour ce faire, l'ordonnateur produit un certificat administratif au comptable public.

Les subventions d'équipement versées ne sont pas destinées à sortir du bilan par cession ou transfert, hors cas de modification de périmètre de l'entité.

Le maintien à l'actif d'une subvention d'équipement versée est justifié par l'existence d'un lien entre la subvention octroyée et l'immobilisation financée. Si ce lien est rompu, notamment par la disparition du potentiel de service, l'entité versante doit en tirer les conclusions sur son propre bilan.

Lorsque les conditions d'attribution d'une subvention ne sont définitivement pas remplies, l'actif en cours est sorti du bilan, par l'émission d'un titre réel au compte 2324 à l'encontre du tiers indûment bénéficiaire, ce qui permet à l'entité publique de solliciter le remboursement de la subvention. Si la créance ne peut être recouvrée, elle fait l'objet d'une admission en non-valeur.

Lorsqu'un bien financé n'est plus utilisé (cession, affectation, réforme, destruction, vol, etc.) ou a été **sorti du patrimoine de l'entité bénéficiaire** pour toute autre raison, la subvention d'équipement versée ne produit plus d'avantages économiques à la partie versante. Elle doit faire l'objet d'une sortie du bilan par mise à la réforme. A l'appui d'un certificat administratif de l'ordonnateur, le comptable constate les opérations d'ordre non budgétaires suivantes :

– réintégration des amortissements pratiqués (débit du compte 2804x par le crédit du compte 204x) ;

– *sortie de la subvention d'équipement versée pour sa valeur nette comptable (débit du compte 193 par le crédit du compte 204x).*

2. Que signifie « contrôler » une subvention d'équipement versée et comment cela se traduit-il concrètement ?

La notion de contrôle de la subvention d'équipement versée s'exprime de deux façons :

– l’immobilisation financée doit être clairement identifiable, de sorte à pouvoir **suivre le lien** établi par le versement de la subvention ;

– le versement de la subvention peut être subordonné à une utilisation déterminée répondant à un motif d’intérêt général ; dans le cas contraire, l’entité versante est fondée à en demander le remboursement. Toutefois, l’entité versante ne doit attendre **aucune contrepartie directe** de la part du bénéficiaire ; à défaut, il s’agirait d’un contrat qui conduirait à l’immobilisation de la somme sur un compte 23x ou 21x.

Les subventions d’équipement versées figurent à l’inventaire physique de l’ordonnateur qui lui permet de justifier la réalité physique des biens financés. Toutefois, comme pour le suivi du parc immobilier ou de la flotte de véhicules, la collectivité peut adopter une **approche par les enjeux** et concentrer ses efforts sur la justification des subventions dont les montants sont les plus élevés. Plusieurs moyens permettent de justifier la réalité de ces actifs spécifiques.

En pratique, les subventions d’équipement versées s’appuient sur une **convention de subventionnement** ou un règlement d’attribution qui précise le lien entre le champ de compétence de l’entité versante et son objet : l’immobilisation financée y est identifiée et les conditions de réalisation de l’immobilisation sont mentionnées. Rappelons qu’une convention est obligatoire lorsque le montant de la subvention est supérieur à 23 000 euros⁴. Les conventions constituent une base de justification de l’inventaire, au même titre qu’un acte de propriété permet de justifier de la réalité d’un terrain ou d’un bâtiment.

En outre, la collectivité versante est en droit de s’assurer de la correcte utilisation des financements par interrogation de l’entité bénéficiaire.

Le suivi des subventions d’équipement versées : contrainte ou opportunité ?

Le suivi des subventions d’équipement versées est souvent vu comme une contrainte (à l’instar de la tenue de l’inventaire physique). Toutefois, en privilégiant une approche par les enjeux, il peut aussi permettre aux collectivités de se prémunir des risques financiers associés aux subventions et de sécuriser les conditions de leur octroi.

