



Reto Eberle

Pr Dr, expert-comptable diplômé
membre du Conseil de fondation Swiss GAAP
RPC, partenaire chez KPMG, professeur
d'audit et de contrôle interne à l'Université de
Zurich, Zurich
www.business.uzh.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

Application de la Swiss GAAP RPC 28 pour les comptes annuels présentés selon la Swiss GAAP RPC 21

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 organisations à but non lucratif. Dans l'article ci-après, les auteurs discutent les difficultés qui en résultent et présentent les éventuelles propositions de solutions.

1. Comparaison des recommandations Swiss GAAP RPC 21 et 28

Du fait de leurs activités, les organisations d'utilité publique à but non lucratif (Non Profit Organisations [NPO]) reçoivent fréquemment des subventions des pouvoirs publics, p.ex. pour des mesures d'intégration 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 NPOs (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.

La consultation a mis en évidence des difficultés de délimitation. 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.

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 comme elle a été élaborée pour les organisations qui collectent des dons. 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 au moyen d'un tableau.

La logique de comptabilisation des fonds crée un certain tiraillement par rapport au principe de la délimitation périodique, telle que prescrite dans le cadre conceptuel (chiffre 11). Selon ce principe, les répercussions des opérations et des autres événements sont saisies lorsqu'elles surviennent, et non lorsque des liquidités sont encaissées ou versées.

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. Néanmoins, il peut y avoir des distorsions au niveau du compte d'exploitation au fil du temps.

2. Subventions publiques liées au résultat

Pour les utilisateurs de la RPC 21, le traitement des subventions publiques liées au résultat semble moins complexe, 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 ou loyer). Dans la période de leur encaissement, les montants seraient enregistrés comme «subventions 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. Une compensation avec les charges à compenser (présentation au net) n'est pas autorisée.

3. Subventions publiques liées à des actifs

Les subventions publiques liées à la condition principale qu'une organisation doive acheter, construire ou par tout autre moyen acquérir des actifs à long terme sont des subventions publiques liées à des actifs. Pour lesdites subventions, la règle prévoit l'évaluation à la juste valeur au moment de l'octroi. 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 de celui-ci, l'enregistrement dans le compte d'exploitation s'effectuant séparément. 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.

Lorsqu'elles sont comptabilisées comme fonds affectés, les subventions publiques devraient –

selon la pratique – d'abord intégralement être saisies comme produit dans le compte d'exploitation (au moment de l'encaissement), puis devraient être affectées – en cas de dépense ultérieure – en tant qu'attribution au capital du fonds. Selon la logique de la Swiss GAAP RPC 21 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 lequel 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, ce n'est pas l'acquisition de l'actif qui est présentée comme variation des fonds affectés correspondants, mais la dissolution est effectuée 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.

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

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. Cependant, la logique comptable qui sous-tend la RPC 21 et l'interdiction (a priori) de saisie directe dans le bilan 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, il est contraire à la logique de la comptabilisation des fonds et, ainsi, ne semble pas approprié que les subventions publiques liées à des actifs restent dans le capital des fonds au passif, notamment parce 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.

S'agissant du traitement des subventions publiques liées à des actifs, la comptabilisation en tant que fonds affectés a pourtant ses limites.

La disposition introduite dans la Swiss GAAP RPC 28, selon laquelle la comptabilisation et la présentation des subventions publiques s'effec-

tuent selon la Swiss GAAP RPC 21, a tenu compte des besoins de nombreuses NPOs et des pouvoirs publics. Elle permet ainsi de conserver la pratique actuelle, qui prévoit une comptabilisation en moyennant le compte d'exploitation. Mais la pratique actuelle est en partie due à une compréhension du compte de fonds ne reposant pas sur les concepts de la Swiss GAAP RPC 21.

4. Informations à fournir

S'agissant des informations à fournir, les utilisateurs de la RPC 21 peuvent être soumis à des nouvelles obligations découlant de la Swiss GAAP RPC 28. La Swiss GAAP RPC 28 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. Les utilisateurs de la RPC 21 en connaissent déjà les principaux éléments. 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. Une telle quantification est uniquement exigée si l'évaluation des subventions publiques non monétaires liées au résultat est possible. ■

→ Synthèse

L'application de la nouvelle Swiss GAAP RPC 28 «Subventions publiques» peut engendrer certaines difficultés liées aux fonds affectés pour les utilisateurs de la RPC 21. 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. En vue de régler cette problématique, 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.

La comptabilisation des fonds, qui est en partie imposée par les donateurs, ne fournit pas, à y regarder de plus près, des résultats totalement satisfaisants, en particulier pour les 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.