

APPLICATION DE LA SWISS GAAP RPC 28 POUR LES COMPTES ANNUELS PRÉSENTÉS SELON LA RPC 21

Défis, propositions de solutions et marche à suivre

La nouvelle recommandation «Subventions publiques» s'applique aux utilisateurs de l'ensemble des Swiss GAAP RPC, y compris aux utilisateurs de la RPC 21. Il est apparu lors de la consultation que la Swiss GAAP RPC 28 impose des défis particuliers pour les comptes annuels des organisations à but non lucratif. Cet article en étudie les causes, montre les difficultés qui en résultent et présente les éventuelles propositions de solutions [1]. L'objectif est de simplifier l'application de la nouvelle norme Swiss GAAP RPC 28 pour les utilisateurs de la RPC 21.

1. COMPARAISON DES RECOMMANDATIONS SWISS GAAP RPC 21 ET 28

Du fait de leurs activités, les organisations d'utilité publique à but non lucratif reçoivent fréquemment des subventions des pouvoirs publics, notamment pour des mesures d'intégration sociale et professionnelle, des formations ou des prestations d'accompagnement. La Swiss GAAP RPC 28 régit pour la première fois le traitement des subventions publiques pour tous les utilisateurs de l'ensemble des Swiss GAAP RPC. La Swiss GAAP RPC 21 vient compléter et modifier partiellement les autres recommandations. Aussi les grandes organisations à but non lucratif (au sens de Swiss GAAP RPC 1/2) doivent-elles appliquer, en plus du cadre conceptuel, de la Swiss GAAP RPC 21 et des RPC fondamentales, les autres Swiss GAAP RPC, dont la Swiss GAAP RPC 28 «Subventions publiques» [2].

La consultation à propos de la norme Swiss GAAP RPC 28 a mis en évidence des difficultés de délimitation. Ces remarques ont été analysées avec soin, et des possibilités de solutions ont été évaluées conjointement avec des spécialistes de la RPC 21 et des représentants des utilisateurs. Il est apparu que, dans la pratique, les dispositions de la RPC 21 concernant les fonds affectés étaient très diversement appliquées. De ce fait, la Commission a décidé que les utilisateurs de la RPC 21 effectueraient la comptabilisation et la présentation des subventions publiques selon les prescriptions de la Swiss GAAP RPC 21. Cette décision a, d'une part, rendu possible l'entrée

en vigueur de la Swiss GAAP RPC 28 et a évité, d'autre part, qu'il faille modifier la Swiss GAAP RPC 21, en dépit de la diversité des pratiques constatée, sur laquelle nous reviendrons ultérieurement.

Les difficultés de délimitation évoquées résultent pour une large part d'une application de la Swiss GAAP RPC 21 à des cas pour lesquels cette recommandation n'a pas été prévue ou qui n'y étaient pas explicitement abordés. L'historique de la naissance de la Swiss GAAP RPC 21 montre que cette recommandation a été élaborée pour les organisations qui collectent des dons. Elle vise les organisations dont les prestataires (donateurs) se distinguent des bénéficiaires et qui s'adressent à un nombre indéterminé de donateurs. Les dons – telle est l'hypothèse implicite – s'effectuent généralement en argent, et exceptionnellement sous la forme d'objets (des vêtements, p. ex.). Afin de créer de la transparence sur l'activité de dons et sur l'utilisation de ceux-ci, la variation des fonds affectés est représentée – comme pour les provisions, p. ex. – au moyen d'un tableau. Sans une telle exigence, ces opérations seraient toutes traitées comme comptes de régularisation passifs dans les comptes annuels, ce qui ne tiendrait pas compte de la spécificité de l'absence de recherche de profit et de la collecte de fonds par les organisations à but non lucratif. En revanche, la Swiss GAAP RPC 21 traite seulement à la marge les dons effectués sous forme d'actifs (et uniquement en lien avec l'évaluation, Swiss GAAP RPC 21/5). Il en résulte des difficul-



