

Veuillez noter que ce document a été auto-traduit de l'anglais original.
Toute erreur est regrettée.

Groupe consultatif de praticiens

Document d'orientation

14 décembre 2022 - En ligne

Dépenses de subventions

Résumé	Ce document expose certaines des questions conceptuelles clés pour le développement de l'INPAG concernant les dépenses de subventions et demande l'avis du GCP sur les considérations pratiques pour les OBNL qui y sont associés.
But/Objectif du document	Fournir aux membres du GCP une vue d'ensemble de la base conceptuelle de la comptabilisation et de l'évaluation des dépenses de subventions. Donner aux membres du GCP l'occasion de donner leur avis sur les considérations pratiques identifiées à ce jour et de souligner tout autre domaine dans lequel des orientations sont nécessaires.
Autres éléments d'appui	Aucun
Préparé par	Philip Trotter
Actions pour cette réunion	Fournir des conseils sur : <ul style="list-style-type: none"> • la terminologie proposée pour la comptabilisation des dépenses de subventions ; • les problèmes pratiques auxquels les OBNL peuvent être confrontés en appliquant l'approche conceptuelle dans diverses situations ; • des directives supplémentaires en matière de comptabilisation et d'évaluation qui pourraient être nécessaires ; et



- les problèmes pratiques que les OBNL peuvent rencontrer pour se conformer aux obligations d'information, et toute information supplémentaire requise.

Groupe consultatif de praticiens

Dépenses de subventions

1. Propositions et réponses du document de consultation

- 1.1 La comptabilisation et l'évaluation des dépenses de subvention ont été identifiées comme un problème spécifique aux organisations à but non lucratif et un certain nombre de défis en matière d'information financière ont été mis en évidence dans le document de consultation. Il s'agit notamment du site qui indique que des difficultés surviennent parce qu'il n'est pas toujours évident de savoir ce qui a été promis à un bénéficiaire de subvention et quels engagements ont été créés, et qu'un jugement important peut être nécessaire pour déterminer quand une dépense de subvention doit être comptabilisée. Actuellement, les normes comptables internationales ne couvrent pas explicitement les dépenses de subventions.
- 1.2 Le document de consultation proposait deux traitements alternatifs de l'information financière pour l'élaboration de directives sur la comptabilisation des dépenses de subventions. Il s'agit de :
- **Alternative 1**, basée sur le cadre international utilisé comme base pour l'INPAG (maintenant déterminé comme étant la norme comptable *IFRS pour les PME*) avec des directives supplémentaires pour aider les OBNL avec des questions spécifiques aux OBNL. Cela comprendrait les informations supplémentaires recommandées ; et
 - **L'alternative 2**, qui s'appuie sur l'alternative 1 mais exige que les principes proposés dans l'IPSAS ED 72 *Charges de transfert* (ci-après IPSAS ED 72) soient incorporés. L'incorporation de ces principes fournirait des indications supplémentaires sur les subventions avec obligations de résultat et les accords pluriannuels.
- 1.3 Lors de l'ED 08 du TAG, les membres du TAG ont discuté du résumé des réponses à la section sur les dépenses de subventions du document de consultation (voir l'annexe pour les réponses détaillées aux questions importantes à commenter). Les commentaires spécifiques des répondants comprenaient la nécessité de reconnaître que certaines subventions peuvent être données en nature, que la cohérence avec la comptabilité des revenus était importante, que les accords de subvention devaient être distingués des accords

d'approvisionnement, et que les conditions non liées à la performance telles que les conditions de temps étaient importantes.

- 1.4 Le TAG a été informé que l'alternative 2 a reçu le plus grand soutien des répondants au document de consultation. A la lumière des réponses, le TAG a accepté que le Secrétariat élabore des directives sur l'information financière relative aux dépenses de subventions pour les NPO sur la base des principes contenus dans l'ED72 de l'IPSASB.

