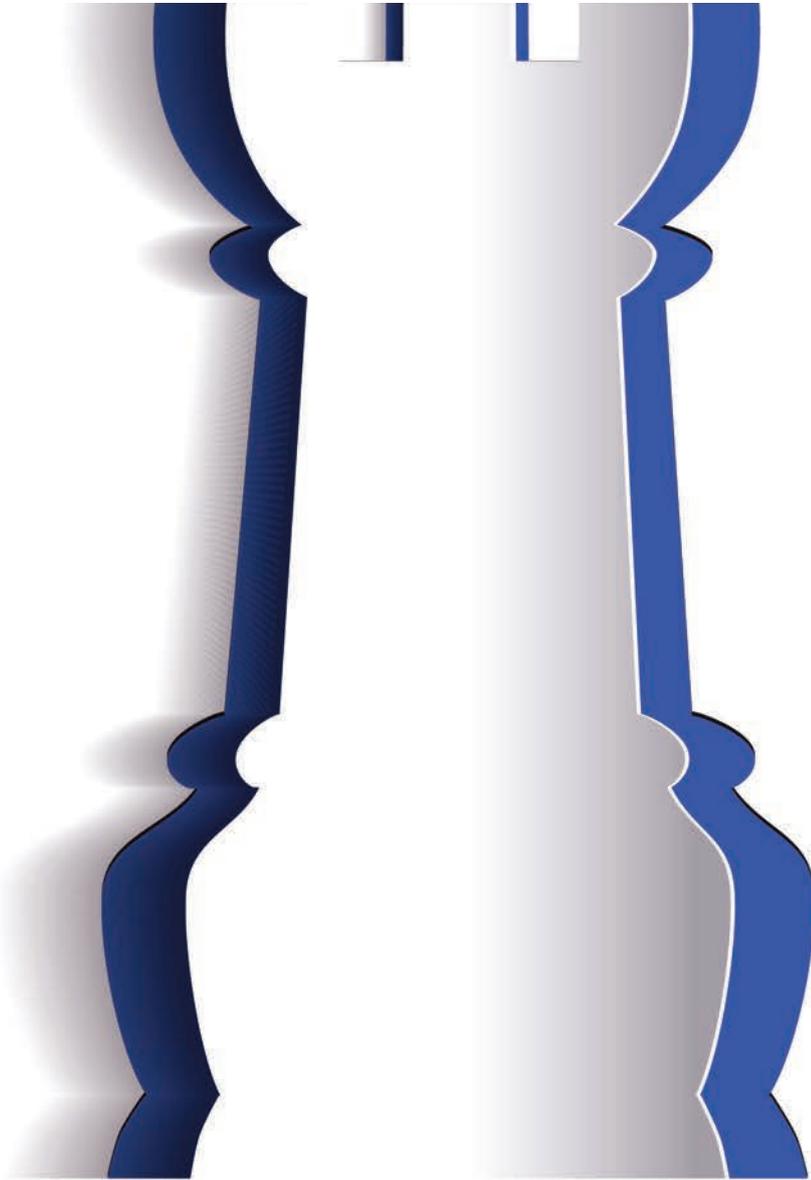


In Extenso



LE TRAITEMENT DES SUBVENTIONS

NOUVEAU PLAN COMPTABLE
DES ASSOCIATIONS ET FONDATIONS

Un des aspects les plus significatifs de la réforme induite par la mise en œuvre du règlement ANC n° 2018-06 relatif aux comptes annuels des personnes morales de droit privé à but non lucratif concerne sans nul doute les modifications portant sur la comptabilisation des subventions.



UN PEU DE VOCABULAIRE

Tout d'abord, avant de considérer les différentes catégories de subvention et leur traitement comptable, il convient de préciser quelques aspects de vocabulaire que la loi n° 2014-856 du 31 juillet 2014 relative à l'économie sociale et solidaire nous a apportés en donnant une définition légale de la subvention publique, et que le règlement ANC a repris à bon escient.

Ainsi, le terme « subvention » est réservé, désormais, aux ressources de nature publique définies à l'article 9-1 de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000. On distinguera les subventions affectées à l'exploitation de l'entité, de celles affectées au financement d'investissements réalisés par l'entité. Les subventions publiques sont imputées au compte 74 du compte de résultat.

