

PROJET DE RECOMMANDATION RELATIVE AUX «SUBVENTIONS PUBLIQUES»

Une meilleure information et un traitement plus uniforme avec davantage de transparence

Une étape importante a été franchie avec le présent projet de consultation d'une recommandation autonome relatives aux «subventions publiques». L'objectif est de résumer des réglementations uniformes dans une recommandation en vue de fournir un outil pour répondre aux questions relatives aux subventions publiques.

1. SITUATION INITIALE ET GRANDES LIGNES

Les subventions publiques constituent non seulement le groupe de dépenses le plus important au niveau fédéral [1], mais elles ont également beaucoup de poids au niveau local et dans certains secteurs, comme le tourisme. La crise du COVID-19 a souligné une fois de plus l'importance de cette question [2]. Pour un grand nombre d'utilisateurs des Swiss GAAP RPC, les subventions publiques sont pertinentes, raison pour laquelle une procédure d'examen a été lancée en 2018 afin d'identifier tout besoin de réglementation. Les conclusions ont révélé des pratiques assez divergentes, ce qui affecte la transparence et la comparabilité des comptes annuels. La procédure d'examen a mis en lumière des problèmes d'application dus à un manque d'indications et la nécessité de fournir davantage d'informations. Pour ces raisons, en juin 2019, la commission a voté à l'unanimité en faveur d'un projet visant à élaborer des réglementations sur les subventions publiques.

Un large groupe de travail tenant compte des différentes parties prenantes a été mis en place pour le projet. Ce groupe se compose non seulement d'utilisateurs d'entreprises et d'organisations à but non lucratif, mais également de représentants de l'administration des finances publiques et d'experts-comptables.

Les grandes lignes stratégiques consistaient à respecter l'orientation des Swiss GAAP RPC en tant que normes comptables établies sur le principe de l'image fidèle (True & Fair

View). Il convient d'élaborer des réglementations pour la fourniture d'informations utiles à la prise de décisions sur le patrimoine, la situation financière et les résultats aux destinataires des comptes annuels. En outre, les réglementations ne devraient pas être plus strictes que les réglementations internationales existantes, notamment en comparaison avec la norme IAS 20 et le paragraphe 24 des IFRS pour les PME. Cela signifie, par exemple, que le droit de choisir le principe brut/net est conservé. Les résultats de la procédure d'examen en amont ont appuyé ces grandes lignes.

2. INTÉGRATION OU RECOMMANDATION AUTONOME

Une décision de principe a été prise quant à savoir si les réglementations devaient être intégrées aux recommandations existantes ou s'il fallait en créer une nouvelle. Selon le modèle, les Swiss GAAP RPC ne doivent pas se transformer en une jungle de réglementations et doivent rester fondées sur des principes [3]. Des arguments ont été avancés en faveur de l'intégration dans les recommandations existantes, étant donné que les Swiss GAAP RPC 21 et 24 comprennent déjà, dans une certaine mesure, des réglementations concernant les subventions, ou en raison du fait que d'autres sujets, tels que la comptabilisation des produits et les instruments financiers, ne requièrent pas encore de recommandation propre. Cependant, il aurait été difficile de les intégrer dans le cadre conceptuel et dans les RPC fondamentales. La nature



MICHAEL ANNEN,
LIC. OEC. HSG, EXPERT
COMPTABLE DIPL., MEMBRE
DU COMITÉ SWISS GAAP
RPC, ASSOCIÉ, BRAG



HEIKO PETRY,
M.A. (HSG), ASSISTANT
SWISS GAAP RPC,
AUDITEUR SENIOR, KPMG,
COLLABORATEUR
SCIENTIFIQUE, ACA-HSG,
UNIVERSITÉ DE SAINT-GALL

spécifique et l'importance du sujet, d'une part, et une meilleure lisibilité et compréhensibilité des réglementations, d'autre part, ont plaidé en faveur d'une recommandation autonome. En outre, tous les utilisateurs des Swiss GAAP RPC ne sont pas concernés par les subventions publiques. Une recommandation autonome permet également d'éviter les conflits avec d'autres recommandations. En conséquence, la commission s'est prononcée contre une intégration dans les recommandations existantes.

3. APERÇU DES RÉGLEMENTATIONS ET EXPLICATIONS

Le projet de la recommandation est disponible sur www.fer.ch/fr/projets/subventions-publiques. Un aperçu des réglementations les plus importantes est donné ci-dessous.

