

Vente d'actifs et transfert entre patrimoines

Complément à la Recommandation 11 Bilan

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a élaboré les informations supplémentaires suivantes en complément à la Recommandation 11

Version du 17 décembre 2019

Concernant le point 2 de la Recommandation 11

A Une des particularités du modèle comptable harmonisé est de faire la distinction, au bilan, entre les actifs appartenant au patrimoine administratif et les actifs appartenant au patrimoine financier. Les premiers constituent le capital productif permettant à l'entité d'accomplir les tâches publiques imposées par des dispositions du droit public. Le droit budgétaire et le droit des crédits imposent une telle distinction.

Cette dernière permet d'identifier explicitement les actifs que l'entité ne peut pas aliéner sans remettre en cause l'accomplissement des tâches publiques. Elle permet également d'identifier qui exerce la compétence sur quels actifs. De ce point de vue, toute décision affectant le patrimoine administratif relève de l'organe disposant de la compétence décisionnelle en la matière, le plus souvent l'autorité législative.

B Un actif classé dans le patrimoine administratif ne peut donc pas être aliéné sans autres. Cela nécessite une décision de l'organe compétent en la matière. Cet organe reconnaît ainsi que l'actif destiné à être vendu n'est plus nécessaire pour l'accomplissement des tâches publiques. Autrement dit, il s'agit d'une décision qui transfère l'actif du patrimoine administratif au patrimoine financier. Il en va de même si une collectivité n'utilise plus un actif pour fournir des prestations publiques, mais le conserve comme un placement (au sens de l'activité de placement).

Le transfert du patrimoine administratif au patrimoine financier apparaît comme une recette du compte des investissements, parmi les Transferts d'immobilisations corporelles dans le patrimoine financier (compte 60) ou parmi les Transferts d'immobilisations corporelles dans le patrimoine financier (62), ou encore parmi les Transferts de participations (65).

Ce n'est qu'après le transfert au patrimoine financier que l'actif peut, cas échéant, être vendu.

- C 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 une correction de la valeur de cet actif dès le moment où il est enregistré dans le patrimoine financier : La correction de valeur ne s'effectue pas alors que l'actif se trouve encore dans le patrimoine administratif. La procédure est décrite dans l'exemple 1 (cas où l'actif est conservé comme un placement) et dans l'exemple 3 (cas où l'actif est vendu immédiatement).

- D Parfois, l'actif transféré du patrimoine administratif est détenu un certain temps dans le patrimoine financier de l'entité à des fins de placement. Cas échéant, il n'est vendu que quelques temps après le transfert. Une différence peut alors apparaître entre le prix de vente et la valeur de l'actif dans le patrimoine financier. Une différence positive est comptabilisée comme un gain provenant de la vente de cet actif (à l'intérieur du groupe de comptes 441). La procédure est décrite dans l'exemple 2. Si la différence est négative, elle est comptabilisée comme une perte découlant de la vente (à l'intérieur du groupe de comptes 341).
- E Le transfert d'un actif du patrimoine financier vers le patrimoine administratif requiert également une décision de l'organe compétent en la matière. Un tel transfert est assimilable à un investissement. L'opération est donc soumise au droit des crédits et au droit budgétaire.

Le plan comptable n'offre pas de compte spécifique pour enregistrer cette opération. Celle-ci apparaît cependant comme une dépense dans le compte des investissements. La nature de l'actif transféré détermine le compte à utiliser : Immobilisations corporelles (compte 50) ou incorporelles (52), Participations et capital social (55), voire Investissements pour le compte de tiers (51).

- F Au moment de leur entrée dans le patrimoine administratif les actifs sont présentés au bilan à leur valeur d'acquisition. L'actif transféré est donc présenté à la même valeur que précédemment dans le patrimoine financier. En règle générale, aucun retraitement n'est nécessaire au moment du transfert. La procédure est décrite dans l'exemple 4.

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.

- G Les normes IPSAS ne prévoient pas de distinction entre patrimoine administratif et patrimoine financier. Par ailleurs, les normes IPSAS prévoient que les actifs détenus par une entité pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services sont présentés au bilan à leur valeur d'acquisition dépréciée. Elles prévoient également que les actifs détenus à des fins de rendements peuvent être présentés à leur valeur vénale. Par conséquent, ce complément est conforme aux normes IPSAS.