2. Approche conceptuelle proposée pour les dépenses de subvention basée sur l'IPSAS ED 72

- 2.1 Depuis l'élaboration de l'IPSAS ED 72, l'IPSASB a apporté un certain nombre de modifications à ses propositions, principalement pour simplifier les exigences et assurer la cohérence de la terminologie avec ses propositions concurrentes sur les produits.
- 2.2 Une proposition d'approche conceptuelle des dépenses de subvention basée sur les dernières propositions de l'IPSASB, elles-mêmes basées sur l'IPSAS ED 72, a été élaborée et sera discutée avec le TAG lors de sa réunion de janvier 2023. Un résumé de haut niveau de cette approche est fourni ci-dessous.

Qu'est-ce qu'une dépense de subvention ?

- 2.3 Une **dépense de subvention** est une dépense résultant d'une transaction dans laquelle un **OBNL subventionnaire** fournit une aide à un **bénéficiaire de subvention** (qui peut être une entité ou un individu) en transférant de l'argent ou un service, un bien ou un autre actif à ce **bénéficiaire de subvention** sans recevoir directement de l'argent, un service, un bien ou un autre actif en retour.

Qu'est-ce qu'un accord de subvention contraignant ?

- 2.4 **Les dépenses de subvention** découlent souvent, mais pas toujours, d'**accords de subvention contraignants**. Il s'agit d'accords de subvention qui confèrent à la fois des droits et des obligations, applicables par des moyens juridiques ou équivalents, aux parties à l'accord de subvention. Bien que l'on s'attende à ce que cela se fasse généralement par le biais d'une convention de subvention écrite, cela peut également résulter d'un accord oral ou être implicite dans les pratiques habituelles d'un OBNL ou d'un secteur.

Dépenses de subvention lorsqu'il n'y a pas d'accord de subvention contraignant

- 2.5 En l'absence d'un **accord de subvention contraignant**, l'OBNL subventionnaire peut comptabiliser des **charges de subvention** soit parce que (i) il existe une obligation implicite ou juridique de transférer des ressources qui donne lieu à la comptabilisation d'une provision, soit parce que (ii) l'OBNL subventionnaire cesse autrement de contrôler les ressources économiques en les transférant au **bénéficiaire de la subvention**, par exemple en effectuant un paiement en espèces ou en transférant un actif.

Dépenses de subvention lorsqu'il existe un accord de subvention contraignant

- 2.6 Lorsqu'il existe un **accord de subvention contraignant**, l'OBNL subventionnaire devra identifier chaque droit distinct de l'accord que le **bénéficiaire de la subvention** doit satisfaire, et déterminer la part de la subvention associée à chacun de ces **droits** distincts de **satisfaction de la subvention**. Cela permettra de répartir la **contrepartie du paiement de la subvention**. Pour le bénéficiaire de la subvention, cela créera une **obligation de conformité**.
- 2.7 L'OBNL subventionnaire comptabilise une **charge de subvention** lorsqu'un **droit de satisfaction de la subvention est éteint** - en d'autres termes, l'obligation prévue par la convention a été remplie. Elle sera évaluée au montant de la **contrepartie du paiement de la subvention** affecté à ce **droit** distinct de **satisfaction de la subvention**.
- 2.8 Si l'OBNL subventionnaire a transféré des ressources au **bénéficiaire de la subvention** avant que celui-ci ne remplisse ses **obligations de conformité**, l'OBNL subventionnaire décomptabilise les ressources transférées et comptabilise un **actif de prépaiement de la subvention**. La **charge de subvention** sera comptabilisée lorsque l'**actif de prépaiement de la subvention** sera décomptabilisé parce que le **bénéficiaire de la subvention** aura satisfait à ses obligations de **conformité**.
- 2.9 Si le **bénéficiaire de la subvention** s'est acquitté de son **obligation de conformité** avant que l'OBNL subventionné ne transfère des ressources, cela donnera lieu à une obligation de paiement de la subvention et à la comptabilisation d'un **passif de paiement de la subvention**. La comptabilisation de ce passif entraînera également la comptabilisation d'une **charge de subvention**. Le passif sera décomptabilisé lorsque les ressources seront transférées au **bénéficiaire de la subvention**.