Le règlement comptable fait ainsi la distinction avec le « concours public ». Un concours public est une contribution financière apportée par une autorité administrative au sens de l'article 1 de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000. Par exemple, sont qualifiées de concours publics l'affectation de

la taxe d'apprentissage, les ressources issues de la tarification dans les établissements et services sociaux et médico-sociaux et des établissements hébergeant des personnes âgées dépendantes relevant du Code de l'action sociale et des familles ou les ressources publiques des établissements sanitaires de droit privé relevant du Code de la santé publique. Les concours publics sont affectés au compte 73 du compte de résultat.

Pour les financements obtenus auprès de personnes morales de droit privé, on retiendra le terme de « contribution financière ». Une contribution financière est un soutien facultatif octroyé par une entité de droit privé ; elle ne constitue pas la rémunération de prestations ou de fourniture de biens à ladite entité. On y trouvera donc, les aides financières reçues d'autres associations (unions fédérations, par exemple, de fondations, de mécènes, de donateurs, etc..). Les contributions financières sont affectées selon leur nature et détaillées dans les comptes 75 du compte de résultat.

LES SUBVENTIONS D'EXPLOITATION

Les dispositions mises en place par le précédent règlement ne sont pas remises en cause. Il convient de préciser qu'une subvention d'exploitation doit être comptabilisée selon que la convention d'attribution comporte des conditions suspensives ou résolutoires (les conventions d'attribution de subventions aux associations et fondations contiennent généralement des conditions suspensives ou résolutoires).

Les conditions suspensives suspendent l'exécution d'un contrat à la survenance d'un événement. Le contrat ne prendra effet que lorsque l'événement prévu se réalisera ou que la condition sera levée. La condition résolutoire est, en droit des obligations, un événement futur et incertain qui, s'il survient ou ne survient pas, entraîne la disparition de l'obligation. Le créancier devra alors restituer ce qu'il a reçu.

Une condition suspensive non levée ne permet pas d'enregistrer la subvention. Par contre, la présence d'une condition résolutoire permet de comptabiliser la subvention en produits. Dans ce cas, dès qu'il apparaît probable qu'un ou plusieurs objectifs fixés ne pourront être atteints, l'entité doit constater une

provision pour reversement de subvention.

Lorsque l'association ou la fondation constate de manière définitive que ces objectifs ne pourront être atteints, une dette envers le tiers financeur est enregistrée dans un compte de dettes « subventions à reverser ».

Les dépenses engagées par l'association ou la fondation sont inscrites en charges et affectées par nature, comme il se doit. Une subvention de fonctionnement accordée pour plusieurs exercices est répartie en fonction des périodes ou étapes d'attribution définies dans la convention, ou à défaut au prorata du temps écoulé. La partie rattachée à des exercices futurs est inscrite en « produits constatés d'avance ».

Dans les cas où les charges engagées correspondent à la réalisation de la convention vis-à-vis du tiers financeur, les montants reçus et non encore engagés en fin d'exercice doivent être dédiés aux exercices suivants par leur comptabilisation en fonds dédiés. Les années suivantes, ces sommes sont rapportées au compte de résultat selon le rythme de réalisation des engagements. Bien évidemment,

le suivi de toutes ces opérations fait l'objet d'informations dans l'annexe aux comptes.

Le nouveau règlement comptable confirme ce raisonnement et ces règles de comptabilisation : les subventions d'exploitation sont comptabilisées en produit lors de la notification de l'acte d'attribution de la subvention par l'autorité administrative. La fraction d'une subvention pluriannuelle rattachée à des exercices futurs est inscrite à la clôture de l'exercice dans un compte « Produits comptabilisés d'avance ».

Petite particularité « cosmétique », le nouveau règlement comptable donne un libellé plus explicite aux comptes « 6894 - report en fonds dédiés sur subventions d'exploitation » et « 7894 - Utilisation des fonds dédiés sur subventions d'exploitation » et les positionne au sein du compte de résultat dans la présentation des tableaux de synthèse plutôt qu'après la détermination du résultat comme dans le règlement précédent. La présentation en assemblée générale des activités courantes de l'entité et des produits et charges propres à l'exercice n'en sera que facilitée.



