

Norme comptable internationale 20

Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique

Champ d'application

- 1 La présente norme doit être appliquée à la comptabilisation et à l'information à fournir sur les subventions publiques ainsi qu'à l'information à fournir sur les autres formes d'aide publique.
- 2 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 bénéfice imposable ou de la perte fiscale, 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*.

Définitions

- 3 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après :

Autorité publique désigne l'État ou un organisme public, ou tout autre organisme similaire local, national ou international.

L'aide publique est une mesure prise par l'autorité publique 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. Elles excluent les formes d'aide publique dont la valeur ne peut pas être raisonnablement déterminée et les transactions avec l'autorité publique qui ne peuvent pas être distinguées des transactions commerciales habituelles de l'entité[†].

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 transformables en subventions sont des prêts pour lesquels le prêteur s'engage à renoncer au remboursement sous certaines conditions prescrites.

* Dans le cadre des *Améliorations des IFRS* publiées en mai 2008, le Board a modifié la terminologie utilisée dans la présente norme dans un souci de cohérence avec d'autres IFRS, comme suit : (a) « résultat imposable » devient « bénéfice imposable ou perte fiscale », (b) « comptabilisé en produit ou en charge » devient « comptabilisé en résultat net », (c) « crédité directement en capitaux propres » devient « comptabilisé en dehors du résultat net », et (d) « révision d'estimation comptable » devient « changement d'estimation comptable ».

† Voir aussi SIC-10 *Aide publique — Absence de relation spécifique avec des activités opérationnelles*.

La juste valeur est le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction normale entre des intervenants du marché à la date d'évaluation. (Voir IFRS 13 *Évaluation de la juste valeur*.)

- 4 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.
- 5 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 de présentation de l'information financière. Ceci facilite la comparaison des états financiers d'une entité avec ceux des périodes précédentes et avec ceux d'autres entités.
- 6 Les subventions publiques sont parfois connues sous d'autres noms tels qu'allocations, concours ou primes.