RETO EBERLE,
 PROF. DR. OEC.,
 EXPERT-COMPTABLE
 DIPLÔMÉ, MEMBRE DU
 CONSEIL DE FONDATION
 RPC, ASSOCIÉ KPMG,
 UNIVERSITÉ DE ZURICH



HEIKO PETRY,
 DR. OEC. HSG, ASSISTANT
 SWISS GAAP RPC, SENIOR
 DPP, KPMG,
 COLLABORATEUR
 SCIENTIFIQUE, ACA-HSG,
 UNIVERSITÉ DE SAINT-GALL

tés de délimitation considérables par rapport aux subventions publiques liées à des actifs thématiques dans la Swiss GAAP RPC 28.

Dans la suite de cet article, nous allons présenter un éventail des questions traitées dans le cadre de la consultation en vue de clarifier les choses et de fournir une aide à l'orientation. L'objectif est également de contribuer à harmoniser la pratique comptable des utilisateurs de la RPC 21. La question de savoir dans quelle mesure la Swiss GAAP RPC 21 doit être modifiée ne fait pas l'objet du présent article et doit être évaluée par la Commission.

2. BASES DES FONDS AFFECTÉS

Étant donné qu'il est apparu que la présentation des comptes selon les Swiss GAAP RPC existantes ne répondait pas à toutes les questions et tous les besoins des organisations à but non lucratif, la Commission a lancé en 1997 un projet visant à élaborer des dispositions de présentation des comptes pour les organisations à but non lucratif [3]. La recommandation Swiss GAAP RPC 21 spécifique à la branche doit être appliquée par les organisations qui fournissent, dans l'intérêt de la collectivité publique, des prestations d'intérêt général, et qui s'adressent publiquement à un nombre indéterminé de donateurs ou qui reçoivent des donations à titre gracieux et/ou qui sont financées majoritairement à l'aide de contributions du secteur public (voir Swiss GAAP RPC 21/Introduction). Ces activités se caractérisent souvent par le fait que sont collectés des fonds qui sont liés par le donateur à un but déterminé. Si c'est le cas, l'organisation ne peut pas disposer librement de ces fonds. En outre, contrairement aux capitaux étrangers qui sont disponibles pour une période déterminée puis doivent être remboursés, ces fonds sont transmis à titre fiduciaire pour une affectation déterminée. Ils doivent donc être enregistrés dans le poste «Capital des fonds», qui se classe entre le capital de l'organisation et les engagements, ainsi qu'au bilan (voir Swiss GAAP RPC 21/7). Les fonds affectés se définissent dès lors comme des fonds obtenus de tiers, qui sont remis à une organisation sans but lucratif avec une affectation clairement définie restreignant l'utilisation et qui sont gérés par celle-ci [4]. Un fonds affecté résulte soit d'une décision explicite du donateur, soit des circonstances de la donation, qui impliquent une affectation spécifique par le donateur (voir Swiss GAAP RPC 21/33). Les affectations et utilisations des fonds affectés sont comptabilisées via le poste «Variation du capital des fonds», qui est ensuite clôturé via le compte d'exploitation et sont ainsi prises en compte dans le résultat annuel (voir Swiss GAAP RPC 21/11 et 12). Dès lors, les charges liées à la mise en œuvre de l'affectation sont compensées par le prélèvement des fonds, avant qu'elles ne réduisent le résultat annuel. Par ailleurs, les recettes affectées non utilisées sont comptabilisées dans le poste «Capital des fonds», avant qu'elles ne puissent être inscrites au capital de l'organisation via le résultat annuel.

3. IMPLICATIONS DE LA COMPTABILISATION DES FONDS

La logique de comptabilisation des fonds crée un certain tiraillement par rapport au principe de la délimitation péri-

dique, telle que prescrite dans le cadre conceptuel (ch. 11) des Swiss GAAP RPC. Selon ce principe, les répercussions des opérations et des autres événements sont saisies lorsqu'elles surviennent (délimitation par période), et non lorsque des liquidités ou des moyens de paiement équivalents sont encaissés ou versés.

