

## *L'impact de la gestion comptable des subventions publiques sur les états financiers selon le SCF*

Dr. SMAIL Bachir

Docteur en audit et comptabilité, **Université** : Faculté des Sciences Economiques, Commerciales Et Sciences de gestion de SIDI BEL ABBES -Djilali Liabes laboratoire : gestion des entreprises.  
smaibachir2018@gmail.com

**Date de réception:** 14/05/2022; **Date d'acceptation:** 28/05/2022; **Date de publication** : 01/06/2022

### **Résumé :**

La gestion des subventions publiques devient une vraie problématique pour les entreprises qui veulent en bénéficier car la gestion en comptabilité apparaîtra comme étant une dette qui pèse lourdement sur la gestion financière de l'entreprise. Aussi elle demande un suivi permanent en ce qui concerne son amortissement et éventuellement son remboursement ultérieur par le fait du non-respect des conditions y afférentes qui nécessite des mesures draconienne pour celui qui octroi et pour le bénéficiaire pour ne pas se retrouver face à une situation de remboursement. Ce travail de recherche vise à montrer l'importance de la subvention publique dans la vie des entreprises en termes de création de richesse et aussi son impact sur les comptes de l'entreprises dans les différentes situations qui peuvent survenir ultérieurement et aussi les différentes modes de sa gestion ultérieure,

En référence aux directives du SCF dans le cadre de la gestion des subventions, il a été utilisé comme méthodologie du travail une approche analytique déductive à travers une analyse des idées et l'exploitation de la théorie existante en faisant référence à l'aspect légal notamment les prescriptions du système comptable financier en rapport avec les normes IFRS et l'importance de l'information financière qui en résulte.

**Mots-clés :** subventions ; conditions ; prescription ; information ; directives.

**Abstract:** The management of public subsidies becomes a real problem for companies that want to benefit from them because accounting management will appear as a debt that weighs heavily on the financial management of the company. It also requires permanent monitoring with regard to its amortization and possibly its subsequent reimbursement due to non-compliance with the related conditions, which requires drastic measures for the grantor and the beneficiary so as not to find themselves faced with a repayment status. This research work aims to show the importance of the public subsidy in the life of companies in terms of wealth creation and its impact on the accounts of the company in the different situations that may arise later and the different modes of its subsequent management.

In reference to the directives of the SCF within the framework of the management of the subsidies, it was used as methodology of the work a deductive analytical approach through an analysis of the ideas and the exploitation of the existing theory by referring to the legal aspect in particular the requirements of the financial accounting system in relation to the IFRS standards and the importance of the resulting financial information.

**Keywords:** subsidies; terms; prescriptions; information; guidelines.

## I-Introduction

La politique de l'état parfois favorise des actions ayant une vocation sociale ou autre, mais ceci ne pourra se réaliser qu'avec des décisions d'encouragement et des investissements avec contrepartie des subventions qui interviennent :

- D'une part lors de la réalisation des investissements en question dans le cadre de l'acquisition ou de la construction par l'entreprise ;
- D'autre part dans le cadre de l'exploitation courante de l'entreprise via des opérations de ventes au-dessous des coûts supportés et l'état intervient en comblant une partie du coût.

Dans le même contexte, la subvention parfois vise carrément le résultat pour l'équilibrer, l'objectif ultime est de maintenir en vie une entreprise activant dans un secteur économique qualifié de stratégique ; ceci confirme que l'état favorise en premier lieu la continuité d'exploitation et par voie de conséquence une stabilité sociale visant le maintien et la création de l'emploi.

Toutes ses opérations sont de nature génératrices de richesse pour l'état et créatrices de valeur ajoutée à l'entreprise. Leur gestion demande un suivi de la part de l'état pour vérifier la bonne destination des montants alloués, lesquels sont qualifiés de dettes jusqu'au preuve du contraire, ce suivi pèse aussi sur le dos de l'entreprise dans l'objectif et d'éviter tout détournement qui pourra donner lieu à un remboursement selon ce qui a été prévu dans les clauses initialement établies avec le donneur de la subvention.