LES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT

Le nouveau règlement supprime le traitement comptable spécifique introduit en 1999 qui permettait à une association de distinguer les subventions d'investissement destinées à financer un bien renouvelable ou non par l'organisme. Cette distinction entraînait la reprise progressive ou non de cette subvention au résultat de l'exercice au même rythme que l'amortissement du bien que ladite subvention avait financé.

Les associations et fondations peuvent recevoir des subventions d'investissement destinées au financement d'un ou plusieurs biens dont le renouvellement incombe ou non à l'organisme. Le règlement CRC n° 99-01 avait mis en place un raisonnement itératif qui permettait de renforcer les fonds propres des associations de façon permanente ou seulement temporaire. Cette règle qui confirmait un dispositif antérieur dérogeait aux dispositions du Plan Comptable Général.

Cette distinction s'opère en analysant la convention de financement ou, à défaut, en prenant en considération les contraintes de fonctionnement de l'organisme. Les subventions d'investissement destinées au financement d'un bien renouvelable d'un bien par l'entité étaient maintenues au passif dans les fonds associatifs avec ou sans droit de reprise.

Les subventions affectées à un bien non renouvelable par l'entité étaient inscrites au compte 13 - Subventions d'investissement affectées à des biens non renouvelables et reprises au compte de résultat au même rythme que l'amortissement du bien qu'elles avaient financé.

Les entités devront dorénavant appliquer les dispositions du Plan comptable général. Selon le PCG, une subvention d'investissement peut être comptabilisée soit en produits, soit en subvention d'investissement, en compte 13. Dans ce second cas, conformément à l'article

312-1 du PCG, cette subvention sera reprise en résultat au rythme des amortissements pratiqués sur les investissements qu'elle finance.

Cette réforme ne sera pas sans conséquences pour certains organismes lors de la première application du futur règlement. En effet, conformément au Plan Comptable Général, le passage au nouveau plan comptable s'analyse comme un changement de méthode et les entités devront effectuer ce traitement selon la méthode rétrospective. Cela veut dire que les comptes, à l'ouverture de l'exercice de première application du nouveau règlement comptable devront être présentés comme si le règlement avait toujours été appliqué. Les écarts d'application impliquant le résultat des exercices antérieurs seront positionnés en « report à nouveau ».

En ce qui concerne le retraitement des subventions d'investissement sur bien renouvelables qui étaient antérieurement affectées aux comptes

102600 ou 103600, leurs soldes se déverseront soit au compte 110000 - Report à nouveau, soit au compte 13 pour la partie restant à amortir. Et attention ! S'il subsiste encore dans les comptes de l'entité de telles subventions ayant financé (totalement ou partiellement) l'acquisition d'immeubles avant l'année 2005, le retraitement du solde restant à amortir de cette subvention devra tenir compte de l'application de la ventilation des actifs par composants (règlement n°2004-06 du 23 novembre 2004) qui est nécessairement intervenue sur les comptes ouverts au 1^{er} janvier 2005.

Voilà qui promet de belles recherches dans les archives comptables des associations et fondations ! Toutes ces modifications devront faire l'objet de mentions et tableaux dans l'annexe aux comptes annuels expliquant le passage de l'ancien au nouveau plan comptable.



PREMIER EXEMPLE ILLUSTRATIF :

Le bilan de clôture au 31 décembre 2019 de l'association A présente un « compte 1026 – Subventions d'investissement sur bien renouvelable » créditeur de 100 000 €. Cette somme correspond au financement partiel reçu le 30 juin 2002 d'un matériel technique acheté la même année, amorti sur 5 ans. Quelles sont les écritures de retraitement qu'il convient de passer au 1^{er} janvier 2020 à l'occasion de l'application du nouveau règlement comptable sur les entités à but non lucratif ?