Exemples

Exemple 1 Transfert d'un immeuble du patrimoine administratif au patrimoine financier afin de le détenir comme un placement

Suite à la construction d'un nouveau bâtiment administratif, la Collectivité publique A n'a plus besoin de l'immeuble qui abritait son administration. Toutefois, elle décide de la conserver et d'en louer les surfaces. La Collectivité publique A transfère donc l'immeuble de son patrimoine administratif (PA) à son patrimoine financier (PF). L'immeuble figure au patrimoine administratif pour une valeur de CHF 2'000'000, dont CHF 1'800'000 pour le bâtiment et CHF 200'000 pour le terrain sur lequel est sis le bâtiment. Si la valeur du terrain correspond à la valeur vénale, tel n'est pas le cas de la valeur du bâtiment. La valeur vénale de l'immeuble (terrain et bâtiment) est estimée à CHF 2'500'000.

Comptabilisation

La Collectivité publique A transfère le bâtiment et le terrain du PA au PF à leur valeur comptable respective. Elle comptabilise donc le montant de CHF 1'800'000 au débit du compte **1084** (PF) et au crédit du compte **604**. Puisque dans le patrimoine financier, bâtiments et terrains ne sont pas présentés séparément, le montant de CHF 200'000 est également débité au compte **1084** (PF), tandis qu'il est crédité au compte **600**. En fin d'année la Collectivité A reporte cette recette d'investissement au bilan par le débit du compte **590**, par le crédit du compte **1404** (PA) pour le bâtiment et par le crédit du compte **1400** (PA) pour le terrain. Puis elle corrige la valeur de l'immeuble afin de le porter à la valeur vénale, par le débit du compte **1084** et le crédit du compte **4443**, pour un montant de CHF 500'000.

Opération	Comptabilisation		
	Débit	Crédit	Montant
Transfert du bâtiment au patrimoine financier	1084 Bâtiments PF	604 Transfert de bâtiments	1'800'000
Transfert du terrain au patrimoine financier	1084 Bâtiments PF	600 Transfert de terrains	200'000
Report au bilan du bâtiment en diminution du PA	590 Report au bilan	1404 Bâtiments PA	1'800'000
Report au bilan du terrain en diminution du PA	590 Report au bilan	1400 Terrains PA	200'000
Correction de la valeur de l'immeuble pour le porter à la valeur vénale	1084 Bâtiments PF	4443 Réévaluations immeubles PF	500'000

Exemple 2 Aliénation ultérieure d'un immeuble du patrimoine financier

Après quelques temps, la Collectivité publique A décide finalement de se séparer de cet immeuble appartenant à son patrimoine financier. Elle trouve un acquéreur pour un montant de CHF 2'800'000.

Comptabilisation

La Collectivité publique A comptabilise la vente de l'immeuble pour un montant de CHF 2'800'000 au débit du compte **1002** et au crédit du compte **1084**. Ensuite, elle inscrit le gain réalisé à travers cette vente au débit du compte **1084** et au crédit du compte **4411** pour un montant de CHF 300'000 (CHF 2'800'000 – CHF 2'500'000).

Opération	Comptabilisation		
	Débit	Crédit	Montant
Vente de l'immeuble	1002 Banque	1084 Bâtiments PF	2'800'000
Gain réalisé au travers de la vente de l'immeuble	1084 Bâtiments PF	4411 Gains provenant des ventes des immobilisations corporelles PF	300'000

Exemple 3 Transfert d'un immeuble du patrimoine administratif au patrimoine financier, puis vente immédiate de cet immeuble après correction de sa valeur

Dans la perspective d'une vente, la Collectivité publique A transfère un immeuble de son patrimoine administratif (PA) à son patrimoine financier (PF). L'immeuble figure au patrimoine administratif pour une valeur de CHF 2'000'000, dont CHF 1'800'000 pour le bâtiment et CHF 200'000 pour le terrain sur lequel est sis le bâtiment. La collectivité s'est entendue avec l'acquéreur de l'immeuble sur un prix de vente de CHF 2'800'000. L'écart entre la valeur du bâtiment inscrite dans le patrimoine administratif (valeur d'acquisition dépréciée) et la valeur à inscrire dans le patrimoine financier en perspective de la vente (valeur vénale) peut être estimé avec précision puisque le prix de vente de l'actif est connu. Cet écart n'est donc pas un gain provenant de la vente. Il découle du fait que le principe d'évaluation du PA est différent de celui du PF. L'écart doit donc être comptabilisé comme tel, c'est-à-dire comme une correction de valeur (réévaluation) de l'immeuble.