Il convient de signaler qu'auparavant et selon le plan comptable national, les subventions ont été qualifiées de propres moyens de l'entreprise, c'est la raison pour laquelle ont été prises en comptabilité dans les capitaux propres.

Avec l'arrivé du système comptable financier qui inspire ses règles des normes IAS/IFRS, les subventions deviennent des dettes par le fait qu'il y a derrière l'octroi un nombre de conditions à lire et à respecter pour ne pas être dans une situation de défaillance et par voie de conséquence un remboursement qui va impacter la trésorerie et multiplier doublement les pertes de l'entreprises.

Le normalisateur national et international veulent par ce reclassement de donner plus de transparence à la situation financière de l'entreprise et ne pas induire en erreur celui qui utilise les états financiers à des fin économiques. L'exemple se pose dans plusieurs situations, un banquier qui veut octroyer un crédit a intérêt de connaître le fardeau dette de l'entreprise dont les subventions font partie intégrante, aussi et pour un apporteur de capitaux potentiel ou actuel cette information est de taille, par le fait qu'il doit savoir que l'entreprise et face à une obligation de respecter un certain nombre de conditions et faute du respect elle sera astreinte de rembourser. Donc il est utile de donner plus d'importance à cette information.

Dans le même contexte et d'un autre cote, le SCF impose de comptabiliser les créances des subventions si l'entreprise à une certitude raisonnable de les recevoir et s'il y a un doute il vaut mieux s'abstenir car on ne peut comptabiliser une subvention qui ne sera pas éventuellement être réalisée ou recouvrée.

Donc, les subventions sont qualifiées d'actions stratégiques nécessitant un suivi rigoureux, mais la question qui se pose comment les entreprises doivent se manifester pour une meilleure gestion des subventions reçues ?

Pour cibler dans la comptabilité actuelle l'importance de la gestion des subventions, il a été utilisé comme méthodologie du travail une approche analytique déductive à travers une analyse des idées et l'exploitation de la théorie existante en faisant référence à l'aspect légal notamment les prescriptions du système comptable financier en rapport avec les normes IFRS.

Donc le recours à la subvention fait partie intégrante de la gestion financière de l'entreprise, car le fonctionnement de l'entreprise exige qu'elle puisse disposer de ressources afin de faire face aux opérations liées au cycle d'exploitation.(S, Alain.B & Gerard.M & Michel, 2004).

Toute norme internationale est conçue suite à un besoin exprimé par des spécialistes ou des experts en la matière et parfois le normalisateur international publie une norme suite un débat très riche entre deux approches chacune défend sa position, c'est le cas de La norme IAS 20 qui fait un constat sur l'existence de deux approches de comptabilisation des subventions publiques :

- l'une est appelée **approche par le bilan**, la quelle impose la comptabilisation les subventions publiques dans les capitaux propres, les partisans de cette approche avancent les arguments suivants :
  - les subventions représentent des moyens de financement sans aucun remboursement ;
  - les subventions ne représentent pas un gain pour l'entreprise.
- L'autre approche dite approche par résultat selon laquelle il est inapproprié de créditer directement les subventions publiques dans les capitaux propres mais et en vertu du principe de la comptabilité d'engagement, ils doivent être enregistrées en produits sur une base systématique dans les exercices nécessaires et ce pour les rattacher aux coûts liés qu'elles sont censées compenser ; les partisans de cette approche avancent les arguments suivants :
  - les subventions ne proviennent pas des associés ;
  - l'octroi de la subvention est conditionné par le respect de certaines obligations génératrices de charges pour l'entreprise ;
  - la subvention rentre dans le cadre de la politique économique et fiscale de l'entreprise au même titre que l'impôt sur le résultat et les autres impôts(le règlement CE journal de l'union europeen, 2008).