Dans la pratique de la RPC 21, un point de vue orienté aux flux de trésorerie [5] semble s'être largement établi, ainsi que le montre l'exemple suivant: un don affecté de 100 000 francs composé de deux contributions annuelles de 50 000 francs est versé en une tranche au début de l'année 1. Dans une première étape, le don est comptabilisé intégralement en tant que produit dans les entrées de paiement de l'année 1. Dans un second temps, le montant de 50 000 francs concernant l'année 2 est attribué à un fonds affecté via la variation du capital des fonds. Les charges liées au projet se montent à 50 000 francs par année et sont comptabilisées dans des comptes de charges diverses (contre les liquidités). La comptabilisation sur la période ad hoc au niveau du résultat annuel est également atteinte avec la Swiss GAAP RPC 21, car une régularisation éventuelle intervient via une boucle dans le compte d'exploitation, comme le montre l'*encadré 1*. Même si la représentation des variations des fonds affectés crée de la transparence pour les personnes lisant le bilan, ce mode de comptabilisation entraîne la saisie d'un don de 50 000 francs (contribution année 2) qui ne devrait pas être imputé à l'exercice. Conséquence: dans l'exercice suivant, les charges correspondantes sont imputées au résultat d'exploitation, tandis que le montant régularisé est d'abord pris en compte via la variation des fonds affectés dans le compte d'exploitation. Même si le compte d'exploitation et les ratios qui en découlent ont une importance mineure pour les organisations à but non lucratif, il peut y avoir des distorsions à ce niveau du compte d'exploitation au fil du temps [6].

Une saisie en fonction non pas de l'encaissement, mais de la délimitation périodique – par analogie avec la colonne «Organisations à but lucratif» – représenterait certes l'entrée de liquidités de 100 000 francs, mais seulement 50 000 francs seraient saisis l'année 1 comme subventions reçues, tandis que les 50 000 francs restants seraient comptabilisés comme comptes de régularisation passifs. L'année 2, le poste dans les comptes de régularisation passifs serait liquidé et enregistré comme subventions perçues. Ainsi, les contributions annuelles de 50 000 francs seraient enregistrées dans la période correcte, sans qu'il y ait de distorsions de certains postes dans le compte d'exploitation [7].

4. SUBVENTIONS PUBLIQUES LIÉES AU RÉSULTAT

Les subventions liées au résultat sont des subventions publiques autres que les subventions liées à des actifs. Pour les utilisateurs de la RPC 21, leur traitement semble moins complexe que celui des subventions publiques liées à des actifs, en particulier lorsque les charges découlant des utilisations correspondant aux affectations définies sont en regard d'une sortie de fonds dans la même période (p. ex. pour frais de personnel, loyer ou charges de matériel). Dans la période de leur encaissement, les montants seraient enregistrés comme «subven-

Encadré 1: DÉLIMITATION SELON LA PÉRIODE DES FONDS AFFECTÉS

	Organisations à but lucratif		Organisations à but non lucratif	
t ₁	en milliers de francs		en milliers de francs	
Liquidités	100 000	-50 000	100 000	-50 000
Charges diverses	50 000		50 000	
Comptes de régularisation passifs		-50 000		
Subventions reçues		-50 000		-100 000
Allocation au capital des fonds			50 000	
Capital des fonds				-50 000
Impact sur le résultat annuel	0		0	
t ₂	en milliers de francs		en milliers de francs	
Liquidités		-50 000		-50 000
Charges diverses	50 000		50 000	
Comptes de régularisation passifs	50 000			
Subventions reçues		-50 000		
Utilisation du capital des fonds				-50 000
Capital des fonds			50 000	
Impact sur le résultat annuel	0		0	