3.1 Définition. Le projet de consultation définit les subventions publiques comme l'indemnisation par une institution publique de prestations fournies par une organisation dans le cadre de ses activités. L'organisation bénéficie ainsi d'un avantage économique particulier. Les subventions publiques se distinguent ainsi des indemnisations commerciales publiques *habituelles*, qui n'entraînent pas de déséquilibre entre les prestations.

Il est fait référence à cette notion dans la Swiss GAAP RPC 21, qui utilise le terme «donations», et le projet fait aussi explicitement référence à d'autres termes courants, comme allocations, concours ou primes, car il existe dans la pratique une variété de termes pour désigner les subventions. La définition du terme est délibérément imprécise. Les subventions publiques sont généralement divisées en subventions liées à des actifs ou au résultat. Les premières sont associées à la condition principale qu'une organisation acquière ou crée des actifs à long terme. Les secondes comprennent toutes les autres subventions publiques au sens d'une disposition subsidiaire. Il peut s'agir notamment de prêts avantageux. Si les prêts sont accordés directement par une institution publique, la subvention publique est constituée par la différence entre le taux d'intérêt effectif et le taux d'intérêt du marché ajusté au risque.

Dans les explications du projet, il est précisé que les subventions publiques peuvent être directes ou indirectes, et monétaires ou non monétaires (p.ex. locations avantageuses). Une définition stricte de ces sous-groupes a été délibérément évitée. Au cours de l'élaboration de la recommandation, il est apparu qu'un grand nombre de cas particuliers existaient dans la pratique. S'il n'est pas possible de les prendre tous en compte dans une recommandation fondée sur des principes, on ne veut pas non plus les exclure. À la place, les explications contiennent des exemples qui ne sont pas exhaustifs. En même temps, une recommandation sous cette forme ne peut pas satisfaire toutes les préoccupations des organismes de financement qui, dans certains cas, vont au-delà de l'objectif d'une recommandation relative à la présentation des comptes.

On peut également déduire de la définition que les organisations qui se contentent de transmettre les subventions publiques à d'autres organisations à titre de poste transitoire

n'ont pas à les comptabiliser, car elles ne sont pas bénéficiaires des subventions publiques et ne reçoivent donc aucun avantage économique particulier. Cela permet également d'éviter de gonfler le compte de résultat.

3.2 Comptabilisation, évaluation et présentation. Au-delà des dispositions du cadre conceptuel, les subventions publiques doivent être comptabilisées lorsqu'il existe un droit correspondant et que la valeur peut être estimée de manière fiable. Les conditions attachées à la subvention publique doivent être remplies avec une assurance raisonnable. Ce critère s'applique également à l'octroi de subventions publiques.

Les subventions publiques liées à des actifs doivent être soit déduites de l'actif (méthode nette), soit présentées en tant que compte de régularisation passif (méthode brute). Bien que la structure selon la Swiss GAAP RPC 3/2 présente les comptes de régularisation passifs uniquement dans les engagements à court terme, il ne s'agit là que d'une structure minimale. En pratique, les comptes de régularisation passifs à long terme existent déjà, ce qui signifie que la date d'échéance peut être présentée de manière adéquate. Dans les explications de la recommandation, d'autres désignations sont prévues pour les postes passifs, pour autant que cela soit approprié. Comme il ne s'agit pas d'un engagement au sens du chiffre 17 du cadre conceptuel (pas de sortie de

fonds), il a été décidé d'utiliser le terme «comptes de régularisation passifs» comme principe. La méthode brute consiste simplement en une délimitation matérielle et temporelle pour compenser les dépenses d'une période comptable. L'application de la méthode nette se traduit par une valeur comptable inférieure à celle de la méthode brute en raison de la compensation avec les coûts d'acquisition ou de production. Il n'est pas nécessaire de suivre un poste négatif dans la comptabilité pendant toute la durée d'utilisation, et ce serait d'ailleurs peu pratique. Toutefois, selon la méthode nette et pour des raisons de transparence et de comparabilité, les subventions publiques liées à des actifs doivent être indiquées séparément dans le tableau des immobilisations au moment de l'octroi.

L'amortissement des subventions publiques liées à des actifs s'effectue sur la durée d'utilisation de l'actif et donc indépendamment du fait que toutes les conditions associées à la subvention publique aient déjà été remplies ou que la subvention ait été accordée à fonds perdu. La méthode brute et la méthode nette devraient toutes deux avoir le même effet sur le résultat. Alors que la méthode nette exige techniquement que le compte de résultat soit présenté sous la forme d'un amortissement inférieur, la méthode brute donne le choix soit de déduire l'amortissement des subventions publiques portées au passif de l'amortissement sur la durée d'utilisation, soit de le présenter séparément en tant que

produit des subventions publiques liées aux actifs, auquel cas il se trouverait au-dessus de l'EBITDA. La présentation séparée et les informations à fournir assurent la comparabilité dans les réglementations.