Finalement la position adoptée par la norme se penche vers un mode de management qui conditionne l'octroi d'une subvention par le respect d'un certain nombre de conditions, d'où la nécessité de mettre en place une gestion spécifique pour ne pas être dans l'obligation de rembourser.

En revanche, les normes IFRS et le SCF ont donné plus d'importance à la lecture des états financiers, car l'un des objectifs des états financiers particulièrement le compte de résultat qui indique dans quelle mesure l'activité de l'entreprise a permis d'augmenter la richesse des apporteurs de capitaux en comparant les produits et les charges pour une période.(Wolfgang.D & Frank.M, 2012).

## Objectif du travail de recherche

Les objectifs de ce travail de recherche se situent autour de plusieurs points :

- Définitions des différents types des subventions ;
- Présentation du mode de traitement de chaque type de subvention ;
- La présentation des situations qui peuvent donner lieu à une opération de remboursement avec l'impact comptable qui en résulte.

## L'importance du travail de recherche

L'entreprise et dans le cadre de son activité normale inscrite dans une perspective de continuité d'exploitation ce qui est légitime se retrouve parfois dans créneaux stratégiques. L'optimisation des décisions ayant un lien avec les activités opérationnelles et financières pousse l'entreprise à inscrire des activités encouragées par l'état.

Ceci que pourra être une source de financement ou de vente pour l'entreprise qui facilite l'écoulement de ses produits et aussi un gain en termes de trésorerie en évitant de se doter d'un service de recouvrement mais en contrepartie l'entreprise doit avoir une sécurité et certitude dans le respect des clauses contractuelles.

Ce travail vise à mettre le point sur l'importance donnée par le législateur en termes de subventions dans tous ses volets notamment ceux ayant un lien avec la comptabilisation et l'évaluation. Par le fait que l'information comptable en elle-même représente une importance particulière dans la gestion de la subvention depuis sa naissance jusqu'à son extinction, cette importance ne se limite pas à ceux qui utilisent l'information en interne ou à l'état qui octroie la subvention mais aussi à tous les utilisateurs des états financiers quel que soit leurs emplacements.

## 1. Définitions

Pour mieux cerner les subventions la norme IAS 20 a donné les définitions suivantes :

- 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.
- 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'aides publiques 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.
- 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.
- Les subventions liées au résultat sont des subventions publiques autres que les subventions liées à des actifs (le règlement CE journal de l'union européenne, 2008).

## 2. Évaluation Des subventions

Les subventions publiques y compris les subventions non monétaires évaluées à la juste valeur, leur comptabilisation est conditionnée par la satisfaction de deux conditions :

- 1/ l'entreprise à une assurance raisonnable de se conformera aux conditions attachées aux subventions ; et
- 2/les subventions seront reçues(Journal officiel de la republique algerienne N°19, 2019).

Ces deux conditions vont droit vers la primauté du bilan par rapport au compte de résultat, car le fait de comptabiliser une subvention comme étant une créance recouvrable va donner plus d'importance au bilan comptable et assure ceux qui utilisent les états financiers de l'entreprise sur une trésorerie solide notamment dans le cas où les montants à recouvrer sont d'importance particulière sur tout pour les entreprises ayant une particularité dont les subventions représentant une importance dans les états financiers.

Seules les subventions publiques non monétaires telles que les terrains peuvent faire l'objet d'un traitement alternatif qui consiste :

- soit à enregistrer l'actif et la subvention publique à la juste valeur appréciée ;
- soit à enregistrer l'actif et la subvention pour un montant symbolique(Journal officiel de la republique algerienne N°19, 2019).

Un prêt non remboursable sous conditions de l'État 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.(Journal officiel de la republique algerienne N°19, 2019).

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'entité sans coûts futurs liés, doit être comptabilisée en produits de la période au cours de laquelle la créance devient acquise(Journal officiel de la republique algerienne N°19, 2019).