Par exemple, la communauté d’agglomération (CA) de C., dans le cadre de l’adoption du référentiel M57, a intégralement revu ses modèles de dossier de demande de fonds de concours communaux. Les modèles font désormais apparaître une date prévisionnelle de mise en service du bien financé, ainsi qu’une clause de remboursement dans le cas où les conditions d’octroi ne seraient pas remplies. Le versement du solde de la subvention est conditionné à la production d’un bon de livraison ou d’une déclaration d’achèvement de travaux. Le règlement d’attribution impose également aux bénéficiaires d’informer la CA de tout événement affectant le patrimoine financé. Il prévoit la possibilité de circulariser les bénéficiaires. Une fois par an, la CA édite la liste des subventions attribuées par commune figurant à son actif et demande aux services communaux de confirmer, par retour de courrier, que les biens sont toujours dans le patrimoine de la commune : elle assure ainsi de manière simple son devoir de contrôle, le nombre de bénéficiaires étant limité. En parallèle, elle réalise des contrôles sur les conditions de financement extérieur qui lui ont permis de solliciter le remboursement de sommes indûment perçues.

3. En plus des simplifications prévues par le référentiel M57, dans quelles conditions peut-on mettre en place des mesures dérogatoires pour faciliter le suivi des subventions d’équipement versées ?

⁴ Article 1^{er} du décret n°2001-495 du 6 juin 2001 pris pour l’application de l’article 10 de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 et relatif à la transparence financière des aides octroyées par les personnes publiques.

Comme détaillé précédemment, les dispositions normatives de la M57 prévoient un certain nombre de simplifications destinées à faciliter la comptabilisation, le suivi et le contrôle des subventions d'équipement versées. Par-delà ces simplifications, la réglementation permet aux entités publiques locales de mettre en place des mesures dérogatoires **pour des enjeux financiers et comptables faibles**.

Quand bien même une entité publique locale doit respecter l'ensemble des principes comptables, l'application de ces derniers doit tenir compte, d'une part, du **rapport coût/avantage** (les coûts induits par la production d'une information doivent être proportionnés aux enjeux de qualité comptable) et, d'autre part, de **l'importance relative** (une information n'est significative que si son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer le jugement ou les décisions des utilisateurs des comptes). Ces deux principes sont rappelés dans le référentiel M57 et peuvent être mis en œuvre dans le cadre du suivi des subventions d'équipement versées.

Dérogation au principe de suivi individualisé

La **méthode préférentielle** de suivi des subventions d'équipement versées (comme de toutes les immobilisations) est le **suivi individualisé**. Toutefois, une entité peut justifier la mise en place d'un aménagement de cette méthode pour certaines catégories de subventions d'équipement versées faisant l'objet d'un **suivi globalisé à l'inventaire**, notamment s'il s'agit de versements en lot dont la valeur totale annuelle **ne représente pas un montant significatif**. La mise en œuvre de cette simplification fait l'objet d'une délibération listant les catégories d'immobilisations concernées : le principe de permanence des méthodes comptables impose une harmonisation des modalités d'amortissement pour une même catégorie de subventions.

Ce traitement dérogatoire des subventions d'équipement versées doit être documenté au regard du rapport coût/avantage, notamment en justifiant au moyen d'une évaluation chiffrée que cette mesure dérogatoire n'a pas de conséquence significative par rapport à la méthode préférentielle. **Cet écart se mesure principalement au regard de la conséquence de la dérogation sur l'évaluation de la dotation annuelle aux amortissements des subventions d'équipement versées.**

Un exemple pour comprendre comment faciliter le suivi à l'inventaire des subventions d'équipement versées et aménager la règle du prorata temporis⁵

Chaque collectivité doit choisir des règles de suivi à l'inventaire adaptées à ses enjeux.

Exemple d'une immobilisation corporelle : l'achat de 200 chaises.

