

LA NOUVELLE RECOMMANDATION SWISS GAAP RPC 28 «SUBVENTIONS PUBLIQUES»

Aperçu et conseils pratiques pour l'application de la nouvelle norme

La Swiss GAAP RPC 28 entrera en vigueur en 2024 et comblera la lacune réglementaire concernant le traitement des subventions publiques dans le référentiel des Swiss GAAP RPC. Les utilisateurs disposent ainsi d'un instrument adapté à la pratique, qui tient compte de manière équilibrée des besoins des destinataires et qui respecte le caractère des Swiss GAAP RPC.

1. INTRODUCTION

La nouvelle recommandation Swiss GAAP RPC 28 «Subventions publiques» a permis d'achever un projet important de la Fondation pour les recommandations relatives à la présentation des comptes. Les discussions engagées pendant les travaux sur la norme, mais aussi et surtout l'importante participation à la consultation qui a eu lieu au deuxième trimestre 2021 ont démontré la grande pertinence du sujet. Après une analyse approfondie des réactions, le projet mis en consultation a été ponctuellement remanié, sans que l'on touche pour autant aux principes de base des Swiss GAAP RPC. Les réactions, parfois divergentes, ont été marquées par différents groupes d'intérêt. L'orientation sur les principes des Swiss GAAP RPC ne permet toutefois pas de régler chaque circonstance et chaque cas particulier. Le présent article a pour but d'expliquer les principales dispositions de la recommandation définitive ainsi que des adaptations apportées suite à la consultation.

2. APERÇU DE LA CONSULTATION

La consultation a donné lieu à 59 prises de position, dont 49 en allemand et 10 en français, ce qui représente une participation relativement élevée. En témoignent également les réponses elles-mêmes, rédigées avec un grand engagement et accompagnées d'explications complètes. Outre des entreprises de tailles, de branches et d'orientations différentes, des uti-

lisateurs de la Swiss GAAP RPC 21 et le secteur public étaient fortement représentés, de même que des associations professionnelles et des particuliers. La Fondation RPC remercie tous les participants.

Dans l'ensemble, les dispositions ont été majoritairement approuvées. Les participants entendent le plus grand besoin d'adaptation et de clarification au niveau de la définition des subventions publiques, laquelle doit être précisée, du droit de choisir le principe brut/net et du rapport avec la Swiss GAAP RPC 21.

3. PAS D'INTRODUCTION DANS LA SWISS GAAP RPC 28

La Swiss GAAP RPC 28 fait partie intégrante du référentiel Swiss GAAP RPC; toutes les organisations qui ne peuvent pas se limiter aux RPC fondamentales doivent donc en principe l'appliquer. Les utilisateurs de la Swiss GAAP RPC 21 ont tout particulièrement souhaité une introduction afin de clarifier le rapport entre la nouvelle recommandation et la Swiss GAAP RPC 21. Lors de la consultation, l'interface entre la Swiss GAAP RPC 21 et la Swiss GAAP RPC 28 a été jugée problématique, certains lui reprochant son manque de clarté. Une précision supplémentaire a donc été introduite dans la Swiss GAAP RPC 28: en vue de tenir compte de la particularité des activités des organisations d'utilité publique à but non lucratif appliquant la Swiss GAAP RPC 21, la comptabilisation et la pré-



MICHAEL ANNEN,
LIC. OEC. HSG, EXPERT
COMPTABLE DIPLÔMÉ,
MEMBRE DU COMITÉ
D'EXPERTS SWISS GAAP
RPC, ASSOCIÉ, BRAG



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

sensation des subventions publiques liées à des actifs et au résultat s'effectuent selon les dispositions de la Swiss GAAP RPC 21. L'absence de règles concrètes pour la comptabilisation et la présentation des subventions publiques selon la Swiss GAAP RPC 21 engendre de nombreuses difficultés dans la pratique ainsi que des approches parfois différentes, qui font l'objet d'un article séparé (voir p. 220). Une comptabilisation selon les dispositions de la Swiss GAAP RPC 28 est également possible pour les organisations à but non lucratif.