Comptes	Libellés	Débit	Crédit
Au 01/01/20 - Reprise des Subventions d'investissement sur biens renouvelables			
102600	Subventions d'investissement sur biens renouvelables	100 000	
110000	Report à nouveau		100 000

- Pour la présentation des états de synthèse, la colonne N-1 devra intégrer la neutralisation de cette subvention et son reclassement en « report à nouveau ».
- Ces écritures liées à l'application du nouveau règlement comptable doivent être accompagnées de toutes mentions et explications suffisantes dans l'annexe aux comptes annuels de l'entité.

En ce qui concerne les opérations antérieurement positionnées en compte 13, le changement de méthode n'aura pas d'incidence et aucune écriture de transition entre l'ancien et le nouveau plan ne sera à passer.

Quoiqu'il en soit, cette transition ne sera que temporaire et il sera, par la suite, tout à fait possible de proposer à l'organe délibérant (l'Assemblée Générale) d'affecter tout ou partie du « compte 110000 – Report à nouveau » à un « compte 106800 – Autres réserves » de l'entité. Cette opération aura au moins pour effet de « sanctuariser » dans ses fonds propres les sommes reçues pour financer les investissements de l'entité. Cette même option pourra être retenue lors d'opérations similaires dans le futur et l'entité pourra ainsi privilégier la première option proposée par le règle ANC n° 2014-03 qui consiste à :

- comptabiliser la subvention d'investissement en totalité au compte de résultat dès sa réception ;

- assumer le résultat de l'exercice et proposer son affectation dans un compte de réserve pour investissements.

SECOND EXEMPLE ILLUSTRATIF :

Le bilan de clôture au 31 décembre 2019 de l'association B présente un « compte 1026 – Subventions d'investissement sur bien renouvelable » créditeur de 50 000 €.

Cette somme correspond au financement partiel reçu le 31 décembre 2014 d'un investissement immobilier léger (hangar agricole) acheté mis en service le 1^{er} janvier 2015, amorti sur 10 ans. Quelles sont les écritures de retraitement qu'il convient de passer au 1^{er} janvier 2020 à l'occasion de l'application du nouveau règlement comptable sur les entités à but non lucratif ?

Comptes	Libellés	Débit	Crédit
Au 01/01/20 - Reclassement de la subvention d'investissement finançant un bien renouvelable en cours d'amortissement			
102600	Subventions d'investissement sur biens renouvelables	50 000	
130000	Subventions d'investissements reçues		50 000

Au 01/01/20 - Réajustement des reprises de subvention au compte de résultat sur exercices clos

139000	Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat	25 000	
110000	Report à nouveau		25 000

- Puis, chaque année, pendant 5 ans, l'entité comptabilisera la reprise d'une quote-part de 5 000 € au résultat de l'exercice (« compte 777 – Quote-part des subventions d'investissement » virée au résultat de l'exercice).
- Pour la présentation des états de synthèse, la colonne N-1 devra intégrer la neutralisation de cette subvention et son reclassement en « Subventions d'investissement ».



LE CAS PARTICULIER DES FONDS DÉDIÉS SUR INVESTISSEMENT

Les fonds dédiés, on le sait, sont des rubriques du passif qui enregistrent, à la clôture de l'exercice, la partie des ressources, dédiées par des tiers financeurs à des projets définis, qui n'a pu encore être utilisée conformément à l'engagement pris à leur égard.

Le régulateur comptable confirme le dispositif et ne le remet pas en cause pour les caractéristiques introduites par le règlement précédent. Par contre, le champ d'application des fonds dédiés est dorénavant élargi à une situation particulière qu'il convient de citer ici car elle s'apparente à des financements durables octroyés par des tiers financeurs (tout comme les subventions d'investissement). Le dispositif nouveau étend désormais le principe des fonds dédiés aux contributions financières reçues d'autres entités à but non lucratif pour financer un investissement défini.

Ainsi, pour une immobilisation amortissable, il est possible de rapporter en produits les fonds dédiés sur la même durée que celle retenue pour l'amortissement de l'immobilisation. Toutefois, le règlement comptable précise que le choix de cette méthode comptable est applicable à l'ensemble des immobilisations amortissables. Il donnera lieu à une information détaillée dans l'annexe tant sur la méthode retenue que sur le suivi des fonds dédiés relatifs à ce financement.