Les subventions liées au résultat doivent être inscrites dans le résultat au cours des périodes durant lesquelles une organisation enregistre les charges correspondantes. Elles peuvent être déclarées en brut ou en net (compensation) dans le compte de résultat. Si l'organisation reçoit des subventions publiques monétaires qui ne sont pas destinées à compenser des postes de dépenses spécifiques, il est préférable de les déclarer en brut. De cette manière, les coûts peuvent être présentés dans leur intégralité et les subventions publiques ne doivent pas être affectées, parfois arbitrairement, aux différents postes du compte de résultat. Si les subventions publiques ont été accordées pour compenser certains postes de dépenses, par exemple pour compenser les frais de recherche, le principe du net est également approprié, d'autant plus que ces situations peuvent être présentées de manière transparente par le biais d'informations à fournir dans l'annexe (voir partie 3.5).

Les subventions publiques non monétaires liées au résultat ne doivent pas nécessairement être évaluées aux valeurs de marché. Ici, on a tenu compte du fait que les valeurs de marché ne peuvent pas toujours être déterminées de manière fiable et que leur calcul pourrait entraîner un effort dispropor-

Encadré: **EXEMPLE D'UN REMBOURSEMENT**

Situation initiale

Un actif est acquis le 1^{er} janvier 20X1 pour KCHF 3000. Sa durée d'utilisation est de 20 ans. L'organisation reçoit des subventions publiques liées à des actifs de KCHF 1000. À la fin de la troisième année, l'organisation ne remplit plus les conditions pour obtenir les subventions (changement d'utilisation) et reçoit un avis le 31 décembre 20X3 l'invitant à rembourser un montant de KCHF 900.

| | Méthode brute | | | | | | |
|------------|-----------------------------|----------------|--------------------|---------------------------------|--|-----------------------------|-------------------------------|
| | Valeur comptable de l'actif | Amortissements | Am. pour dép. cum. | Compte de régularisation passif | Produit issu de subventions publiques liées à des actifs | Autres dettes à court terme | Autres charges d'exploitation |
| 01.01.20X1 | 3000 | | 0 | 1000 | | | |
| 31.12.20X1 | 2850 | 150 | 150 | 950 | 50 | | |
| 31.12.20X2 | 2700 | 150 | 300 | 900 | 50 | | |
| 31.12.20X3 | 2550 | 150 | 450 | ¹⁾ 85 | 50 | 900 | 135 |
| 31.12.20X4 | 2400 | 150 | 600 | 80 | 5 | | |

| | Méthode nette | | | |
|------------|-----------------------------|-------------------|--------------------|-----------------------------|
| | Valeur comptable de l'actif | Amortissements | Am. pour dép. cum. | Autres dettes à court terme |
| 01.01.20X1 | ²⁾ 2000 | | 0 | |
| 31.12.20X1 | 1900 | 100 | 100 | |
| 31.12.20X2 | 1800 | 100 | 200 | |
| 31.12.20X3 | ³⁾ 2465 | ⁴⁾ 235 | 435 | 900 |
| 31.12.20X4 | 2320 | ⁵⁾ 145 | 580 | |

¹⁾ 900 – 50 – 900 + 3 × 45; ²⁾ 3000 – 1000; ³⁾ 1800 – 100 + 900 – 3 × 45; ⁴⁾ 100 + 3 × 45; ⁵⁾ 2465 / 17

portionné. La norme prévoit la fourniture d'informations appropriées à cette fin.

Au vu de l'actualité, les crédits transitoires COVID-19 sont d'un grand intérêt: les réglementations impliquent que la différence entre la juste valeur selon la méthode de l'intérêt effectif et le montant du remboursement ne devrait pas être présentée comme une subvention publique brute et amortie sur la durée. Un tel traitement, comme dans le cadre des IFRS, serait également autorisé et approprié sur la base de la formulation contenue dans le projet. Les organismes de financement ont toujours la possibilité de restreindre les options ou d'exiger des informations plus étendues comme condition préalable à l'octroi de subventions dans le cadre des réglementations existantes.