tions publiques» dans le compte d'exploitation. Si les fonds ne sont pas totalement utilisés, il y a affectation au capital des fonds et prélèvement dans les périodes suivantes [8]. Il est important de noter à ce propos que les exigences de transparence accrue de la Swiss GAAP RPC 21 n'autorisent pas de compensation avec les charges à compenser (présentation au net). Par rapport à la logique de comptabilisation de la Swiss GAAP RPC 28 (voir à ce propos à la p. 208 l'article «La nouvelle recommandation Swiss GAAP RPC 28 «Subventions publiques» – Aperçu et conseils pratiques pour l'application de la nouvelle norme»), il y a une différence dans le montant des subventions/contributions publiques saisies dans le compte d'exploitation en cas de besoin de régularisation. Celui-ci est cependant à nouveau compensé par la variation du capital des fonds, si bien qu'on retrouve le même effet dans les comptes annuels.

L'évaluation des subventions publiques monétaires liées au résultat s'effectue à hauteur des montants reçus ou attendus. Les subventions publiques non monétaires liées à des actifs peuvent par exemple englober la mise à disposition de bureaux, de matériel ainsi que d'autres prestations de services ou en nature. Le principe de la présentation brute s'applique a priori non seulement selon Swiss GAAP RPC 28/5, mais également selon Swiss GAAP RPC 21/14. Ainsi, la différence par rapport au prix du marché constitue généralement une subvention publique non monétaire lorsqu'une organisation bénéficie de la prestation à un prix avantageux ou à titre gracieux. Dans ce type de cas, il convient au minimum de fournir des statistiques ou une explication (voir Swiss GAAP RPC 28/8 ou Swiss GAAP RPC 21/43). C'est pourquoi la Swiss GAAP RPC 28 n'introduit pas de changements fondamentaux pour les utilisateurs de la RPC 21 en lien avec la comptabilisation des subventions publiques liées au résultat.

5. SUBVENTIONS PUBLIQUES LIÉES À DES ACTIFS

Les subventions publiques dont la condition principale est qu'une organisation doit acheter, construire ou acquérir par tout autre moyen des actifs à long terme pour répondre aux conditions d'obtention, sont des subventions publiques liées à des actifs aux termes de la Swiss GAAP RPC 28/12. Pour les subventions publiques liées à des actifs, la règle de la Swiss GAAP RPC 28/4, qui prévoit l'évaluation à la juste valeur au moment de l'octroi, est déjà connue des utilisateurs de la RPC 21 (Swiss GAAP RPC 21/5). Les paiements reçus doivent être comptabilisés dans des comptes de régularisation passifs jusqu'à l'achat de l'objet, comptes qui seront dissous sur la durée d'utilisation à partir de l'inscription à l'actif [9] de celui-ci, l'enregistrement dans le compte d'exploitation s'effectuant séparément (Swiss GAAP RPC 28/4). Dans le résultat d'exploitation, la charge d'amortissement est compensée par la dissolution du compte de régularisation passif à hauteur de la part de subvention publique. L'application du principe de présentation du net prévu dans la Swiss GAAP RPC 28 n'est sur le fond pas pertinente pour les utilisateurs de la RPC 21, nous le montrerons ultérieurement. Voilà ce que nous pouvons dire sur les rapports généraux entre les deux recommandations.