## 3. La comptabilisation et l'évaluation des subventions publiques

### 3.1La comptabilisation des subventions

Selon les prescriptions de la norme IAS 20 "Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique " et le système comptable financier dans ses directives notamment dans la section 4 qui a cité divers articles régissant les conditions de comptabilisation et de traitement ainsi que le fait déclencheur de leurs prises en compte, il s'agit des articles 124-1 jusqu'au 124-6. Ces articles montrent les différentes étapes de prise en compte des opérations ayant un lien avec les subventions dans toutes ses phases.

En termes de nature d'opération, il a été fait la distinction entre les situations où l'entreprise à encaisser avant la réalisation et après la réalisation, aussi et contrairement au SCF la norme a donné deux modes de traitement comptable des subventions, les deux donnent le même résultat.

Le SCF au même titre que la norme IAS 20 "Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique" présente la comptabilisation des subventions publiques qui comprennent les allocations financières qui correspondent à des :

- Subventions d'investissements en contrepartie de :
  - ✓ l'acquisition ;
  - ✓ la construction ;
  - ✓ la rénovation d'un actif ou ;
  - ✓ la remise en conformité d'un actif.
  
- Subventions d'exploitation ou d'équilibre relatives à l'activité opérationnelle de l'entreprise.

La norme IAS 20 "Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique" impose la comptabilisation selon l'approche par le résultat, par conséquent la comptabilisation des subventions en produit se fera :

- Sur le même exercice que celui de la charge liée si l'objet de la subvention concerne la couverture d'une charge spécifique ;
  
- Sur plusieurs exercices si la subvention est relative à des actifs amortissables et ce proportionnellement aux amortissements.

Lors de la satisfaction des obligations liées aux subventions relatives à des actifs non amortissables, à titre d'exemple l'octroi d'un terrain peut être conditionné à la construction d'un immeuble sur le site, il serait par la suite raisonnable de comptabiliser le produit de la subvention sur la durée de vie de l'immeuble.

Une subvention publique à recevoir qui prend le caractère d'une créance doit être comptabilisée en produit de l'exercice au cours duquel la créance devient acquise :

- Soit en compensation de charges ou de pertes déjà encourues ;
  
- Soit pour apporter un soutien financier immédiat à l'entreprise sans coûts futurs liés.

### **3.2.Comptabilisation des subventions liées à des actifs**

Les subventions liées à des actifs amortissables peuvent être comptabilisées selon deux méthodes :

- soit en produits différés dans les comptes de produits constatés d'avance ;
  
- soit en déduisant la subvention pour arriver à la valeur comptable de l'actif.

#### **4. Reprise des subventions**

Lorsque l'actif est amortissable, la réintégration de la subvention suivra le rythme de l'amortissement, la constatation se fera comme suit :

A/ si l'entreprise a initialement comptabilisé d'une manière séparée la subvention ; le traitement de l'opération de la reprise suivra le même circuit et les subventions seront rattachées d'une manière systématique et rationnelle à la durée d'utilisation de l'actif subventionné :

- Comptabilisation de la dotation des amortissements selon le montant amortissable déterminé lors de l'acquisition de l'immobilisation ;
- comptabilisation d'une quote-part de la subvention qui sera rattachée au résultat au prorata des dotations aux amortissements.

B- si la subvention a été comptabilisée en déduction de l'immobilisation, le produit de la subvention se retrouve ainsi automatiquement rapporté au résultat par l'intermédiaire d'une réduction de la charge d'amortissement et, à la clôture de l'exercice l'entreprise comptabilise uniquement les dotations aux amortissements, la base amortissable sera le montant amortissable diminué du montant de la subvention.

Pour les actifs non amortissables, la reprise se fera suite à l'accomplissement des conditions d'octroi est étalée sur la durée pendant laquelle l'immobilisation est inaliénable, à défaut de clause d'inaliénabilité la subvention est reprise sur le résultat selon la durée prévue par la réglementation.

