

Norme comptable internationale 20
Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique

A) A propos de IAS 20

Champ d'application

La présente Norme doit être appliquée pour la comptabilisation et pour l'information à fournir sur les subventions publiques ainsi que pour l'information à fournir sur les autres formes d'aide publique.

La présente Norme ne traite pas :

- (a) des problèmes particuliers survenant lors de la comptabilisation des subventions publiques dans les états financiers qui reflètent les effets des variations de prix ou dans toute information supplémentaire de nature similaire ;
- (b) de l'aide publique fournie à une entité sous forme d'avantages qui sont octroyés lors de la détermination du résultat imposable ou qui sont déterminés ou limités sur la base du passif d'impôt sur le résultat (tels que les exonérations fiscales, les crédits d'impôt pour investissement, les amortissements accélérés et les taux réduits d'impôt sur le résultat) ;
- (c) de la participation de l'État dans la propriété de l'entité ;
- (d) des subventions publiques traitées dans IAS 41 *Agriculture*.

I) Définitions :

Dans la présente Norme, les termes suivants signifient :

L'État désigne l'État, les organismes publics et tout autre organisme public similaire local, national ou international.

L'aide publique est une mesure prise par l'État destinée à fournir un avantage économique spécifique à une entité ou à une catégorie d'entités répondant à certains critères. L'aide publique, dans le cadre de la présente Norme, n'inclut pas les avantages fournis uniquement indirectement au moyen de mesures affectant les conditions générales de l'activité économique telles que la mise à disposition d'infrastructures dans des zones en développement ou l'imposition de contraintes commerciales à des concurrents.

Les subventions publiques sont des aides publiques prenant la forme de transferts de ressources à une entité, en échange du fait que celle-ci s'est conformée ou se conformera à certaines conditions liées à ses activités opérationnelles. Les subventions publiques excluent

les formes d'aide publique dont la valeur ne peut pas être raisonnablement déterminée et les transactions avec l'État qui ne peuvent pas être distinguées des transactions commerciales habituelles de l'entité.

II) Les subventions :

1- Types de subventions :

Les subventions liées à des actifs sont des subventions publiques dont la condition principale est qu'une entité répondant aux conditions d'obtention doit acheter, construire ou acquérir par tout autre moyen des actifs à long terme. Des conditions accessoires peuvent aussi être prévues pour restreindre le type ou l'implantation géographique des actifs ou les périodes pendant lesquelles ils doivent être achetés ou détenus.

Les subventions liées au résultat sont des subventions publiques autres que les subventions liées à des actifs.

Les prêts non remboursables sous conditions sont des prêts pour lesquels le prêteur s'engage à renoncer au remboursement sous certaines conditions prescrites.

Subventions publiques non monétaires

Une subvention peut prendre la forme d'un transfert d'un actif non monétaire, tel que terrain ou autres ressources, à l'usage de l'entité. Dans ces cas, il est habituel d'apprécier la juste valeur de l'actif non monétaire et de comptabiliser la subvention et l'actif à cette juste valeur. Une autre solution qui est parfois suivie consiste à enregistrer l'actif et la subvention pour un montant symbolique.

III) L'aide publique :

L'aide publique prend des formes diverses variant à la fois selon la nature de l'aide apportée et selon les conditions qui y sont généralement attachées. Le but de l'aide peut être d'encourager une entité à entreprendre certaines actions qu'elle n'aurait normalement pas entreprises si cette aide n'avait pas été fournie.

L'obtention d'une aide publique par une entité peut être importante pour la préparation des états financiers pour deux raisons. Premièrement, si des ressources ont été transférées, une méthode appropriée de comptabilisation du transfert doit être trouvée.

Deuxièmement, il est souhaitable de fournir une indication sur l'étendue de l'aide dont a bénéficié l'entité pendant la période. Ceci facilite la comparaison des états financiers d'une entité avec ceux des périodes précédentes et avec ceux d'autres entités.

Les subventions publiques sont parfois connues sous d'autres noms tels que : allocations, concours ou primes.

B) La comptabilisation des subventions publiques :

1- Conditions de comptabilisation :

Les subventions publiques, y compris les subventions non monétaires évaluées à la juste valeur, ne doivent pas être comptabilisées tant qu'il n'existe pas une assurance raisonnable que :

- (a) l'entité se conformera aux conditions attachées aux subventions**
- (b) les subventions seront reçues.**

Une subvention publique ne doit pas être comptabilisée tant qu'il n'existe pas une assurance raisonnable que l'entité pourra se conformer aux conditions attachées aux subventions et que la subvention sera reçue. L'obtention d'une subvention ne fournit pas en elle-même une indication permettant de conclure que les conditions attachées à la subvention ont été ou seront remplies.

La façon dont une subvention est reçue n'a pas d'influence sur la méthode comptable qu'il convient d'adopter pour cette subvention. En conséquence, une subvention est comptabilisée de la même façon, qu'elle soit reçue en trésorerie ou en tant que réduction d'un passif vis-à-vis de l'État.

2- Méthodes de comptabilisation :

Il existe deux approches générales de comptabilisation des subventions publiques :

L'approche par le bilan, selon laquelle la subvention est créditée directement en capitaux propres, et **l'approche par le résultat**, selon laquelle la subvention est comptabilisée en résultat sur une ou plusieurs périodes.