Question 1 : Le GCP a-t-il des commentaires sur la terminologie proposée pour la comptabilisation des dépenses de subventions ? En particulier, le PAG a-t-il des commentaires sur :

- Dépenses de subventions
- Accord de subvention contraignant
- Contrepartie du paiement de la subvention
- Obligation de conformité
- Octroi de droits de satisfaction
- Droit de satisfaction de l'octroi éteint

3. Considérations pratiques associées à l'approche conceptuelle proposée pour les ASBL

3.1 L'approche conceptuelle proposée pour les OBNL comporte un certain nombre de considérations pratiques sur lesquelles le GCP est invité à se prononcer. Ces considérations sont principalement axées sur la façon dont les orientations seront mises en œuvre par les OSBL dans diverses situations. Celles qui sont couvertes par le projet d'orientation faisant autorité sont soulignées ci-dessous. Les membres du PAG sont invités à examiner toutes les implications pratiques auxquelles les OSBL pourraient être confrontés pour se conformer aux orientations qui incluent ces exigences.

Considérations relatives à l'agent principal - les OBNL agissant pour le compte d'autres entités

- 3.2 Il a été convenu avec le TAG, lors de sa réunion de septembre 2022, que les orientations sur les situations où un OSBL agit pour le compte d'autres entités seront intégrées dans les sections où des orientations sur les relations mandant-mandataire sont nécessaires. L'une de ces sections concerne les dépenses de subventions.
- 3.3 Si l'OSBL subventionnaire contrôle les ressources économiques qui sont transférées au bénéficiaire de la subvention, il sera un mandant dans la transaction et appliquera les directives sur les dépenses de subvention. C'est le cas même si les dépenses de subvention découlent d'un accord de subvention contraignant qui impose des obligations à l'OSBL subventionnaire. Si l'OSBL qui octroie la subvention a finalement le pouvoir de décider des montants et du moment de la transaction, de l'identité du bénéficiaire de la subvention et des

conditions dans lesquelles la transaction doit avoir lieu, il a le contrôle et est un mandant dans la transaction.

- 3.4 Si elle ne contrôle pas les ressources, elle agit en tant qu'agent. Dans ce cas, elle se contente de transférer des liquidités ou d'autres actifs à un bénéficiaire de subvention pour le compte d'une autre entité. Dans ce cas, elle ne comptabilisera pas les dépenses de subvention. Au lieu de cela, elle ne comptabilisera que les coûts qu'elle encourt dans l'administration de l'accord d'agence.

Contrepartie variable

- 3.5 La contrepartie du paiement de la subvention peut varier pour des éléments tels que des incitations ou des pénalités, ou parce que l'obligation de l'OBNL subventionné de fournir les ressources est subordonnée à la survenance ou à la non-survenance d'un événement futur. Par exemple, des fonds supplémentaires peuvent être versés au bénéficiaire de la subvention s'il remplit ses obligations de conformité dans un délai déterminé. C'est ce qu'on appelle une contrepartie variable. Lorsqu'il y a une contrepartie variable, il peut en résulter un passif dont l'échéance ou le montant est incertain, et s'il est probable qu'une obligation actuelle existe, l'OBNL subventionné devra estimer le montant de la contrepartie variable et comptabiliser une provision et une charge de subvention.

Modifications de la contrepartie du paiement de la subvention et/ou de l'accord de subvention contraignant

- 3.6 La contrepartie du paiement de la subvention peut changer parce que, par exemple, des événements incertains sont résolus. Dans ce cas, l'OBNL subventionnaire peut être amené à modifier les montants affectés à un droit de satisfaction de la subvention qui a déjà été satisfait, ce qui nécessite une charge supplémentaire ou la réduction d'une charge. Il peut également y avoir des modifications de l'accord de subvention contraignant qui changent les droits et les obligations. Cela peut conduire à un calcul d'une charge de subvention cumulée qui diffère de la charge de subvention cumulée comptabilisée précédemment et nécessiter un ajustement par le biais de l'excédent et du déficit.

Droits et obligations liés à la performance

- 3.7 Les accords de subvention contraignants peuvent contenir des droits et obligations liés à la performance, tels que le paiement conditionné à un niveau de service spécifique ou variant en fonction des unités de production. Lorsque

cela se traduit par une contrepartie variable, il peut être nécessaire de comptabiliser une provision et une charge de subvention associée.

Subventions affectées

- 3.8 Un accord de subvention contraignant qui limite une subvention à un objectif particulier ne crée pas en soi un droit ou une obligation lié à la performance, car le paiement n'est pas subordonné à un niveau spécifique de service ou de résultats par le bénéficiaire de la subvention.