5.1 Interface avec les fonds affectés. Au vu des dispositions spécifiques de la Swiss GAAP RPC 21, la question se pose de savoir si les subventions publiques liées à des actifs satisfont à la définition des fonds affectés donnée par la Swiss GAAP RPC 21/8, étant donné qu'il s'agit de fonds affectés à un but déterminé par des tiers et soumis à une restriction d'utilisation (ici, l'acquisition de l'actif). Lors de la consultation à propos de la Swiss GAAP RPC 28, certains se sont prononcés contre

un traitement obligatoire des subventions publiques liées à des actifs comme contribution publique affectée au motif que les critères de définition d'un fonds affecté fournis par la Swiss GAAP RPC 21 ne sont pas remplis: s'agissant de subventions publiques liées à des actifs, l'entité ne pourrait pas décider du mode d'investissement des fonds dans les limites de l'affectation spécifique, étant donné que les subventions publiques sont souvent liées à un objet concret. Le fait qu'en général, les fonds sont attribués en vue d'un projet concret et sont donc soumis à une destination explicite, parle en faveur d'un traitement des subventions liées à des actifs comme contribution publique affectée.

Nous présentons ci-après le traitement comptable de subventions publiques liées à des actifs comme fonds affectés [10]. On retrouve les difficultés de délimitations et les contradictions résultant de l'application de dispositions de la Swiss GAAP RPC 21 non prévues à cet effet, que nous mentionnions en introduction.

5.2 Implications comptables en cas de traitement en tant que fonds affectés

5.2.1 Comptabilisation moyennant le compte d'exploitation. Lorsqu'elles sont comptabilisées comme fonds affectés, les subventions publiques devraient d'abord être intégralement saisies comme produit dans le compte d'exploitation (au moment de l'encaissement), puis devraient être affectées au capital des fonds – lors de la dépense ultérieure conforme à l'hypothèse [11]. Selon la logique de la Swiss GAAP RPC 21 – suivant le point de vue répandu dans la pratique s'orientant aux flux de trésorerie – les fonds devraient être présentés, lors de l'acquisition de l'actif, comme variation des fonds affectés et être (à nouveau) enregistrés dans le compte d'exploitation.

Dans la pratique, on constate aussi une autre méthode d'après laquelle l'octroi d'une subvention publique liée à des actifs est comptabilisé comme produit et allocation au capital des fonds. Contrairement à la première méthode, l'acquisition de l'actif n'est pas présentée comme variation des fonds affectés correspondants, mais comme la dissolution sur la durée d'utilisation de l'actif acquis. Ainsi, les amortissements systématiques de l'actif seraient «neutralisés» dans le compte d'exploitation à hauteur des subventions publiques (ainsi, l'effet serait similaire à celui du principe brut selon Swiss GAAP RPC 28 [12]).

Selon les deux méthodes présentées, des subventions publiques liées à des actifs affecteraient le compte d'exploitation dans deux (ou plusieurs) exercices [13]. En tenant compte du caractère d'investissement de telles contributions une comptabilisation via le compte d'exploitation nécessite des explications et ne paraît pas approprié.

5.2.2 Comptabilisation en évitant le compte d'exploitation. En cas de subventions publiques monétaires liées à des actifs, il reste donc uniquement aux utilisateurs de la RPC 21 la possibilité d'une saisie dans le capital des fonds, sans impact sur le résultat de la période, suivie d'un transfert dans un compte de régularisation passif. Ainsi, les éventuelles obligations (de remboursement) apparaîtraient dans le bilan et pourraient

également être publiées dans l'annexe. Qui plus est, les subventions publiques avec délimitation périodique compenseraient les charges qui doivent être compensées – en l'occurrence les amortissements. Cependant, la logique comptable qui sous-tend la RPC 21 et l'interdiction de saisie directe dans le bilan (sauf si c'est explicitement permis ou exigé par une autre recommandation) s'opposent à une telle saisie sans effet sur le résultat via la variation des fonds affectés. Dans la logique comptable de la Swiss GAAP RPC 21, le poste «Variation du capital des fonds» du compte d'exploitation correspond au total des variations des fonds affectés dans le tableau sur la variation du capital. Qui plus est, la Swiss GAAP RPC 21/19 autorise uniquement des transferts entre fonds affectés.

