

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

1. Objet de la norme

Cette Norme définit les principes de comptabilisation des subventions publiques et décrit les informations à fournir au titre de l'aide publique obtenue.

2. Contenu de la norme

L'aide publique se définit comme les avantages économiques conférés par l'autorité publique à une entreprise ou une catégorie d'entreprises remplissant, ou devant remplir, certaines conditions.

La Norme IAS 20 présente les différentes typologies de subventions et leur comptabilisation.

Les aides publiques peuvent revêtir la forme de :

- subventions liées au financement d'actifs (subventions d'investissement) ;
- subventions liées au résultat (subventions d'exploitation), correspondant à toutes autres affectations de l'aide publique, généralement pour compenser des charges ou pour participer au financement de l'équilibre d'une exploitation le plus souvent structurellement déficitaire (activités d'enseignement ou de santé par exemple).

La subvention peut intervenir au moyen d'un **transfert d'actif monétaire ou non** (exemple : don ou mise à disposition d'un terrain).

Un prêt **non remboursable sous conditions**, accordé par l'État ou l'un de ses représentants, est traité comme une subvention publique.

Les aides publiques sont enregistrées en comptabilité dès lors qu'il existe une **assurance raisonnable** que l'entité remplira les conditions attachées à la subvention et que la subvention sera reçue.

3. Incidences comptables

3.1 Subventions liées aux investissements

La Norme IAS 20 privilégie l'**approche par les résultats** : les subventions reçues, sous forme monétaire ou non, doivent être comptabilisées en résultat sur un ou plusieurs exercices, afin de compenser les coûts qu'elles sont destinées à couvrir. Pour ce qui est des subventions affectées au financement d'actifs, deux conceptions coexistent :

- celle consistant à rapporter en résultat l'aide au fur et à mesure de la dotation aux amortissements pratiqués sur l'actif objet du financement ;
- celle visant à imputer la subvention sur le coût de revient du bien financé, conduisant ipso facto à la réduction de la base amortissable et donc des dotations aux amortissements futures.

Exemple 1 : la société W a acquis une installation de traitement des eaux usées pour un montant de 30 000, amortissable sur 10 ans. La subvention reçue en vertu d'une réglementation sur l'environnement couvre le tiers de cette valeur. La comptabilisation est la suivante au moment de l'acquisition :

Installation de traitement des eaux usées (B)	30 000	
Trésorerie (B)		30 000

Concomitamment, en raison de son caractère réglementaire, la subvention est acquise au moment de l'investissement :

Première conception

État, subvention à recevoir (B)	10 000	
Produits différés subvention d'investissement (B)		10 000

Deuxième conception

État, subvention à recevoir (B)	10 000	
Installation de traitement des eaux usées (B)		10 000

Dans ce cas, la valeur nette de l'investissement est ramenée à 20 000.

L'impact ultérieur sur le compte de résultat se traduit comme suit :

Première conception

Dotation aux amortissements (R)	3 000	
Amortissements des immobilisations (B)		3 000
Produits différés subvention rapportée au résultat (B)	1 000	
Quote-part de subventions rapportées au résultat (R)		1 000

Deuxième conception

Dotation aux amortissements (R)	2 000	
Amortissements des immobilisations (B)		2 000

➤ *Par souci de simplification, nous avons ignoré l'impact de l'impôt différé dans l'exemple ci-dessus.*

3.2 Subventions liées au résultat

L'inscription de telles subventions s'effectue :

- soit dans une rubrique spécifique du compte de résultat (telle que « Autres produits ») ;
- soit en déduction du poste de charge auquel se rapporte le financement.

Exemple 2 : la société X a reçu une subvention de 15 000 destinée à couvrir des frais de formation de son personnel.

La société bénéficiaire de la subvention enregistre l'écriture suivante :

État, subvention à recevoir (B)	15 000	
Subvention d'exploitation – Autres produits (R)		15 000
ou		
État, subvention à recevoir (B)	15 000	
Charges de personnel (R)		15 000

3.3 Remboursement de subventions publiques

Une subvention publique devenant remboursable (en raison du défaut de satisfaction aux conditions, par exemple) doit être traitée comme un changement d'estimation comptable, selon la Norme IAS 8.

Le remboursement d'une subvention liée au résultat est imputé en priorité à tout produit différé lié non encore amorti. Le solde est comptabilisé en charges.

Exemple 3 : en N-1, la société Y a perçu une subvention de 50 000 qu'elle a immédiatement déduite du compte de charge objet de l'aide publique. En N, elle est contrainte de restituer 10 000 à l'organisme financeur en raison, par exemple, d'une insuffisance d'emplois créés sur le site, et qui constituait un des critères du contrat de subvention. L'écriture suivante doit être comptabilisée :

Subvention remboursée (R)	10 000	
Banque (B)		10 000

Le remboursement d'une subvention liée à un actif est également imputé en priorité à tout produit différé lié non encore amorti. Le solde est comptabilisé en augmentation de la valeur comptable de l'actif.

Exemple 4 : en N-1, la société Z a perçu une subvention d'investissement de 100 000 qu'elle a imputée sur le prix net d'acquisition de l'immobilisation s'élevant à 300 000 ; cet actif est amortissable sur 10 ans. En N, la société Z est conduite à rembourser 50 000 à l'organisme financeur, en raison du défaut de respect de normes environnementales. À la clôture N, la valeur comptable de l'actif s'établit à 180 000. L'écriture suivante doit être comptabilisée :

Matériel (B)	50 000	
Banque (B)		50 000

Les amortissements ultérieurs seront calculés sur la base de la valeur comptable rectifiée, soit $180\,000 + 50\,000 = 230\,000$ sur une durée résiduelle de 9 ans.

> Par souci de simplification, nous avons ignoré l'impact de l'impôt différé dans l'exemple ci-dessus.

3.4 Prêts à taux bonifié

Le bénéfice de l'économie résultant de l'obtention d'un financement accordé par un organisme public, stipulant un taux d'intérêts inférieur au taux du marché, est traité comme une subvention et évalué selon IFRS 9.

4. Informations à fournir

Doit être précisée la méthode de présentation et de comptabilisation adoptée. Les notes annexes au compte de résultat doivent indiquer :

- dans le cas de subventions publiques : leurs nature, importance et montant ;
- dans le cas d'aides publiques : leurs nature, importance et durée ;
- les conditions non remplies, et toute autre éventualité, pouvant conduire à restituer tout ou partie de l'aide publique comptabilisée.

Le tableau des flux de trésorerie doit faire apparaître deux flux distincts : l'acquisition de l'actif et l'obtention de la subvention.