EXEMPLE ILLUSTRATIF :

Au 1^{er} juillet 2020, l'association C reçoit de la fondation EXTRAN une contribution financière de 100 000 € pour le financement partiel de l'acquisition d'un véhicule de transport adapté aux personnes handicapées. Ce véhicule d'une valeur d'acquisition de 350 000 € sera amorti sur 5 ans. Quelles sont les écritures à passer pour comptabiliser ce financement ?

La Fondation EXTRAN est un tiers financeur qui participe à la réalisation d'un projet défini pour lequel elle a été sollicitée. Il ne s'agit pas d'un apport assimilable à des fonds propres. Le règlement comptable offre deux possibilités pour comptabiliser cette opération :

- affectation immédiate en produit pour sa totalité, l'année de sa perception :

Comptes	Libellés	Débit	Crédit
Au 01/07/20 - Perception d'une contribution financière d'investissement finançant un bien renouvelable			
512	Banque	100 000	
7551	Contributions financières d'autres organismes		100 000

- s'agissant du financement d'un bien utilisé sur plusieurs exercices, en fin d'exercice, l'association a la possibilité de transférer en fonds dédiés la quote-part correspondant aux amortissements restants à constater :

Comptes	Libellés	Débit	Crédit
Au 01/12/20 - Report en fonds dédiés sur investissement de la quote-part restant à amortir			
6895	Report en fonds dédiés sur contributions financières d'autres organismes	90 000	
195	Fonds dédiés sur contributions financières d'autres organismes		90 000

Au 01/01/20 - Réajustement des reprises de subvention au compte de résultat sur exercices clos

195	Fonds dédiés sur contributions financières d'autres organismes	20 000	
7895	Utilisation des fonds dédiés sur contributions financières d'autres organismes		20 000

Bien évidemment, si l'association souhaite maîtriser elle-même l'impact de la dotation aux amortissements dans son résultat, elle peut opter pour l'affectation immédiate en produits de la totalité du financement reçu et proposer à la prochaine AGO l'affectation du résultat ainsi dégagé dans un compte de réserve. Ce schéma présente l'avantage de conforter les fonds propres de l'association avec la contribution financière ainsi perçue.