Subventions publiques

- 7 **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 ; et**
- (b) **les subventions seront reçues.**
- 8 Une subvention publique ne doit pas être comptabilisée tant qu'il n'existe pas une assurance raisonnable que l'entité se conformera aux conditions attachées aux subventions et que la subvention sera reçue. L'obtention d'une subvention ne fournit pas en elle-même un élément probant permettant de conclure que les conditions attachées à la subvention ont été ou seront remplies.
- 9 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'autorité publique.
- 10 Un prêt de l'autorité publique transformable en subvention est traité comme une subvention publique s'il existe une assurance raisonnable que l'entité remplira les conditions relatives à la dispense de remboursement du prêt.
- 10A L'avantage tiré d'un prêt public à un taux d'intérêt inférieur à celui du marché est traité comme une subvention publique. Le prêt doit être comptabilisé et évalué conformément à IFRS 9 *Instruments financiers*. La valeur de l'avantage conféré par un taux d'intérêt inférieur à celui du marché doit être égale à la différence entre la valeur comptable initiale du prêt déterminée selon IFRS 9 et le produit perçu. L'avantage est comptabilisé selon la présente norme. L'entité doit étudier les conditions et les obligations qui ont été ou doivent être respectées lors de l'identification des coûts que l'avantage tiré du prêt est destiné à compenser.
- 11 Une fois qu'une subvention publique est comptabilisée, tout actif ou passif éventuel lié est traité selon IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*.
- 12 **Les subventions publiques doivent être comptabilisées en résultat net sur une base systématique sur les périodes au titre desquelles l'entité comptabilise en charges les coûts liés que les subventions sont censées compenser.**
- 13 Il existe deux approches générales pour la comptabilisation des subventions publiques : l'approche par le bilan, selon laquelle la subvention est comptabilisée en dehors du résultat net, et l'approche par le résultat, selon laquelle la subvention est comptabilisée en résultat net sur une ou plusieurs périodes.
- 14 Les partisans de l'approche par le bilan avancent les arguments suivants :
- (a) les subventions publiques représentent un moyen de financement et doivent être traitées comme tel dans l'état de la situation financière plutôt que d'être comptabilisées en résultat net pour compenser les éléments de charges qu'elles financent. Puisqu'aucun remboursement n'est attendu, ces subventions devraient être comptabilisées en dehors du résultat net ;
- (b) il est inapproprié de comptabiliser les subventions publiques en résultat net, puisqu'elles ne sont pas acquises, mais représentent plutôt une incitation accordée par un gouvernement, sans coûts liés.
- 15 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 devraient pas être comptabilisées directement en capitaux propres, mais être comptabilisées en résultat net 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 devraient être comptabilisées en résultat net sur les périodes au titre desquelles l'entité comptabilise en charges les coûts liés que les subventions sont censées compenser ;
- (c) puisque l'impôt sur le résultat et les autres impôts sont des charges, il est logique de passer également les subventions publiques en résultat net, car elles sont une extension des politiques fiscales.
- 16 Dans l'approche par le résultat, le principe fondamental est de comptabiliser les subventions publiques en résultat net sur une base systématique sur les périodes au titre desquelles l'entité comptabilise en charges les coûts liés que les subventions sont censées compenser. La comptabilisation des subventions publiques en résultat net sur la base de l'encaissement n'est pas conforme au principe de la comptabilité d'engagement (voir IAS 1 *Présentation des états financiers*), et cette comptabilisation n'est acceptable que s'il n'existe pas de base pour répartir la subvention sur d'autres périodes que celle au cours de laquelle la subvention a été reçue.
- 17 Dans la plupart des cas, les périodes au cours desquelles une entité comptabilise les coûts ou charges liés à une subvention publique peuvent être déterminées aisément. Par conséquent, les subventions octroyées pour couvrir des charges spécifiques sont comptabilisées en résultat net sur la même période que les charges liées. De même, les subventions relatives à des actifs amortissables sont généralement comptabilisées en résultat net sur les périodes où sont comptabilisés les amortissements de ces actifs et proportionnellement à ces amortissements.
- 18 Les subventions relatives à des actifs non amortissables peuvent également nécessiter de remplir certaines obligations et sont alors comptabilisées en résultat net sur les périodes sur lesquelles s'échelonne le coût à engager pour satisfaire à ces obligations. Par exemple, l'octroi d'un terrain peut être conditionné à la construction d'un immeuble sur le site et il peut être approprié de comptabiliser la subvention liée au terrain en résultat net sur la durée de vie de l'immeuble.
- 19 Les subventions sont parfois obtenues dans le cadre d'un ensemble d'aides financières ou fiscales auquel est attaché un certain nombre de conditions. Dans ce cas, une attention doit être portée à l'identification des conditions générant les coûts et charges qui déterminent les périodes bénéficiaires de la subvention. Il peut être approprié de répartir une partie de la subvention selon une méthode et l'autre partie selon une méthode différente.
- 20 Une subvention publique à recevoir qui prend le caractère d'une créance soit en compensation de charges ou de pertes déjà engagées, soit pour apporter un soutien financier immédiat à l'entité sans coûts futurs liés, doit être comptabilisée en résultat net de la période au cours de laquelle la créance devient acquise.**
- 21 Dans certaines circonstances, une subvention publique peut être accordée dans le but d'apporter un soutien financier immédiat à une entité, plutôt que comme une incitation à engager des dépenses spécifiques. De telles subventions peuvent être réservées à une entité particulière et ne pas être offertes à l'ensemble d'une catégorie de bénéficiaires. Ces circonstances peuvent justifier la comptabilisation d'une subvention dans le résultat net de la période au cours de laquelle l'entité répond aux conditions d'octroi de la subvention, avec fourniture d'une information permettant d'assurer que son incidence soit clairement comprise.
- 22 Une subvention publique peut devenir une créance pour une entité en tant que compensation de charges ou de pertes engagées au cours d'une période antérieure. Une telle subvention est comptabilisée dans le résultat net de la période au cours de laquelle elle devient acquise, avec fourniture d'une information permettant d'assurer que son incidence soit clairement comprise.

Subventions publiques non monétaires

- 23 Une subvention peut prendre la forme d'un transfert d'un actif non monétaire, tel qu'un terrain ou d'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.

Présentation des subventions liées à des actifs

- 24 Les subventions liées à des actifs, y compris les subventions non monétaires évaluées à la juste valeur, doivent être présentées dans l'état de la situation financière soit en produits différés, soit en déduisant la subvention pour arriver à la valeur comptable de l'actif.**
- 25 Les deux méthodes de présentation dans les états financiers des subventions (ou parts appropriées de subventions) liées à des actifs sont considérées comme des solutions acceptables.
- 26 Une méthode présente la subvention en produits différés qui sont comptabilisés en résultat net sur une base systématique sur la durée d'utilité de l'actif.

- 27 L'autre méthode déduit la subvention de la valeur comptable de l'actif. La subvention est comptabilisée en résultat net sur la durée d'utilité de l'actif amortissable par l'intermédiaire d'une réduction de la charge d'amortissement.
- 28 L'acquisition d'actifs et l'obtention de subventions liées peuvent provoquer d'importants mouvements dans la trésorerie d'une entité. Pour cette raison et afin de montrer l'investissement brut dans les actifs, ces mouvements sont souvent indiqués comme des éléments distincts dans le tableau des flux de trésorerie, sans tenir compte du fait que la subvention est ou n'est pas déduite de l'actif lié lors de la présentation dans l'état de la situation financière.

