

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 20 (REFORMATÉE EN 1994)

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

La présente Norme comptable internationale reformatée remplace la Norme que le Conseil avait approuvée à l'origine en novembre 1982. Elle est présentée dans le format révisé qui a été adopté pour les Normes comptables internationales à compter de 1991. Aucune modification substantielle n'a été apportée au texte approuvé à l'origine. Certains termes ont été changés afin de s'aligner sur les pratiques actuelles de l'IASB.

En mai 1999, IAS 10 (révisée en 1999), Événements postérieurs à la date de clôture, a modifié le paragraphe 11. Le texte modifié est entré en vigueur pour les états financiers couvrant les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2000.

En janvier 2001, IAS 41, Agriculture, a modifié le paragraphe 2. Le texte modifié entrera en vigueur pour les états financiers couvrant les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2003.

Une interprétation du SIC fait référence à IAS 20:

— SIC 10: Aide publique — absence de relation spécifique avec des activités opérationnelles.

SOMMAIRE

	Paragraphes
Champ d'application	1-2
Définitions	3-6
Subventions publiques	7-33
Subventions publiques non monétaires	23
Présentation des subventions liées à des actifs	24-28
Présentation des subventions liées au résultat	29-31
Remboursement des subventions publiques	32-33

(³) Le paragraphe 159 (159A) fait référence «aux états financiers» en ligne, sous un langage plus explicite, facilitant ainsi la date d'entrée en vigueur adoptée en 1998. Le paragraphe 157 fait référence quant à lui, aux «états financiers».

Aide publique	34-38
Informations à fournir	39
Dispositions transitoires	40
Date d'entrée en vigueur	41

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

CHAMP D'APPLICATION

1. ***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.***
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 entreprise sous forme d'avantages qui sont octroyés pour la détermination du résultat imposable ou qui sont déterminés ou limités par 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'entreprise;
 - (d) des subventions publiques couvertes par IAS 41, Agriculture.

DÉFINITIONS

3. ***Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:***

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

L'aide publique est une mesure prise par un gouvernement destinée à fournir un avantage économique spécifique à une entreprise ou à une catégorie d'entreprises 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 entreprise, 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 un gouvernement qui ne peuvent pas être distinguées des transactions commerciales habituelles de l'entreprise ⁽¹⁾.

Les subventions liées à des actifs sont des subventions publiques dont la condition principale est qu'une entreprise 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 exercices pendant lesquels ils doivent être achetés ou détenus.

⁽¹⁾ Voir interprétation SIC 10: Aide publique — absence de relation spécifique avec les activités opérationnelles.

IAS 20

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.

La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé entre un acheteur et un vendeur bien informés, consentants et agissant dans des conditions de concurrence normale.

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 entreprise 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 entreprise 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'entreprise pendant l'exercice. Ceci facilite la comparaison des états financiers d'une entreprise avec ceux des exercices précédents et avec ceux d'autres entreprises.
6. Les subventions publiques sont parfois connues sous d'autres noms tels que subsides, subventions 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'entreprise 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'entreprise 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.
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 du gouvernement.
10. Un prêt d'un gouvernement non remboursable sous conditions de l'État est traité comme une subvention publique s'il existe une assurance raisonnable que l'entreprise remplira les conditions relatives à la dispense de remboursement du prêt.
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 produits, sur une base systématique sur les exercices nécessaires pour les rattacher aux coûts liés qu'elles sont censées compenser. Elles ne doivent pas être créditées directement en capitaux propres.***
13. 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 un ou plusieurs exercices.
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 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 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 doivent pas être créditées directement en capitaux propres, mais doivent être comptabilisées en produits dans les exercices appropriés;
- (b) les subventions publiques sont rarement données à titre gratuit. L'entreprise 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; et
- (c) puisque l'impôt sur le résultat et les autres impôts viennent en déduction des produits, il est logique de traiter également les subventions publiques dans le compte de résultat, car elles sont une extension des politiques fiscales.
16. Dans l'approche par le résultat, le principe fondamental est de comptabiliser les subventions en produits sur une base systématique et rationnelle, sur les exercices 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 exercices que celui au cours duquel elle a été reçue.
17. Dans la plupart des cas, les exercices au cours desquels une entreprise comptabilise les coûts ou charges liés à une subvention publique peuvent être déterminés aisément, et par conséquent, les subventions octroyées pour couvrir des charges spécifiques sont comptabilisées en produits sur le même exercice que celui de la charge liée. De la même façon, les subventions relatives à des actifs amortissables sont généralement comptabilisées en produits sur les exercices 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 produits sur les exercices qui supportent le coût 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 produits 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 exercices 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 encourues, soit pour apporter un soutien financier immédiat à l'entreprise sans coûts futurs liés, doit être comptabilisée en produits de l'exercice au cours duquel la créance devient acquise, en tant qu'élément extraordinaire si cela est approprié (voir IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables).***
21. Dans certaines circonstances, une subvention publique peut être accordée dans le but d'apporter un soutien financier immédiat à une entreprise, plutôt qu'une incitation à engager des dépenses spécifiques. De telles subventions peuvent être réservées à une seule entreprise et ne pas être disponibles pour une catégorie entière de bénéficiaires. Ces circonstances peuvent justifier la comptabilisation d'une subvention en produits de l'exercice au cours duquel l'entreprise répond aux conditions d'octroi de la subvention, en tant qu'élément extraordinaire si cela est approprié, avec fourniture d'une information pour s'assurer que son effet est clairement compris.
22. Une subvention publique peut devenir une créance pour une entreprise en tant que compensation de charges ou de pertes encourues au cours d'un exercice antérieur. Une telle subvention doit être comptabilisée en produits de l'exercice au cours duquel elle devient à recevoir, en tant qu'élément extraordinaire si cela est approprié, avec fourniture d'une information pour s'assurer que son effet est clairement compris.

IAS 20*Subventions publiques non monétaires*

23. 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'entreprise. 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 au bilan 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 liées à des actifs (ou les parts appropriées de subventions) sont considérées comme des solutions acceptables.
26. 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.
27. 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.
28. L'acquisition d'actifs et l'obtention de subventions liées peuvent provoquer d'importants mouvements dans la trésorerie d'une entreprise. 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 dans la présentation du bilan.

Présentation des subventions liées au résultat

29. 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.
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 encourues par l'entreprise 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, 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.**

33. Les circonstances donnant lieu à un remboursement d'une subvention liée à des actifs peuvent imposer de considérer une dépréciation possible de la nouvelle valeur comptable de l'actif.

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 de transactions avec un gouvernement qui ne peuvent être distinguées des transactions commerciales habituelles de l'entreprise.
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'entreprise est une politique d'achat d'un gouvernement qui est responsable d'une portion des ventes de l'entreprise. L'existence d'un avantage peut ne faire aucun doute mais toute tentative de distinction entre les activités commerciales et l'aide publique pourrait 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. Les prêts à taux d'intérêt zéro ou faible sont une forme d'aide publique, mais cet avantage n'est pas quantifié dans la comptabilisation des intérêts.
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 ainsi que 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'entreprise 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 entreprise qui applique la 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 en raison d'un changement de méthode comptable selon IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables;**
 - (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 comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1984.**