Subventions en capital

- 3.9 Il y a subvention en capital lorsque, dans le cadre d'un accord de subvention contraignant, un OBNL fournisseur de subventions transfère de la trésorerie ou un autre actif à un bénéficiaire de subventions, avec la spécification que le bénéficiaire de subventions acquiert ou construit un actif non financier que le bénéficiaire de subventions contrôlera ensuite.
- 3.10 Un OSBL subventionnaire doit suivre la même approche pour comptabiliser une charge de subvention pour un accord contraignant impliquant une subvention en capital que pour toute autre charge de subvention. Si le bénéficiaire de la subvention acquiert l'actif non financier spécifique, le droit au remboursement de la subvention de l'OBNL subventionnaire s'éteint lors de l'acquisition de l'actif et une charge de subvention est comptabilisée par l'OBNL subventionnaire à ce moment-là. Si le bénéficiaire de la subvention construit l'actif non financier, le droit à la satisfaction de la subvention s'éteindra au fur et à mesure de la construction de l'actif, et une charge de subvention sera comptabilisée par l'OSBL subventionnaire sur la base de la mesure des progrès réalisés par le bénéficiaire de la subvention.
- 3.11 Si le bénéficiaire de la subvention acquiert ou construit l'actif avant le transfert de ressources de l'OBNL subventionnaire, l'OBNL subventionnaire comptabilisera un passif au titre du paiement de la subvention et une charge au titre de la subvention pour l'obligation de transférer des ressources. Cela peut être pour le montant total si l'actif est acquis ou sur la base de l'étendue de l'avancement de la construction de l'actif.

Question 2 : Selon le GCP, quels sont les problèmes pratiques auxquels les OSBL qui octroient des subventions pourraient être confrontés en ce qui concerne la comptabilisation et l'évaluation d'une dépense de subvention, par

exemple dans le cadre de l'évaluation de l'impact d'une subvention sur l'environnement ?

- (i) la détermination de la contrepartie variable, y compris lorsqu'il y a des droits et obligations liés à la performance ?
- (ii) en cas de modification de la contrepartie du paiement de la subvention et/ou de l'accord de subvention contraignant ?
- (iii) l'application des principes de comptabilisation et d'évaluation aux subventions en capital, en particulier la détermination du moment où le bénéficiaire d'une subvention a acheté un actif ou l'évaluation des progrès qu'il a réalisés pour construire un actif ?
- (iv) comprendre la différence entre les restrictions et les droits et obligations liés à la performance ?

Reclassement et dépréciation d'un actif de prépaiement de subvention

- 3.12 Le bénéficiaire d'une subvention peut se trouver dans l'incapacité ou la réticence à satisfaire à ses obligations de conformité au titre de l'accord de subvention contraignant après que l'OBNL subventionneur a comptabilisé un actif de remboursement anticipé de la subvention. Si l'OBNL subventionné a un droit exécutoire et inconditionnel à un remboursement de la trésorerie précédemment transférée, découlant des termes de l'accord de subvention contraignant, du système juridique de la juridiction ou d'autres circonstances, l'OBNL subventionné devra reclasser l'actif de prépaiement de la subvention en actif financier et l'évaluer comme tel. En effet, l'opération est passée du statut de paiement anticipé à celui de débiteur. Si l'OBNL subventionné ne dispose pas d'un droit exécutoire et inconditionnel à un remboursement, il devra évaluer l'actif de prépaiement de la subvention pour dépréciation.

Paiement de la subvention sur plus d'un exercice

- 3.13 Lorsque la contrepartie du paiement de la subvention dans le cadre d'un accord de subvention contraignant est payable sur une période de plus d'un an, un passif de paiement de la subvention et une charge de subvention seront comptabilisés par l'OSBL pour le montant total des ressources qui doivent être transférées dans le cadre de l'accord de subvention contraignant pour les obligations satisfaites par le bénéficiaire de la subvention.