Premier cas : les 200 chaises sont livrées en même temps. On peut placer sur une même ligne d'inventaire comptable 200 chaises acquises en lot et livrées à la même date (il n'y a aucun intérêt à créer une ligne par chaise à l'inventaire comptable) et relier cette ligne d'inventaire comptable à 200 fiches d'inventaire physique permettant de suivre individuellement chaque chaise. Dans ce cas, la date de début d'amortissement de ces 200 chaises est la même. **Il y a bien suivi globalisé, mais pas de dérogation à la règle d'amortissement au prorata temporis.**

Deuxième cas : 100 chaises sont livrées en février et 100 autres en novembre. Si la collectivité décidait de suivre les 200 chaises acquises pendant l'année sur une seule ligne d'immobilisation, les deux dates différentes de mise en service au sein du même lot pourraient conduire, par simplification, à amortir l'immobilisation en année pleine. L'entité doit pouvoir **justifier que la dérogation au suivi individualisé n'emporte pas de conséquences importantes sur l'évaluation des amortissements de l'année**, rapportée aux conséquences de la règle d'amortissement au prorata temporis.

Cet exemple est déclinable au cas des subventions d'équipement versées.

5 Voir la fiche dédiée à l'amortissement au prorata temporis.

Une région ne déroge pas à la règle du *prorata temporis* si toutes les subventions versées le même jour à un grand nombre de bénéficiaires figurent sur une ligne d'immobilisation globalisée amortie à compter de la date de versement (simplification permise par le référentiel M57) et que la région est en capacité de donner le détail de la consistance de cette ligne d'inventaire (suivi détaillé à l'inventaire physique des subventions accordées).

En revanche, si une délibération du conseil régional prévoit un suivi annuel globalisé de toutes les subventions versées aux PME/PMI, la région doit être en mesure de prouver que la conséquence sur l'évaluation des amortissements n'est pas significative. Une solution alternative pourrait consister à créer une ligne d'immobilisation par mois, par trimestre ou par semestre, en fonction de l'activité de l'entité. **L'essentiel est d'avoir une démarche pragmatique, argumentée et évaluée** qui permette de prouver que la méthode dérogatoire fausse de manière non significative l'évaluation annuelle de la dotation aux amortissements et permette de garantir une bonne tenue de l'inventaire.

Subventions d'investissement versées de faible valeur

De même, le **seuil individuel des biens de faible valeur** amortis en une année pleine s'applique aux subventions d'équipement versées.

Une assemblée délibérante peut fixer un seuil unitaire en deçà duquel les immobilisations de faible valeur ou **dont la consommation est très rapide s'amortissent sur un an**. La délibération correspondante est transmise au comptable public et ne peut être modifiée au cours d'un même exercice budgétaire. Ce seuil s'applique alors à toutes les dépenses immobilisables dont le montant unitaire est inférieur au seuil, **y compris les subventions d'équipement versées**. Cette faculté est ouverte pour des biens à valeur unitaire faible et à consommation rapide qui peuvent s'amortir sur un an. Pour ces biens, la logique de l'approche par enjeux s'évalue de manière unitaire. La dérogation pour les biens de faible valeur ne remet pas nécessairement en cause la règle du *prorata temporis*. La dérogation à la règle d'amortissement au *prorata temporis* est liée au suivi individualisé de biens dont la mise en service n'intervient pas de manière concomitante. Ainsi, les biens de faible valeur peuvent être suivis de manière individuelle à l'inventaire et amortis à compter de leur date de mise en service. Ils peuvent aussi être suivis de manière globalisée sur une seule ligne d'inventaire si leur valeur totale annuelle n'est pas significative ; dans ce cas, on déroge à la règle du *prorata temporis* en soumettant cette ligne d'immobilisation à un amortissement en année pleine.

Les seuils à retenir

Il n'est pas possible de fixer un seuil de signification applicable à la diversité des entités du secteur public local : **le seuil doit être apprécié en fonction des enjeux financiers de chaque entité**. On peut néanmoins donner quelques éléments qui permettront à chaque entité d'apprécier ses propres seuils, notamment :

- le volume des subventions traitées de manière dérogatoire par rapport au volume des subventions versées annuellement (en montant et en volume) ;
- les conséquences de l'amortissement globalisé en annuité pleine par rapport à l'amortissement au *prorata temporis* ;
- les procédures de versement propres à l'entité (part des versements échelonnés, subventions versées par mandat collectif).