Présentation des subventions liées au résultat

- 29 Les subventions liées au résultat sont présentées en résultat net, séparément ou dans une rubrique générale telle que « autres produits » ; sinon, elles sont présentées en déduction des charges auxquelles elles sont liées.
- 29A [Supprimé]
- 30 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 engagées 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.
- 31 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. Il est généralement approprié de fournir des informations sur l'effet des subventions sur tout élément de produits ou de charges pour lesquels une information à fournir distincte est imposée.

Remboursement de subventions publiques

- 32 **Une subvention publique qui devient remboursable doit être comptabilisée en tant que changement d'estimation comptable (voir IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*). Le remboursement d'une subvention liée au résultat doit être imputé en premier à tout crédit différé non amorti comptabilisé au titre de la subvention. Dans la mesure où le remboursement excède un tel crédit différé, ou s'il n'existe pas de crédit différé, le remboursement doit être comptabilisé immédiatement en résultat net. Le remboursement d'une subvention liée à un actif doit être comptabilisé soit en augmentant 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 résultat net jusqu'à cette date en l'absence de la subvention doit être comptabilisé immédiatement en résultat net.**
- 33 Les circonstances donnant lieu à un remboursement d'une subvention liée à un actif peuvent imposer d'envisager une dépréciation possible de l'actif à sa nouvelle valeur comptable.

Aide publique

- 34 Sont exclues de la définition des subventions publiques du paragraphe 3 certaines formes d'aide publique qui ne peuvent pas être raisonnablement évaluées et les transactions avec l'autorité publique qui ne peuvent être distinguées des transactions commerciales habituelles de l'entité.
- 35 Des exemples d'aides qui ne peuvent pas être raisonnablement évaluées sont les conseils techniques ou commerciaux gratuits et les garanties données. Un exemple d'aide qui ne peut pas être distinguée des transactions commerciales habituelles de l'entité est une politique d'achat de l'autorité publique qui génère une partie des ventes de l'entité. L'existence d'un avantage peut ne faire aucun doute mais toute tentative de distinction entre les activités commerciales et l'aide publique peut bien n'être qu'arbitraire.
- 36 L'importance de l'avantage dans les exemples ci-dessus peut être telle qu'il peut être nécessaire de fournir des informations sur la nature, l'étendue et la durée de l'aide afin que les états financiers ne soient pas trompeurs.
- 37 [Supprimé]
- 38 Dans la présente norme, l'aide publique ne comprend pas la mise à disposition d'infrastructures, grâce à une amélioration du réseau général de transport et du réseau de communication, ni la fourniture de meilleures installations telles que des systèmes d'irrigation ou de rétention d'eau qui sont disponibles sur une base permanente non quantifiable pour le bénéfice de toute une communauté locale.

Informations à fournir

- 39 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.

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)
 - (i) soit ajuster ses états financiers d'après le changement de méthode comptable selon IAS 8,
 - (ii) soit 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.

Date d'entrée en vigueur

- 41 La présente norme entre en vigueur pour les états financiers des périodes ouvertes à compter du 1^{er} janvier 1984.
- 42 La publication d'IAS 1 (révisée en 2007) a donné lieu à la modification de la terminologie utilisée dans les IFRS, ainsi qu'à la modification du paragraphe 29A. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009. Si l'entité applique IAS 1 (révisée en 2007) à une période antérieure, elle doit appliquer les modifications à cette période.
- 43 La publication d'*Améliorations des IFRS*, en mai 2008, a donné lieu à la suppression du paragraphe 37 et à l'ajout du paragraphe 10A. L'entité doit appliquer ces modifications à titre prospectif aux prêts publics reçus au cours des périodes ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique les modifications à une période antérieure, elle doit l'indiquer.
- 44 La publication d'IFRS 9, en octobre 2010, a donné lieu à la modification du paragraphe 10A. L'entité qui applique la version d'IFRS 9 publiée en octobre 2010 doit appliquer cette modification.
- 45 La publication d'IFRS 13, en mai 2011, a donné lieu à la modification de la définition de la juste valeur au paragraphe 3. L'entité qui applique IFRS 13 doit appliquer cette modification.
- 46 La publication de *Présentation des autres éléments du résultat global* (modifications d'IAS 1), en juin 2011, a donné lieu à la modification du paragraphe 29 et à la suppression du paragraphe 29A. L'entité qui applique IAS 1 modifiée en juin 2011 doit appliquer ces modifications.