- 3.14 Lorsque les paiements pour les années ultérieures sont subordonnés à la satisfaction par le bénéficiaire de la subvention d'obligations qui n'ont pas encore été remplies, l'OBNL peut être en mesure de ne pas comptabiliser un passif au titre du paiement de la subvention et une charge de subvention. Cela dépendra des termes de l'accord de subvention contraignant de ne pas transférer de ressources. De même, si l'accord de subvention contraignant comporte des conditions qui restent sous le contrôle de l'OBNL subventionnaire et lui confèrent une marge d'appréciation qu'il pourrait utiliser et utiliserait en pratique pour éviter les dépenses de subvention, un passif et une charge de subvention ne doivent pas être comptabilisés.
- 3.15 Par ailleurs, si aucune condition de l'accord de subvention contraignant ne permet à l'OBNL d'éviter de manière réaliste le transfert de ressources, un passif et une charge de subvention doivent être comptabilisés pour la totalité de la contrepartie du paiement de la subvention, même si le paiement s'échelonne sur plusieurs exercices.

Obligations des bénéficiaires de subventions

- 3.16 Les accords de subvention contraignants peuvent contenir des droits et des obligations qui échappent au contrôle de l'OBNL. Par exemple, le transfert de ressources par un OBNL subventionné peut être soumis à la condition que le bénéficiaire de la subvention trouve un financement de contrepartie. Comme cette obligation échappe au contrôle de l'OBNL subventionné, celui-ci ne devra comptabiliser un passif au titre du paiement de la subvention et une charge de subvention que si le transfert de ressources est probable.

Question 3 : Selon le GCP, quels sont les problèmes pratiques auxquels les OBNL subventionnés pourraient être confrontés lors de la comptabilisation et de l'évaluation des actifs et des passifs liés aux subventions, par exemple en ce qui concerne.. :

- (i) reclassement et dépréciation des actifs de prépaiement des subventions ?
- (ii) le versement de subventions sur plus d'un exercice ?
- (iii) déterminer le passif lié aux obligations des bénéficiaires de subventions ?

Question 4 : Quelles directives supplémentaires pourraient être fournies pour aider les OSBL à se conformer aux directives faisant autorité ?

4. Approche de la divulgation

- 4.1 L'objectif de cette section du guide est que l'OSBL subventionné fournisse suffisamment d'informations pour permettre aux utilisateurs des rapports financiers à usage général de comprendre la nature, le montant, l'échéancier et l'incertitude découlant des dépenses de subvention. Cela comprendra une description de l'objet des accords de subvention contraignants ou d'autres accords qui ont conduit à la comptabilisation des dépenses de subvention, des conditions de paiement importantes et de la nature des ressources qui ont été ou seront transférées. L'avis du GCP est sollicité sur la présentation et la divulgation des dépenses de subvention.
- 4.2 Pour les postes spécifiques des états financiers, lorsqu'ils sont significatifs, il est proposé qu'un OSBL subventionné doive fournir des informations :

Dépenses de subvention - une analyse des dépenses de subvention conformément aux exigences de classification des dépenses à déterminer.

Actifs de prépaiement de subventions et actifs financiers - informations permettant aux utilisateurs de comprendre les soldes, ainsi que les jugements significatifs et les changements dans les jugements significatifs que l'OSBL subventionneur a faits concernant la comptabilisation des actifs de prépaiement de subventions. L'OSBL subventionneur devra également indiquer les risques et incertitudes significatifs liés à la réalisation des actifs de prépaiement de la subvention. Étant donné que l'actif lié au paiement anticipé de la subvention n'est pas un actif financier selon la norme comptable *IFRS pour les PME*, il sera envisagé de modifier la section 11 *Instruments financiers* afin de créer une catégorie spécifique d'actif lié au paiement anticipé de la subvention, ce qui permettra d'appliquer les obligations d'information plus larges de cette section. Lorsque l'actif lié au remboursement anticipé de la subvention a été reclassé en tant qu'actif financier, il sera présenté comme un instrument financier conformément au chapitre 11, *Instruments financiers*.