3.1 Définition. La Swiss GAAP RPC 28/1 définit les subventions publiques comme une compensation versée par une institution publique pour des prestations fournies ou des charges encourues par une organisation dans le cadre de ses activités d'exploitation. L'organisation bénéficie ainsi d'un avantage économique spécifique. La définition de la notion de subventions publiques est ainsi délibérément large, afin d'éviter que des subtilités terminologiques ne déterminent l'inclusion ou l'exclusion du champ d'application. Différentes désignations alternatives sont expressément mentionnées, en tenant compte de termes utilisés dans la Swiss GAAP RPC 21 («contributions») ou dans la loi sur les subventions (RS 616.1, «indemnités» et «aides financières»). Cette énumération est volontairement non exhaustive, car il existe dans la pratique une multitude de situations donnant droit à des subventions. Par rapport au projet mis en consultation, le terme «indemnisation» a été remplacé par «compensation» dans la définition afin, d'une part, de ne pas utiliser un terme connoté et, d'autre part, d'indiquer clairement que des prestations ou des charges peuvent être pertinentes. Un exemple actuel illustrant l'importance de la définition serait les fonds COVID-19 pour les cas de rigueur: ceux-ci doivent être considérés comme une compensation du manque à gagner ou des frais supplémentaires, et remplissent donc également le critère de l'avantage économique spécifique, car toutes les entreprises ne reçoivent pas de telles subventions publiques.

De façon générale, l'avantage économique spécifique se caractérise par une certaine disproportion par rapport aux prestations. Si une autorité publique achète des biens ou des services au prix du marché, par exemple pour s'équiper de nouveaux ordinateurs, le paiement du fournisseur n'entre pas dans la définition d'une subvention publique. En revanche, au cas où l'organisation ne doit pas fournir de contrepartie (à fonds perdu) ou ne proposerait probablement pas la prestation au prix du marché (plus bas), il peut s'agir d'une subvention publique. Cela soulève tout d'abord la question de savoir si tous les utilisateurs des Swiss GAAP RPC doivent représenter les circonstances donnant droit à une subvention dont profite la collectivité. Ainsi, toutes les entreprises bénéficient par exemple aussi des prix réduits du transport ferroviaire grâce aux subventions publiques. En raison du manque d'exclusivité, l'avantage économique n'est toutefois plus spécifique et ne doit pas être représenté selon la Swiss GAAP RPC 28 pour les organisations d'utilisateurs finaux.

Le terme «public» n'a volontairement pas été défini, car selon l'usage général, il devrait être clair que la Confédération, les cantons et les communes ainsi que leurs institutions en font partie.

3.2 Comptabilisation, évaluation et présentation. Conformément au ch. 3, les subventions publiques doivent être comptabilisées lorsqu'il existe une assurance raisonnable que l'organisation remplit les conditions y afférentes et que la valeur peut être estimée de manière fiable. Cette règle constitue matériellement une codification de la définition des actifs selon le ch. 15 du cadre conceptuel ou du résultat selon le ch. 21. La notion de «droit» encore utilisée dans le projet mis en consultation a été jugée trop restrictive ou trop absolue. Les critères de comptabilisation sont ainsi plus proches de ceux de l'IAS 20.7, ce qui permet de respecter le principe selon lequel la nouvelle recommandation ne doit pas être plus stricte que les règles des IFRS. L'évaluation du respect des conditions liées à la subvention publique doit être effectuée du point de vue de l'organisation qui établit les comptes annuels. L'encaissement de fonds ne permet pas à lui seul de conclure avec certitude que les conditions ont été remplies. Par exemple, pour les projets à long terme, des subventions publiques peuvent être versées à l'avance et la retenue complète peut dépendre du rapport final. Si l'organisation conclut que les conditions ne sont pas remplies, il n'y aurait donc pas lieu de comptabiliser de subventions publiques. «Assurance raisonnable» de remplir les conditions ne signifie pas assurance absolue. De plus, les critères de comptabilisation suivent le cadre conceptuel des Swiss GAAP RPC selon lequel il doit être probable que les avantages économiques iront à l'entité.

La nouvelle formulation du ch. 3 et de l'explication fournie au ch. 14, mentionnée au début par la Commission, a été motivée par les réponses à la consultation, qui ont soulevé des questions à propos de l'interface avec les prescriptions du droit des subventions: du fait de l'utilisation du mot «droit», la formulation initiale aurait pu donner à penser que, lors de l'audit des comptes annuels établis en conformité avec les Swiss GAAP RPC, l'organe de révision aurait également dû évaluer indirectement le respect des prescriptions correspondantes du droit des subventions ou le compte de subventions lui-même. Comme telle n'était pas l'intention et afin d'éviter d'éventuels malentendus de ce type, la Commission a tenu compte des réponses à la consultation et adapté les ch. 3 et 14. Ainsi, l'audit des comptes annuels établis conformément aux Swiss GAAP RPC en général et à la Swiss GAAP RPC 28 en particulier ne permet pas d'obtenir une assurance d'audit équivalente à celle d'un contrôle spécial relatif au droit des subventions.