3.3 Obligations en matière de remboursement. Les subventions publiques sont souvent associées à des conditions qui, si elles ne sont pas remplies (p. ex. l'utilisation dévoyée d'une maison de retraite subventionnée), entraînent un remboursement. Ces cas doivent être traités de manière prospective comme une modification d'estimation. Ainsi, conformément au chiffre 30 du cadre conceptuel, seuls les résultats de la période actuelle ou future sont concernés. Toutefois, pour les subventions publiques liées à des actifs, cela signifie également un ajustement des valeurs du bilan:

→ selon la méthode nette, la valeur comptable de l'actif est sous-évaluée et doit être ajustée en conséquence en ajoutant le montant du remboursement à la valeur comptable et en le comptabilisant comme une écriture de compensation dans les autres engagements. En outre, l'amortissement au prorata doit être compensé par la différence et le montant doit être immédiatement saisi dans les charges;

→ selon la méthode brute, le montant du remboursement est transféré aux autres dettes à court terme. Si le montant du remboursement n'est pas égal au montant du compte de régularisation passif, la différence entre le montant de la régularisation restant après le transfert et celui du compte de régularisation passif qui aurait découlé de la subvention initiale en cas de déduction du montant du remboursement, doit être saisie directement dans les charges. Il en résulte le même effet sur le résultat (net) pour la méthode brute que pour la méthode nette (voir l'exemple de l'encadré).

3.4 Présentation dans le tableau de flux de trésorerie.

Les subventions publiques liées à des actifs doivent être affectées aux flux de trésorerie provenant des activités d'investissement, puisqu'elles sont liées aux investissements dans des actifs non courants. Il ne serait pas approprié de les présenter dans le flux de trésorerie des activités de financement, car il n'y a pas d'obligation de rembourser les subventions publiques si les conditions attachées à celles-ci sont remplies et il ne s'agit donc pas d'un passif financier [4]. Une garantie raisonnable quant à la satisfaction des conditions est, là encore, une condition préalable à la comptabilisation.

Les subventions publiques liées au résultat doivent être indiquées séparément dans le flux de trésorerie provenant des activités d'exploitation ou dans l'annexe. Il est possible de présenter les subventions publiques dans l'annexe en raison de la méthode indirecte, car il n'y a pas de «résultat avant subventions publiques» qui pourrait servir de point de départ.

3.5 Informations à fournir. Les informations à fournir ont été étendues et clarifiées par rapport aux réglementations actuelles. L'indication des principes appliqués en matière de présentation des comptes pour les subventions publiques comprend l'indication de la détermination de la valeur ainsi que de la méthodologie d'évaluation et des principales conditions de subventions publiques non monétaires. Les subventions publiques monétaires et non monétaires doivent être expliquées, et leur nature et leur étendue ou valeur doivent être indiquées si une évaluation est possible. En plus des informations sur les subventions publiques saisies, les subventions publiques non monétaires pour lesquelles une évaluation n'est pas possible doivent également être expliquées en conséquence. Ces réglementations visent notamment à créer une transparence suffisante dans le contexte du droit de choisir le principe brut/net lors de l'application du principe net. En outre, d'autres formes de subventions publiques doivent être expliquées, y compris, par exemple, les cautions et garanties. Dans ce poste, tous les types de subventions publiques doivent être saisis dans les informations à fournir. Étant donné que les conditions qui doivent encore être remplies, que les autres incertitudes concernant le résultat et que les éventuelles obligations de remboursement en lien avec des subventions publiques peuvent limiter la marge de manœuvre future d'une organisation, il convient également de fournir des informations à ce sujet.

4. MISE EN CONSULTATION

La commission invite le public à se prononcer sur le projet de recommandation et le questionnaire qui l'accompagne dans le cadre de la consultation qui se déroulera de mars à fin juin 2021. Le questionnaire relatif à la consultation est disponibles sur www.fer.ch/fr/projets/subventions-publiques à partir de mars 2021. Pour des raisons de transparence, la commission a l'intention de publier les prises de position reçues sur les questions de la consultation sur le site Internet des Swiss GAAP RPC une fois le processus terminé, à moins que leur publication ne soit expressément rejetée. ■

Notes: 1) CHF 42,3 milliards sur un total de CHF 71,4 milliards de dépenses fédérales en 2019, cf. https://www.efv.admin.ch/efv/fr/home/themen/finanzpolitik_grundlagen/subv_subvueberpruef.html. 2) Cf. <https://covid19.easy.gov.swiss/fr>. 3) Cf. <https://www.fer.ch/fr/a-propos-de-nous/modele>. 4) Cf. Swiss GAAP RPC 4/12.