Passifs et provisions relatifs aux paiements de subventions - Si le passif relatif aux paiements de subventions est une obligation de transfert de trésorerie, il est présenté comme un passif financier. Si le passif lié au paiement de la subvention n'est pas une obligation de transférer de la trésorerie, l'OSBL devra indiquer la nature de l'obligation et les ressources qui devront être transférées pour satisfaire à l'obligation. Comme pour les actifs de paiement anticipé de subventions, on envisagera de modifier le chapitre 11, *Instruments financiers*, afin de créer une catégorie spécifique pour les passifs de paiement de subventions

qui ne sont pas des obligations de transfert de trésorerie. Si une contrepartie variable a donné lieu à la comptabilisation d'une provision, les exigences en matière d'information sur les provisions seront applicables.

Passif éventuel lié au paiement d'une subvention - information sur l'existence d'un engagement de la part d'un OBNL subventionné de fournir une subvention qui n'est pas comptabilisée comme un passif lié au paiement d'une subvention ou une provision parce qu'un transfert de ressources est possible mais non probable.

Considérations relatives à l'agent principal - les divulgations requises comprendront :

- (i) une analyse des fonds reçus et payés par l'ASBL en tant qu'agent ;
- (ii) les détails de tout solde détenu en tant qu'agent à la date du rapport ;
- (iii) le nom et les objets de l'entité pour le compte de laquelle les soldes sont détenus et la raison pour laquelle l'ASBL agit en tant qu'agent en son nom ;
- (iv) les détails de tout solde impayé entre les membres du consortium participant dont l'ASBL est administrativement responsable ;
- (v) lorsque des fonds ont été détenus en tant qu'agent pour des parties liées, l'OSBL doit faire les divulgations requises pour les parties liées ; et
- (vi) les détails des dispositions prises pour assurer la garde et la séparation des fonds et autres actifs des actifs propres de l'OBNL.

Fonds avec restrictions - lorsque les charges, les produits, les actifs et les passifs comptabilisés se rapportent à une transaction qui a été financée par un fournisseur de ressources qui a restreint les ressources financières fournies pour qu'elles soient dépensées dans ce but ou cette activité spécifique, ils devront être divulgués conformément aux exigences des fonds avec restrictions.

Question 5 : Le GCP a-t-il une opinion sur (i) les problèmes pratiques que les OSBL peuvent rencontrer pour se conformer aux exigences en matière de divulgation et (ii) les divulgations qui peuvent être utiles aux utilisateurs des rapports financiers à usage général ?



INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING
FOR NON PROFIT ORGANISATIONS

Annexe : Réponses détaillées aux questions spécifiques pour commentaires

Question	Réponse	Numéro	%	% ont répondu
SMC 4(a) Êtes-vous d'accord avec la description de la question 4 : les dépenses liées aux subventions ? Si non, pourquoi ?	D'accord	29	42%	88%
	Pas d'accord	2	3%	6%
	Ni d'accord ni en désaccord	2	3%	6%
	<i>Non réponse</i>	36	52%	
TOTAL		69	100%	100%
SMC 4(b) Êtes-vous d'accord que la liste des traitements alternatifs qui devraient être considérés pour la question 4 est exhaustive ? Si ce n'est pas le cas, veuillez décrire les alternatives supplémentaires que vous proposez et expliquer pourquoi elles devraient être prises en considération.	D'accord	26	38%	90%
	Pas d'accord	2	3%	7%
	Ni d'accord ni en désaccord	1	1%	3%
	<i>Non réponse</i>	40	58%	
TOTAL		69	100%	100%



INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING
FOR NON PROFIT ORGANISATIONS

Question	Réponse	Numéro	%	% ont répondu
SMC 4(c) Êtes-vous d'accord avec les avantages et les inconvénients présentés pour chaque traitement comptable alternatif de la question 4 ? Si vous n'êtes pas d'accord, veuillez indiquer les changements que vous proposez et les raisons pour lesquelles ils devraient être apportés.	D'accord	26	38%	90%
	Pas d'accord	2	3%	7%
	Ni d'accord ni en désaccord	1	1%	3%
	<i>Non réponse</i>	40	58%	
TOTAL		69	100%	100%
SMC 4(d) Veuillez identifier l'alternative de traitement que vous privilégiez pour la question 4, et les raisons de votre point de vue.	Alternative 1	8	12%	33%
	Alternative 2	15	22%	63%
	Aucune préférence	1	1%	4%
	<i>Non réponse</i>	45	65%	
TOTAL		69	100%	100%