* Pour l'approche par le bilan les arguments avancés sont les suivants :

- (a) les subventions publiques représentent un moyen de financement et doivent être traitées comme telles au bilan plutôt que comptabilisées dans le compte de résultat pour compenser les éléments de charges qu'elles financent. Puisque aucun remboursement n'est attendu, elles doivent être créditées directement en capitaux propres ; et
- (b) il est inapproprié de comptabiliser les subventions publiques dans le compte de résultat puisqu'elles ne sont pas acquises, mais représentent une incitation accordée par l'État sans coûts liés.

* Les arguments en faveur de l'approche par le résultat sont les suivants :

- (a) puisque les subventions publiques sont des entrées provenant d'une autre source que les actionnaires, elles ne doivent pas être créditées directement en capitaux propres, mais doivent être comptabilisées en produits dans les périodes appropriées ;
- (b) les subventions publiques sont rarement données à titre gratuit. L'entité en bénéficie en se conformant à leurs conditions et en respectant les obligations prévues. Pour cette raison, elles doivent être comptabilisées en produits et rattachées aux coûts que la subvention est censée compenser

Dans l'approche par le résultat, le principe fondamental est de comptabiliser les subventions en produits sur une base systématique et rationnelle, sur les périodes nécessaires pour les rattacher aux coûts liés. **La comptabilisation des subventions publiques en produits sur la base de l'encaissement n'est pas en accord avec le principe de la comptabilité d'engagement (voir IAS 1 *Présentation des états financiers*)**, et cette comptabilisation serait acceptable seulement s'il n'existait pas de base pour répartir la subvention sur d'autres périodes que celle au cours de laquelle elle a été reçue.

3 - présentation des subventions :

a) Présentation des subventions liées à des actifs

Les subventions liées à des actifs, y compris les subventions non monétaires évaluées à la juste valeur, doivent être présentées au bilan soit en produits différés, soit en déduisant la subvention pour arriver à la valeur comptable de l'actif.

Les deux méthodes de présentation dans les états financiers des subventions liées à des actifs (ou les parts appropriées de subventions) sont considérées comme des solutions acceptables.

Une méthode présente la subvention en produits différés qui est comptabilisé en produits sur une base systématique et rationnelle sur la durée d'utilité de l'actif.

L'autre méthode déduit la subvention de l'actif pour arriver à sa valeur comptable. La subvention est comptabilisée en produits sur la durée d'utilité de l'actif amortissable par l'intermédiaire d'une réduction de la charge d'amortissement.

b) Présentation des subventions liées au résultat

Les subventions liées au résultat sont parfois présentées en tant que crédit dans le compte de résultat, séparément ou dans une rubrique générale telle que « autres produits » ; sinon elles sont présentées en déduction des charges auxquelles elles sont liées.

* Les partisans de la première méthode prétendent qu'il est inapproprié de compenser les éléments de charges et de produits et que distinguer la subvention des charges facilite la comparaison avec d'autres charges non affectées par une subvention.

*L'argument pour la deuxième méthode est que les charges auraient pu ne pas avoir été encourues par l'entité si la subvention n'avait pas été octroyée, et la présentation de la charge sans compensation avec la subvention pourrait alors être trompeuse.

Les deux méthodes sont considérées comme acceptables pour la présentation des subventions liées au résultat. Il peut être nécessaire de fournir des informations sur la subvention pour permettre une bonne compréhension des états financiers.

c- Remboursement des subventions publiques

Une subvention publique qui devient remboursable doit être comptabilisée en tant que changement d'estimation comptable (**voir IAS 8 *Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables***).

Le remboursement d'une **subvention liée au résultat** :

Doit être **imputé en premier lieu à tout produit différé non amorti lié à la subvention**. Dans la mesure où le remboursement excède un tel produit différé, ou s'il n'existe pas de crédit différé, le remboursement doit être comptabilisé immédiatement **en charges**.

Le remboursement d'une **subvention liée à un actif** :

Doit être comptabilisé soit **en augmentation de la valeur comptable de l'actif**, soit en réduisant le solde du produit différé du montant remboursable. Le cumul de l'amortissement supplémentaire qui aurait été comptabilisé en charges jusqu'à cette date en l'absence de la subvention doit être comptabilisé immédiatement en charges.

C) Informations à fournir :

1) Les informations suivantes doivent être fournies :

- (a) la méthode comptable adoptée pour les subventions publiques, y compris les méthodes de présentation adoptées dans les états financiers ;**
- (b) la nature et l'étendue des subventions publiques comptabilisées dans les états financiers et une indication des autres formes d'aide publique dont l'entité a directement bénéficié ; et**
- (c) les conditions non remplies et toute autre éventualité relative à de l'aide publique qui a été comptabilisée.**

NB : Dispositions Transitoires

40 Une entité qui applique la présente Norme pour la première fois doit :

- (a) se conformer aux dispositions relatives aux informations à fournir lorsque cela est approprié ; et**

(b) soit :

(i) ajuster ses états financiers d'après les changements de méthodes comptables selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements dans les estimations comptables et erreurs*, soit

(ii) appliquer les dispositions comptables de la Norme aux seules subventions ou parts de subventions devenant une créance ou remboursables après la date d'entrée en vigueur de la Norme.