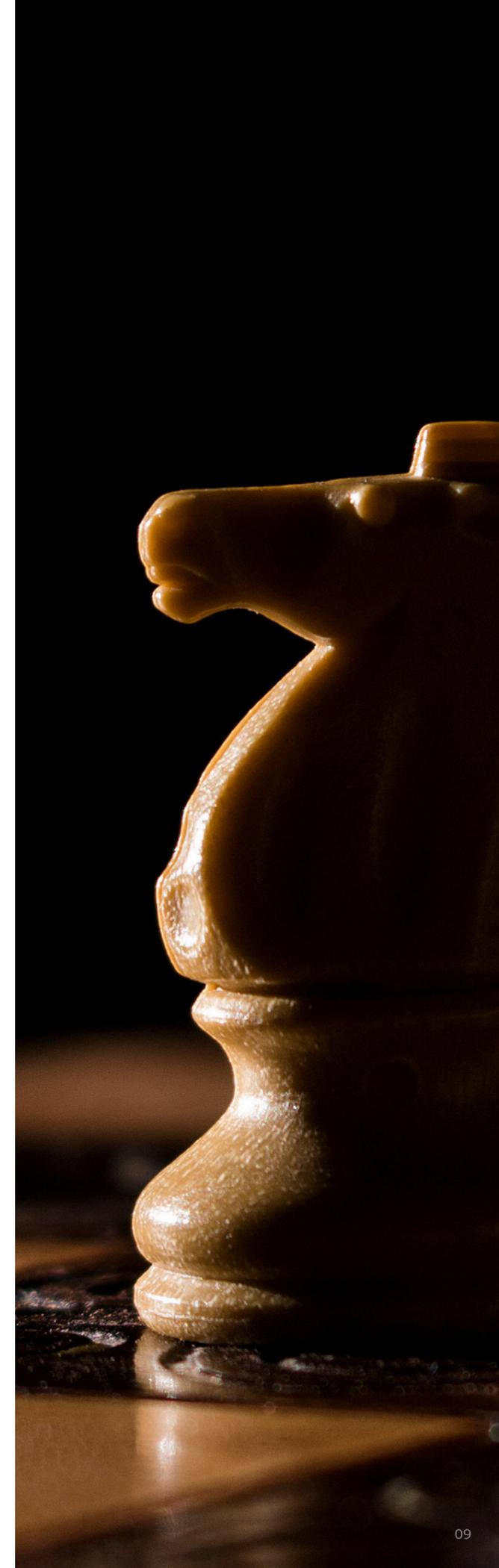
CONCLUSION

Les principales évolutions introduites par le nouveau règlement comptable n'emportent pas de conséquences particulières en ce qui concerne le traitement des subventions d'exploitation.

Pour les subventions d'investissement, le nouveau texte introduit des changements importants sur les fonds propres de certaines associations ou fondations.

Il faudra déclasser les comptes de subventions affectées à des biens renouvelables par l'entité. Il sera utile d'anticiper cette mesure en appréciant le nouveau « visage » financier produit par la mesure. Attention à la formulation dans l'annexe !

Par la suite, une nouvelle pratique de traitement des subventions d'investissement s'imposera aux organismes sans but lucratif concernés par le nouveau règlement comptable. Les entités qui recevront des financements privés pour financer des investissements pourront également adopter le même traitement comptable.



POINT D'ATTENTION

Le nouveau plan comptable des associations n'a pas remis en cause l'affectation au compte de produits exceptionnels de la quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice (compte 777 – Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice (Art.947-77 du Plan comptable général).

Il ne peut, en principe être dérogé à cette règle.

L'article L.123-14 du Code de commerce qui prévoit l'application de dérogations au plan comptable est clair. Les dérogations ne peuvent être appliquées que dans des circonstances tout-à-fait exceptionnelles et justifiées : « Si, dans un cas exceptionnel, l'application d'une prescription

comptable se révèle impropre à donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou du résultat, il doit y être dérogé. Cette dérogation est mentionnée à l'annexe et dûment motivée, avec l'indication de son influence sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise. »

Cette situation s'apprécie donc au cas par cas (et ne peut être généralisée) avec indication dûment motivée dans l'annexe aux comptes annuels et indication comparative du compte de résultat de la situation « avec » et « sans » l'application de la dérogation. La réglementation n'autorise donc pas l'utilisation d'un compte de produits d'exploitation pour ce type d'opération.



À PROPOS



PHILIPPE GUAY

Directeur Stratégie & Développement
Marché des Associations

philippe.guay@inextenso.fr

Philippe Guay est expert-comptable et commissaire aux comptes, en charge de la ligne de marché Associations pour le cabinet In Extenso. Il contribue à la stratégie et au développement du cabinet sur le marché des associations, fondations et fonds de dotation.

Il est co-auteur du Guide du Commissaire aux comptes dans les Associations, Fondations et autres Organismes sans but lucratif publié par la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes.

Plus particulièrement tourné vers le Monde Culturel et la réglementation des Comptes Combinés, ses orientations récentes le conduisent à travers la France sur le thème de la philanthropie, du mécénat et des Fonds de dotation pour lesquels il a contribué à l'écriture des textes officiels avec les ministères concernés.

Dans le cadre de la Loi ESS du 31 juillet 2014, il a animé de nombreuses conférences et formations sur la réglementation des fusions, scissions et apports partiels d'actifs dans les associations et fondations. À ce titre, il a contribué à la rédaction de l'avis technique sur la mission du commissaire aux apports dans de telles opérations (publication CNCC – Mai 2016).

Depuis janvier 2017, il est membre de la Commission des Normes Comptables Privées du Collège de l'ANC (Autorité des Normes Comptables).

In Extenso

Contact

Philippe Guay

Directeur Stratégie & Développement

Marché des Associations In Extenso - philippe.guay@inextenso.fr

Solène Girard

Responsable Nationale

Marché des Associations In Extenso - solene.girard@inextenso.fr

Pour en savoir plus

www.inextenso.fr

Contactez-nous



Siège social

In Extenso Opérationnel - 106 cours Charlemagne 69002 Lyon - Tél. : 04 72 60 37 00