Il appartient à chaque entité d'apporter les éléments qualitatifs et quantitatifs permettant de justifier l'application de cette simplification et son caractère non significatif sur la production de l'information comptable.

La méthode préférentielle de suivi des subventions d'équipement versées est le suivi individualisé.

Dans une logique de rapport coût/avantage, **les délibérations fixant les durées d'amortissement peuvent toutefois déroger à ce principe** et permettre à certaines catégories de subventions (limitativement énumérées) d'être suivies de manière globalisée. De même, les subventions d'équipement versées peuvent appliquer le seuil individuel des biens de faible valeur. La mise en œuvre de cette méthode dérogatoire doit toutefois être documentée et ses conséquences annuelles estimées.

Par exemple : une région a estimé que ses aides à l'investissement versées par mandat collectif à certaines PME-PMI représentaient une forte volumétrie, mais un montant global annuel faible au regard des autres subventions d'équipement versées. Le dossier de subvention ne précisant pas une catégorie de biens homogènes amortissables sur une même durée, la région a procédé à une analyse des projets financés au cours des trois dernières années et en a conclu à une majorité de biens mobiliers. Le CGCT fixant une durée maximale d'amortissement de 5 ans pour ce type de biens, la région a délibéré en faveur d'un suivi globalisé annuel et d'un amortissement en annuités pleines sur cinq ans.

4. Quel est l'intérêt de neutraliser l'amortissement des subventions d'équipement versées et comment procéder ?

La réglementation comptable offre la possibilité, pour toutes les catégories de collectivités et d'établissements publics, de procéder à la neutralisation de l'amortissement des subventions d'équipement versées, ce qui permet **de limiter les conséquences budgétaires de l'amortissement**.

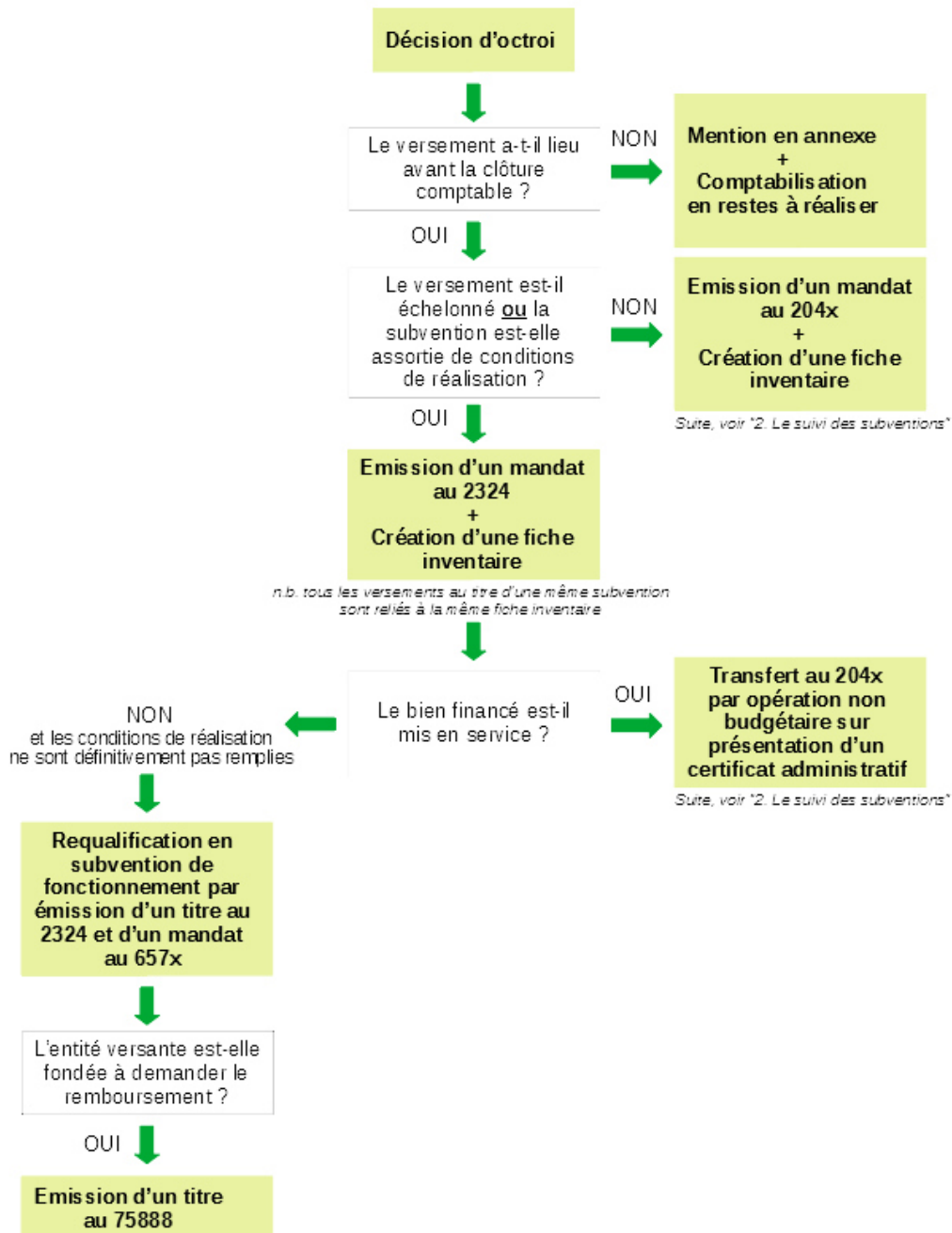
Ce dispositif facultatif se traduit par une **opération d'ordre budgétaire**, par l'émission d'un mandat d'investissement au compte 198 « Neutralisation des amortissements » (chapitre budgétaire 040) en contrepartie d'un titre de fonctionnement au compte 77681 « Neutralisation des amortissements » (chapitre budgétaire 042) pour le montant (total ou partiel) des amortissements des subventions d'équipement versées.