En outre, le maintien des subventions publiques liées à des actifs dans le capital des fonds au passif contredit la logique sous-jacente de la comptabilisation des fonds, d'autant plus que les fonds en question ne sont plus disponibles à l'actif, mais ont été investis. D'ailleurs, il y a unanimité sur l'interdiction de transferts entre les fonds affectés et le capital de l'organisation [14].

5.3 Synthèse intermédiaire. Au vu des réponses à la consultation à propos de la Swiss GAAP RPC 28, la Commission a décidé que les utilisateurs de la RPC 21 pourraient suivre les prescriptions de la Swiss GAAP RPC 21 pour la comptabilisation et la présentation des subventions publiques. Les difficultés de délimitation constatées entre les deux recommandations ont été éliminées – en tout cas à première vue. Les utilisateurs de la RPC 21 peuvent (pourraient) poursuivre avec la comptabilisation dans les fonds. Cela pourrait également être utile aux pouvoirs publics qui lient souvent l'attribution de subventions aux organisations à but non lucratif à la condition d'utiliser la Swiss GAAP RPC 21. Le tableau sur la variation des fonds affectés va indubitablement créer de la transparence, surtout parce qu'il faut rendre compte de l'utilisation des fonds.

S'agissant du traitement des subventions publiques liées à des actifs, la comptabilisation en tant que fonds affectés a cependant ses limites. La comptabilisation moyennant le compte d'exploitation a un impact sur les produits (provenant de dons) et entraîne ainsi une distorsion des ratios qui deviennent de plus en plus importants pour les organisations à but non lucratif également. Le traitement du fonds affecté une fois l'investissement réalisé manque lui aussi de clarté. De plus, selon l'avis défendu ici, la comptabilisation en évitant le compte d'exploitation n'est pas non plus compatible avec les dispositions de la Swiss GAAP RPC 21.

La disposition introduite dans la Swiss GAAP RPC 28, selon laquelle la comptabilisation et la présentation des subventions publiques s'effectuent selon la Swiss GAAP RPC 21, a tenu compte des besoins de nombreuses organisations à but non lucratif et des pouvoirs publics. Elle permet ainsi de conserver la pratique actuelle, qui prévoit une comptabilisation moyennant le compte d'exploitation. Mais – nous l'avons expliqué – la pratique actuelle est en partie due à une compréhension du compte de fonds ne reposant pas sur les concepts à la base de la Swiss GAAP RPC 21. L'utilisation du compte de fonds semble certes apporter plus de transparence. Mais d'un

point de vue comptable, c'est uniquement possible si le compte d'exploitation n'est pas comptabilisé de manière appropriée sur plusieurs périodes (mais sans avoir d'impact sur le résultat annuel). La question se pose donc de savoir si les utilisateurs de la RPC 21 ont vraiment intérêt à appliquer la règle d'exception mise à disposition par la Swiss GAAP RPC 28 ou si, compte tenu des implications comptables exposées, il n'est pas plus approprié de comptabiliser les subventions publiques liées à des actifs selon le principe brut de la Swiss GAAP RPC 28.

6. TABLEAU DE FLUX DE TRÉSORERIE

Dans le tableau de flux de trésorerie, il existe des différences entre la comptabilisation via les fonds affectés et via les comptes de régularisation passifs au sein du flux de trésorerie issu de l'activité d'exploitation, le résultat final étant pourtant identique dans toutes les variantes. Il convient de noter que les subventions publiques non monétaires qui sont intégrées dans le tableau des flux de trésorerie via le résultat annuel doivent être prises en compte comme des fonds sans effets sur les liquidités et corrigées en conséquence.