Comptabilisation

La Collectivité publique A transfère le bâtiment et le terrain du PA au PF à leur valeur comptable respective. Elle comptabilise donc le montant de CHF 1'800'000 au débit du compte **1084** (PF) et au crédit du compte **604**. Puisque dans le patrimoine financier, bâtiments et terrains ne sont pas présentés séparément, le montant de CHF 200'000 est aussi débité au compte **1084** (PF), tandis qu'il est crédité au compte **600**. En fin d'année elle reporte cette recette d'investissement au bilan par le débit du compte **590**, par le crédit du compte **1404** (PA) pour le bâtiment et par le crédit du compte **1400** (PA) pour le terrain. Puis elle corrige la valeur de l'immeuble afin de le porter à la valeur

**Complément à la Recommandation 11
Vente d'actifs et transfert entre patrimoines**

vénale, par le débit du compte **1084** et le crédit du compte **4443** pour un montant de CHF 800'000. Finalement, elle comptabilise la vente de l'immeuble à sa valeur vénale au débit du compte **1002** et au crédit du compte **1084** pour un montant de CHF 2'800'000.

Opération	Comptabilisation		
	Débit	Crédit	Montant
Transfert du bâtiment au patrimoine financier	1084 Bâtiments PF	604 Transfert de bâtiments	1'800'000
Transfert du terrain au patrimoine financier	1084 Bâtiments PF	600 Transfert de terrains	200'000
Report au bilan du bâtiment en diminution du PA	590 Report au bilan	1404 Bâtiments PA	1'800'000
Report au bilan du terrain en diminution du PA	590 Report au bilan	1400 Terrains PA	200'000
Correction de la valeur de l'immeuble pour la porter à la valeur vénale	1084 Bâtiments PF	4443 Réévaluations immeubles PF	800'000
Vente de l'immeuble	1002 Banque	1084 Bâtiments PF	2'800'000

Exemple 4 Transfert d'un immeuble du patrimoine financier au patrimoine administratif

La Collectivité publique C transfère un immeuble du patrimoine financier (PF) au patrimoine administratif (PA). L'immeuble figure au patrimoine financier pour une valeur de CHF 2'500'000, dont on estime que CHF 2'300'000 correspondent au bâtiment et CHF 200'000 au terrain sur lequel est sis le bâtiment. L'immeuble est immédiatement mis en fonction et le bâtiment est amorti de manière linéaire sur une durée d'utilisation résiduelle de 25 ans.

Comptabilisation

La Collectivité publique C transfère le bâtiment du PF au PA par le débit du compte **504** et le crédit du compte **1084** pour un montant de CHF 2'300'000, ainsi que le terrain par le débit du compte **500** et le crédit du compte **1084** pour un montant de CHF 200'000. Il s'agit donc d'une dépense d'investissement. A la fin de l'année, la dépense d'investissement est reportée à l'actif du bilan, par le débit du compte **1404**, par le crédit du compte **690** pour le bâtiment et par le débit du compte **1400** et le crédit du compte **690** pour le terrain. La tranche annuelle d'amortissement du bâtiment de CHF 92'000 (CHF 2'300'000/25) est inscrite au débit du compte **3300** et au crédit du compte **1404**. Le terrain ne subit pas amortissement.

**Complément à la Recommandation 11
Vente d'actifs et transfert entre patrimoines**

Opération	Comptabilisation		
	Débit	Crédit	Montant
Comptabilisation de l'investissement dans le bâtiment venant du PF	504 Bâtiments	1084 Bâtiments PF	2'300'000
Comptabilisation de l'investissement dans le terrain venant du PF	500 Terrains	1084 Bâtiments PF	200'000
Report au bilan du bâtiment en augmentation du PA	1404 Bâtiments PA	690 Report au bilan	2'300'000
Report au bilan du terrain en augmentation du PA	1400 Terrains PA	690 Report au bilan	200'000
Amortissement du bâtiment	3300 Amortissements planifiés, immobilisations corporelles PA	1404 Bâtiments PA	92'000