



**Michael Annen**

lic. oec. HSG, expert-comptable dipl.  
membre du Comité d'experts Swiss GAAP RPC  
partenaire Buchhaltungs- und Revisions-AG,  
Zoug  
www.brag.ch



**Heiko Petry**

Dr oec. (HSG)  
assistance Swiss GAAP RPC, collaborateur  
scientifique à la chaire KPMG pour Audit et  
Accounting de l'Université de Saint-Gall,  
Saint-Gall  
www.aca.unisg.ch

## Présentation des comptes

# La nouvelle recommandation Swiss GAAP RPC 28 «Subventions publiques»

La Swiss GAAP RPC 28 entrera en vigueur en 2024. Les utilisateurs disposent ainsi d'un instrument adapté à la pratique, qui tient compte de manière équilibrée des besoins des destinataires. Cet article fournit un aperçu et des conseils pratiques pour l'application de la nouvelle norme.

La nouvelle recommandation «Subventions publiques» a permis d'achever un projet important de la fondation RPC. Les discussions engagées pendant les travaux sur la norme, mais aussi et surtout la participation importante à la consultation – 59 prises de positions ont été reçues –, ont démontré la grande pertinence du sujet. Après une analyse approfondie des réactions, le projet mis en consultation a été ponctuellement remanié.

### 1. Absence de texte 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. Au lieu d'une introduction, une précision supplémentaire a 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 présentation 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 (dans ce même numéro du TREX, p. 172). Une comptabilisation selon

les dispositions de la Swiss GAAP RPC 28 est également possible pour les organisations à but non lucratif.

## 2. 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. Différentes désignations alternatives sont expressément mentionnées, en tenant compte de termes utilisés dans la Swiss GAAP RPC 21 ou dans la loi sur les 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 (ce qui est le cas, par exemple, pour les fonds COVID-19 pour les cas de rigueur).

De façon générale, l'avantage économique spécifique se caractérise par une certaine disproportion par rapport aux prestations. 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.

## 3. Comptabilisation, évaluation et présentation

Conformément au chiffre 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. 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.

## 4. 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 chiffre 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.

## 5. 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. Si la valeur des subventions publiques monétaires liées à des actifs est évidente, les subventions non monétaires liées à des actifs doivent également, lors de l'octroi, être évaluées à leur juste valeur, qui peut être déterminée objectivement, par exemple pour des terrains ou des sols, par des expertises.

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.

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 à un autre endroit dans l'annexe.

## 6. 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 chiffre 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.

Les subventions publiques liées au résultat comprennent également les prêts avantageux (p. ex. : les prêts COVID-19), la subvention publique se présentant sous la forme d'un taux d'intérêt plus bas.

## 7. 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.

## 8. 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.

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.

## 9. Informations à fournir

Outre les principes de présentation comptable, les informations à fournir selon le chiffre 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. ■

### → Documents disponibles

La nouvelle recommandation est disponible sur le site Internet des Swiss GAAP RPC en allemand, français, italien et anglais et sera incluse dans la nouvelle brochure le 1<sup>er</sup> janvier 2023. En outre, la nouvelle édition du manuel Swiss GAAP RPC (disponible uniquement en allemand) traitera des subventions publiques dans un chapitre séparé.