7. INFORMATIONS À FOURNIR

Concernant les informations à fournir, les utilisateurs de la RPC 21 peuvent être soumis à de nouvelles obligations découlant de la Swiss GAAP RPC 28. Celle-ci présente en effet de manière plus détaillée les informations à fournir, en particulier pour les principes de présentation des comptes, la quantification des subventions publiques saisies ainsi que la contextualisation qualitative. Ces exigences ne sont cependant pas inconnues aux utilisateurs de la RPC 21, ils les connaissent déjà de la Swiss GAAP RPC 21, chiffres 23, 43 et 44, par exemple. En ce qui concerne la Swiss GAAP RPC 28/22, il convient de souligner que la valeur ne doit pas être impérativement publiée pour chaque subvention publique non monétaire. Le chiffre d'explication doit être envisagé dans le contexte du chiffre principal 28/8, qui exige la fourniture d'une telle information uniquement si l'évaluation des subventions publiques non monétaires liées au résultat est possible. Sinon, ces obligations sont réputées remplies avec des explications.

8. SYNTHÈSE

L'application de la nouvelle Swiss GAAP RPC 28 «Subventions publiques» peut engendrer certaines difficultés pour les utilisateurs de la RPC 21 en ce qui concerne les fonds affectés. Du fait de la pratique largement répandue de la comptabilisation des fonds basée sur le flux de trésorerie via le compte d'exploitation, les règles de la Swiss GAAP RPC 28 ne peuvent être totalement reprises. Afin de régler ce problème, la nouvelle recommandation stipule explicitement que les utilisateurs de la RPC 21 doivent comptabiliser et présenter les subventions publiques selon les règles de la Swiss GAAP RPC 21.

À y regarder de plus près, la comptabilisation des fonds, qui est en partie imposée par les donateurs, ne fournit pas des résultats totalement satisfaisants, en particulier dans le cas des subventions publiques liées à des actifs. Il convient de garder à l'esprit que les donateurs pourraient également faire valoir leur souhait légitime de transparence concernant l'utilisation des fonds sur une base contractuelle, par exemple en exigeant un tableau des subventions publiques. Les utilisateurs de la RPC 21 concernés ne feraient pas usage de la règle d'exception portant sur la saisie et la présentation, mais appliqueraient le principe brut de la Swiss GAAP RPC 28.

Les discussions engagées par le secteur des organisations à but non lucratif pendant la consultation à propos de la Swiss GAAP RPC 28 ont néanmoins surtout révélé une chose: dans la pratique, les dispositions de la Swiss GAAP RPC 21 portant sur les fonds affectés ne sont pas appliquées de manière uniforme pour deux raisons. Premièrement, la saisie au moment de l'encaissement des fonds semble être courante, ce qui contrevient au principe de délimitation temporelle pour les dons couvrant plusieurs périodes. Deuxièmement, les donateurs (et leurs offices de surveillance) exigent l'application de la Swiss GAAP RPC 21 et l'enregistrement des fonds également pour lesquels la recommandation n'est pas conçue. Deux constats importants et utiles pour la Commission, notamment dans la perspective d'une éventuelle procédure de vérification. ■

Notes: 1) Les auteurs remercient Reto Kaufmann et Daniela Mühlenberg-Schmitz pour leurs précieuses remarques à propos de l'application pratique de la Swiss GAAP RPC 21. **2)** L'introduction de la Swiss GAAP RPC 21 mentionne explicitement «... et les autres Swiss GAAP RPC (Swiss GAAP RPC 10 à 27)». Ceci s'explique par le fait que la Swiss GAAP RPC 21 a été publiée antérieurement. Dans ce contexte, il convient de renvoyer au ch. 3.2 de la section «Structure et contenu des recommandations» de l'introduction aux Swiss GAAP RPC, qui précise que les entités de taille moyenne sont tenues de respecter les RPC fondamentales et les autres Swiss GAAP RPC. La Swiss GAAP RPC 1/4, qui stipule que les règles des nouvelles réglementations prévalent sur celles des plus anciennes, s'applique également. **3)** Cf. Eberle, Reto/Mühlenberg-Schmitz, Daniela: Swiss GAAP FER 21, deuxième édition, éditions SKV 2017, p. 24. **4)** Cf. Müller, Kaspar: RPC 21 – Rechnungslegung für gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen, Der Schweizer Treuhänder, 6–7/02, p. 548. **5)** Les raisons parlant en faveur de cette approche basée sur les flux de trésorerie sont les suivantes: les usages, la fiabilité de l'estimation du montant et les termes de la RPC 21/5, qui stipule qu'il faut se référer au moment de l'obtention (l'historique de la naissance de la Swiss GAAP RPC 21 montre que ce chiffre se référerait aux donations et aux échanges ainsi qu'à leur saisie dans le temps et, qu'à l'occasion d'une refonte de la Swiss GAAP RPC 21, on est parvenu à un formu-