3.2.1 Principe brut/net. Le droit de choisir entre le principe brut et le principe net a été maintenu à la fois pour les subventions publiques liées à des actifs et pour celles liées au résultat. Cette possibilité fait suite au ch. 14 du cadre conceptuel qui, outre le principe brut général, autorise également la présentation au net dans des cas justifiés, à condition qu'il n'en résulte pas d'ambiguïté dans la présentation. Un cas est considéré comme justifié lorsqu'une recommandation l'exige ou le permet, et qu'il reflète la substance économique d'une opération ou d'un événement. La section relative à l'application du principe net aux subventions publiques liées au résultat a toutefois été davantage alignée sur la formulation du cadre conceptuel dans la recommandation adoptée par rapport à la

version mise en consultation. L'acceptation générale du principe net est justifiée par le fait que, sans les subventions publiques, les charges à compenser n'auraient éventuellement pas été encourues, car les organisations n'auraient pas entrepris les activités. L'IASB a d'ailleurs suivi cet argument dans sa justification de l'acceptation du principe net. La Swiss GAAP RPC 28 tient compte du fait que la transparence sur les subventions publiques est plus élevée en cas d'application du principe brut, du fait du plus grand nombre d'informations à fournir lorsque les organisations appliquent le principe net. Un cas d'application possible pour une utilisation judicieuse du principe net peut être, par exemple, pour des subventions publiques liées à des actifs, une parcelle de terrain cédée gratuitement qui n'est pas amortie et qui, en vertu du principe brut, donnerait donc lieu à un compte de régularisation passif sans limite de temps dans le bilan.

3.2.2 Subventions publiques liées à des actifs. Les subventions publiques liées à des actifs sont des 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 (Swiss GAAP RPC 28/12). Si la valeur des subventions publiques monétaires liées à des actifs est évidente, les subventions non monétaires liées à des actifs doivent également être évaluées à leur juste valeur, qui peut être déterminée objectivement, par exemple pour des terrains ou des sols, par des expertises. Aux fins de clarté, il a été ajouté dans la recommandation définitive qu'une telle évaluation devait être effectuée lors de l'octroi et non pour les périodes suivantes.

Les organisations qui appliquent le principe brut corrigent les subventions publiques liées à des actifs par le biais d'un compte de régularisation passif. La structure du bilan selon la Swiss GAAP RPC 3 n'est qu'une structure minimale, les comptes de régularisation passifs peuvent donc aussi être orientés sur le long terme. En outre, la Swiss GAAP RPC 28 autorise explicitement des désignations alternatives si celles-ci sont pertinentes. Les différents utilisateurs peuvent donc recourir à une désignation plus adaptée à leur situation ou plus compréhensible pour eux. En revanche, la classification en fonction de la date d'échéance n'a pas été traitée à nouveau, car elle découle du ch. 18 du cadre conceptuel.

Si une subvention publique liée à un actif a été déduite de l'actif (principe net), il faut rendre transparent ce fait aux destinataires des comptes annuels. Idéalement, les informations y relatives seront présentées dans le tableau des immobilisations, ou autre part dans l'annexe. L'utilisateur dispose ainsi d'une certaine marge de manœuvre pour présenter les informations à fournir.

S'agissant de la comptabilisation (selon la période) des subventions publiques liées à des actifs dans le compte de résultat ou d'exploitation, la question de savoir si la présentation doit se faire au-dessus ou en dessous de l'EBITDA continue de se poser. Selon la méthode nette, les amortissements sont directement diminués au prorata des subventions publiques. Dans la méthode brute, la dissolution du compte de régularisation passif peut également être effectuée (sur la durée d'utilisation de l'actif) en diminution des amortissements, ou être

présentée séparément en tant que produit issu de subventions publiques liées à des actifs. Cette approche suit une application cohérente du droit de choisir: d'une part, les amortissements reflètent une consommation économique, ce qui plaide en faveur d'une présentation au brut; d'autre part, l'organisation a effectivement moins de charges en rapport avec le bâtiment, ce qui rend le principe net judicieux. En ce qui concerne la comparabilité limitée des comptes de résultat ou d'exploitation entre différentes organisations, il convient de tenir compte du fait que la présentation suit en premier lieu celle du bilan et que d'autres chiffres clés importants, tels que le ratio de fonds propres, diffèrent également selon qu'il s'agit d'une présentation au net ou au brut. Par conséquent, la comparabilité doit être assurée par la fourniture d'informations appropriées.

3.2.3 Subventions publiques liées au résultat. Les subventions publiques liées au résultat sont présentées soit séparément, soit sous la position «Autres produits d'exploitation». Dans des cas justifiés, elles peuvent aussi être déduites des charges correspondantes. En cas de présentation au net, le ch. 20 exige explicitement la fourniture des montants bruts dans l'annexe, ce qui permet, par exemple, de mettre en évidence les participations aux coûts directement déduites. La condition préalable à une telle déduction serait tout d'abord que les subventions publiques puissent être affectées de manière appropriée aux différents types de coûts.