La comptabilisation de la reprise des subventions liées aux résultats se fera selon l'un des deux méthodes :

- soit avec une présentation séparée dans le compte de résultat dans un compte approprié des subventions, ou dans une rubrique générale autres produits ;
- soit pour la diminution de la charge que la subvention a pour objet de compenser.

#### **5. Remboursement de subventions publiques**

Le non-respect des clauses de la subvention implique le bénéficiaire de comptabiliser l'opération de remboursement en tant que changement d'estimation comptable en faisant référence à la norme IAS 08 changement de méthodes comptables, changement des estimations et erreurs (le règlement CE journal de l'union européenne publiée dans le règlement CE n° 2238/2004 du 29 décembre 2004).

- S'il s'agit d'une subvention liée à un actif l'enregistrement comptable se fera comme suit :

En réduisant le solde du produit différé du montant remboursable et ce par imputation sur la subvention non encore rapporté au résultat, et ce en faisant référence à la comptabilisation initiale de la subvention.

Le cumul de l'amortissement supplémentaire qui aurait été comptabilisé en charge jusqu'à cette date en l'absence de la subvention doit être comptabilisé immédiatement en charges.

Par suite de l'opération de remboursement, l'actif peut imposer la constatation d'une perte de valeur si la nouvelle valeur comptable devient supérieure à sa valeur recouvrable.

S'il s'agit d'une subvention liée au résultat, le remboursement doit être imputé en premier lieu à tout produit différé non amorti lié à la subvention et le solde éventuel doit être immédiatement comptabilisé en charge.

Ou s'il n'existe pas un crédit différé le montant remboursé doit être comptabilisé intégralement en charges.

## **II-Conclusion**

La lecture des prescriptions issues de la comptabilité actuelle montre clairement que la gestion comptable des subventions ne se fait pas de la même façon selon l'ancien référentiel à savoir le PCN, ce changement n'a pas été fait d'une manière fortuite, mais l'objectif de la réalité économique toujours visé par les normalisateurs internationaux a été bien favorisé et ce après plusieurs débats entre partisans et adversaires.

Dans ce contexte, le SCF s'est convergé parfaitement en qualifiant les subventions comme étant de dettes qu'il faut les gérer au même titre que les autres dettes par le fait qu'il y a existence d'un nombre assez important de conditions derrière la décision d'octroi de la subvention.

L'entreprise ne doit pas se contenter de l'aspect comptable qui consiste au respect des règles prescrites en ce concerne le mode de comptabilisation ainsi que les méthodes d'évaluation. Mais le plus important elle doit mettre en place des procédures de gestion qui doivent impliquer toutes les parties prenantes en interne pour réussir outre la gestion comptable, la gestion de la subvention dans sa globalité aux fins d'éviter toute situation indésirable qui pourra avoir des conséquences néfastes sur la gestion de l'entreprise, et par voie de conséquences sur sa situation financière.

Les entreprises doivent intégrer la gestion des subventions dans la gestion des politiques opérationnelles, financières et autres, Le recours à la subvention doit se faire dans la sphère décisionnelle méritant toute l'importance requise.

L'information qui en résulte doit répondre aux critères de qualité de l'information financière édictés par le cadre conceptuel et favoriser les décisions économiques prises et la production de l'information financière devient l'affaire de toutes les parties prenantes au sein de l'entreprise.

### **Références:**

Journal officiel de la republique algerienne N°19. (2019). ARTICLE 124-1 A 124-6. *SCF*, 12.

le règlement CE journal de l'union europeen. (2008). IAS 20"Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique".

le règlement CE journal de l'union europeen publiée dans le règlement CE n° 2238/2004 du 29 décembre 2004. (s.d.). IAS 8 "Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs".

S, Alain.B & Gerard.M & Michel. (2004). *Maitriser les flux financiers*. vanves: Edition Foucher.

Wolfgang.D & Frank.M. (2012). *Comptabilité financière en IFRS*. FRANCE : EDITION PERSON.