lation plus générale, qui n'a cependant jamais eu pour but de supprimer la délimitation temporelle créée dans le cadre conceptuel). **6)** Pour illustrer l'importance que les ratios ont aussi pour les organisations à but non lucratif, voir «Chiffres clés et indices de référence pour les œuvres de bienfaisance» de la Zewo (<https://zewo.ch/fr/chiffres-cles-et-indices-de-reference-pour-les-oeuvres-de-bienfaisance/>). **7)** Cf. aussi Eberle, Reto/Mühlenberg-Schmitz, Daniela: Swiss GAAP FER 21, deuxième édition, éditions SKV 2017, p. 56. **8)** On peut aussi imaginer l'effet inverse, c'est-à-dire que les prestations fournies sont seulement compensées a posteriori. Si une évaluation fiable des subventions publiques liées au résultat à recevoir est possible, leur montant est saisi comme compte de régularisation actif. Si ce n'est pas le cas, il s'agit d'une créance éventuelle, expliquée en annexe. **9)** Pour des raisons de faisabilité et en raison du principe de caractère significatif, les entités fixent des limites pour l'inscription à l'actif. Celles-ci sont individuelles et fonction des spécificités de chaque organisation. C'est pourquoi les directives concernant les montants à inscrire à l'actif que les pouvoirs publics lient parfois avec l'octroi d'une subvention peuvent être en conflit avec les limites fixées individuellement. **10)** La littérature s'est intéressée au cas du don d'un actif sous la forme d'un immeuble selon les prescriptions de la Swiss GAAP RPC 21. Il a été proposé de l'inscrire à l'actif avec une contre-écriture sous forme de «Subventions perçues», avec explication

dans l'annexe (Eberle, Reto/Mühlenberg-Schmitz, Daniela: Swiss GAAP FER 21, deuxième édition, éditions SKV 2017, p. 55). Mais il s'agit d'une subvention non monétaire qui n'est généralement pas liée à d'éventuelles obligations de remboursement, en cas de dérogation à l'affectation. **11)** Dans la pratique, le tableau de la variation du capital des fonds est souvent seulement établi dans le cadre de l'établissement des comptes annuels. **12)** L'application du principe de présentation au net prévu dans la Swiss GAAP RPC 28 n'est généralement pas recommandée pour les utilisateurs de la RPC 21, car, d'une part, les amortissements réduits peuvent entraîner une sous-estimation du besoin de renouvellement ou de réinvestissement et, d'autre part, les bailleurs de fonds partent du principe d'une inscription à l'actif de la subvention d'investissement. **13)** Dans la pratique, les répercussions concernent cependant souvent une seule période de rapport, car les subsides sont généralement versés seulement après la réalisation de l'investissement, et sont enregistrés à la fois comme produit (encaissement de la subvention) et comme charge (amortissement immédiat de l'immobilisation corporelle à hauteur du subside perçu). Ce traitement s'approche du principe de la présentation au net de la Swiss GAAP RPC 28, qui, dans de nombreux cas, est cependant inapproprié pour les utilisateurs de la RPC 21 (cf. note 13). **14)** Cf. Eberle, Reto/Mühlenberg-Schmitz, Daniela: Swiss GAAP FER 21, deuxième édition, éditions SKV 2017, p. 49 et 91.