Les subventions publiques liées au résultat comprennent également les prêts avantageux (par ex.: les prêts COVID-19). Étant donné que les prêts conformes au marché et les prêts avantageux doivent être remboursés, la subvention publique se présente sous la forme d'un taux d'intérêt plus bas. Ce point a été précisé une nouvelle fois dans la Swiss GAAP RPC 28/13. Les prêts accordés aux organisations par un établissement de crédit privé ont généralement aussi un taux d'intérêt inférieur au niveau du marché lorsque le secteur public se porte garant. Dans ce cas, la subvention publique est la valeur de la garantie donnée par les pouvoirs publics.

Une autre question souvent abordée dans le cadre des subventions publiques liées au résultat concerne le transfert à des organisations affiliées ou à des tiers. Lorsqu'il s'agit d'un transfert intégral à des tiers, il peut arriver que l'organisation opérant le transfert ne bénéficie pas d'un avantage économique spécifique et que le simple transfert ne constitue pas, du point de vue de cette organisation, une subvention publique. Il en va autrement lorsque, par exemple, une organisation faitière reçoit des subventions publiques pour les reverser aux organisations subordonnées après déduction d'une partie des coûts pour prestations administratives, de marketing et de distribution. Dans ce cas, l'organisation faitière profite également, du moins en partie, des subventions publiques et doit donc les enregistrer elle-même. Alors que la présentation au brut est généralement possible (saisie complète des subventions publiques en tant que produits et du transfert en tant que charges) et peut être convenue entre le fournisseur de la subvention et le bénéficiaire, il existe également des arguments en faveur d'une présentation au net: au niveau de l'organisation faitière, l'avantage écono-

mique spécifique n'est qu'une compensation des prestations administratives, de marketing et de distribution. Les montants transférés ne recèlent aucun avantage direct pour l'organisation faîtière et entraînent, selon la méthode brute, une prolongation du compte de résultat. La Swiss GAAP RPC 3/19 suit une procédure similaire à celle de la méthode nette pour la thématique du «Principal Agent», selon laquelle seule la valeur de la prestation fournie doit être indiquée comme produit net dans le cas d'opérations d'intermédiation. Les destinataires des comptes annuels, et en particulier les fournisseurs de la subvention, ont un intérêt compréhensible à pouvoir retracer les flux financiers des organisations faîtières vers les organisations subordonnées. Ce besoin est également pris en compte en cas d'application du principe net, puisque la Swiss GAAP RPC 28/20 exige l'indication des montants bruts dans l'annexe en cas de présentation au net.

3.3 Obligations en matière de remboursement. Si une subvention publique devient remboursable contrairement à la supposition initiale, ce fait doit être traité comme un changement d'estimation selon la Swiss GAAP RPC 28/6. Le ch. 21 contient des instructions de mise en œuvre détaillées.

3.4 Présentation dans le tableau de flux de trésorerie. Les subventions publiques liées à des actifs ainsi que les remboursements y afférents doivent être présentés de manière brute dans les flux de trésorerie résultant de l'activité d'investissement. En revanche, une présentation dans le flux de trésorerie découlant de l'activité de financement n'est pas autorisée, car les subventions publiques ne donnent généralement pas lieu à un remboursement et donc à une sortie de fonds selon la définition des engagements fournie au ch. 17 du cadre conceptuel.

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

3.5 Informations à fournir. Outre les principes de présentation comptable, les informations à fournir selon le ch. 8 comprennent surtout des informations qui clarifient pour les destinataires les subventions publiques saisies et qui offrent une

valeur ajoutée en termes d'information. Si les organisations ont appliqué la méthode nette, les montants compensés apparaissent au plus tard à cet endroit de l'annexe. Ainsi, la juste valeur des subventions publiques non monétaires liées au résultat doit en principe également être fournie. Toutefois, elle sera explicitement fournie uniquement dans la mesure où l'évaluation est possible (Swiss GAAP RPC 28/8, deuxième tiret). Si la détermination des valeurs de comparaison est impossible de manière fiable ou nécessiterait des efforts disproportionnés, il est possible d'y renoncer. Ces subventions publiques doivent toutefois au minimum être décrites qualita-

tivement ou être fournies sous forme de statistiques (nombre, heures, etc.).

4. DOCUMENTS DISPONIBLES

La nouvelle recommandation Swiss GAAP RPC 28 «Subventions publiques» est disponible sur le site Internet des Swiss GAAP RPC en allemand, français, italien et anglais, et sera incluse dans la nouvelle brochure Swiss GAAP RPC au 1^{er} janvier 2023. En outre, la nouvelle édition du manuel Swiss GAAP RPC (disponible uniquement en allemand) traitera des subventions publiques dans un chapitre séparé. ■