Si le résultat de ces opérations limite les conséquences sur le budget, il entraîne néanmoins une diminution des fonds propres inscrits au bilan de l'entité.

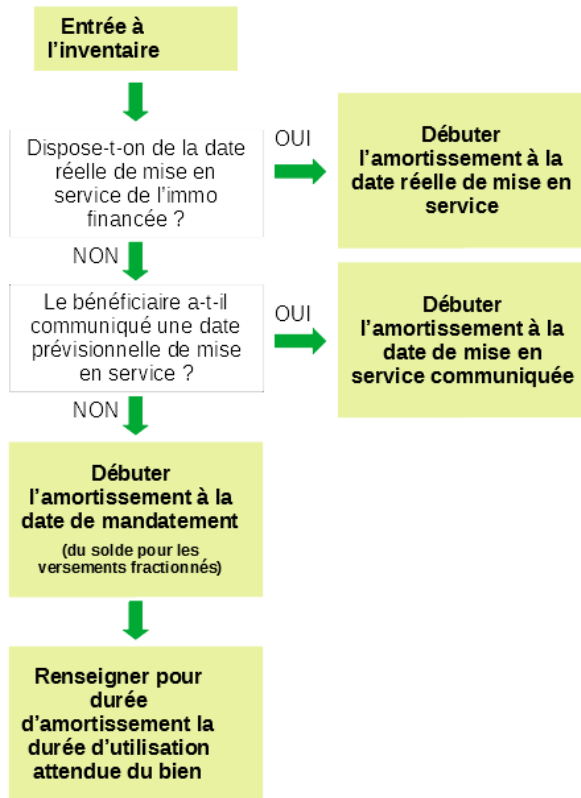
Une délibération n'est pas nécessaire ; la neutralisation des amortissements peut être opérée chaque année **par inscription au budget des crédits nécessaires** à la comptabilisation de ces opérations.

Les étapes de la comptabilisation d'une subvention d'équipement versée

1. L'entrée dans le patrimoine



Les étapes de la comptabilisation d'une subvention d'équipement versée
 2. *Le suivi des subventions*



Les étapes de la comptabilisation d'une subvention d'équipement versée
 3. *La sortie d'inventaire*

