

### APPLICATION 66

### Subventions d'investissement

L'entité X obtient le 25 mars N de l'Etat une subvention d'équipement de 260 000 000 F pour l'acquisition d'un terrain nu destiné au stockage de matières le long de l'usine actuelle et la construction d'un hangar. Elle a également bénéficié de la part du Conseil régional de l'acquisition d'un véhicule de transport d'une valeur de 12 000 000 F.

Le véhicule est remis le 1<sup>er</sup> avril N et la subvention est reçue le 12 mai N par virement bancaire. Un terrain est acheté à 120 000 000 F le 1<sup>er</sup> octobre N et le hangar d'une valeur de 480 000 000 F est acquis, payé et mis en service le 1<sup>er</sup> juillet N+1.

L'amortissement de la construction se fait sur 15 ans et celui du matériel de transport sur 5 ans. L'entité clôture son exercice chaque année au 31 décembre. Le 31/12/N+4 le bâtiment est vendu pour 540 000 000 F.

#### • Ecritures au journal de l'exercice N :

		25/03/N		
4494		Etat, subventions d'investissement à recevoir	272 000 000	
	1411	Subventions d'équipement - Etat		260 000 000
	1412	Subventions d'équipement - Région		12 000 000
		(Octroi des subventions)		
		01/04/N		
245		Matériel de transport	12 000 000	
	4494	Etat, subventions d'investissement à recevoir		12 000 000
		(Entrée de véhicule dans le patrimoine)		
		12/05/N		
521		Banques	260 000 000	
	4494	Etat, subventions d'investissement à recevoir		260 000 000
		(Réception des fonds)		

222	4812	01/10/N Terrains nus	120 000 000	
		Fournisseurs d'investissement, immo. corporelles (Acquisition du terrain)		120 000 000
4812	521	01/10/N Fournisseurs d'investissement, immo. corporelles	120 000 000	
		Banques (Règlement)		120 000 000

Analyse des amortissements et des subventions à la clôture de l'exercice N :

#### Véhicule :

- amortissements sur 5 années à compter de l'entrée dans le patrimoine de l'entité;
- la subvention couvre la totalité de la valeur du véhicule, la reprise annuelle sera donc égale au montant de l'amortissement.

$$\text{Exercice N} : 12\,000\,000 \times \frac{1}{5} \times \frac{9}{12} = 1\,800\,000$$

$$\text{Exercice N+1} : 12\,000\,000 \times \frac{1}{5} = 2\,400\,000$$

#### Terrain :

- l'immobilisation n'est pas amortissable, la subvention sera donc reprise sur 10 ans en l'absence d'une clause d'inaliénabilité. La reprise de chaque amortissement est égale au 1/10 du montant de la subvention.
- la subvention totale de 260 000 000 couvre le terrain de 120 000 000 et la construction de 480 000 000, soit une proportion de 260/600 ou encore 26/60° ou 13/30°

$$\text{Part du terrain subventionnée : } 120\,000\,000 \times \frac{13}{30} = 52\,000\,000$$

$$\text{Montant de la reprise en N et sur les exercices suivants : } 52\,000\,000 \times \frac{1}{10} = 5\,200\,000$$

#### Construction :

- amortissement du bien sur 15 ans à compter de la mise en service ;
- reprise de la subvention au même rythme ;
- Part subventionnée :  $480\,000\,000 \times \frac{13}{30} = 208\,000\,000$  ou  $260\,000\,000 - 52\,000\,000 = 208\,000\,000$ .

Amortissement de l'exercice N+1 :  $480\,000\,000 \times 1/15 \times 6/12 = 16\,000\,000$ .

Amortissement des exercices suivants :  $480\,000\,000 \times 1/15 = 32\,000\,000$ .

Montant de la reprise de subvention de l'exercice N+1 :  $208\,000\,000 \times 1/15 \times 6/12 = 6\,933\,333$  ou  $16\,000\,000 \times 13/30 = 6\,933\,333$ .

Montant de la reprise de subvention des exercices suivants :  $208\,000\,000 \times 1/15 = 13\,866\,667$  ou  $32\,000\,000 \times 13/30 = 13\,866\,667$ .

• **Ecritures au journal au 31/12/N :**

		31/12/N		
6813		Dotations aux amortissements des immo. corporelles	1 800 000	
	2845	Amortissements du matériel de transport (Amortissement du véhicule pour l'exercice N)		1 800 000
1412		Subventions d'équipement - Région	1 800 000	
	799	Reprises de subventions d'investissement (Reprise de la subvention sur véhicule)		1 800 000
1411		Subventions d'équipement - Etat	5 200 000	
	799	Reprises de subventions d'investissement (Reprise de la subvention sur terrain)		5 200 000

• **Ecritures au journal de l'exercice N+1 :**

		01/07/N+1		
231		Bâtiments industriels, agricoles et commerciaux	480 000 000	
	4812	Fournisseurs d'investissement, immo. corporelles (Acquisition d'un hangar)		480 000 000
4812		Fournisseurs d'investissement, immo. corporelles	480 000 000	
	521	Banques (Règlement du hangar)		480 000 000
		31/12/N+1		
6813		Dotations aux amortissements des immo. corporelles	2 400 000	
	2845	Amortissements du matériel de transport (Amortissement du véhicule pour l'exercice N+1)		2 400 000
1412		Subventions d'équipement – Région	2 400 000	
	799	Reprise de subventions d'investissement (Reprise de la subvention pour l'exercice N+1)		2 400 000

		31/12/N+1		
6813		Dotations aux amortissements des immo. corporelles	16 000 000	
	2831	Amortissements des bâtiments industriels, agri et com. (Amortissement du bâtiment pour l'exercice n+1)		16 000 000
		31/12/N+1		
1411		Subventions d'équipement - Etat	6 933 333	
	799	Reprises de subventions d'investissement (Reprise de la subvention sur construction)		6 933 333
1411		Subventions d'équipement - Etat	5 200 000	
	799	Reprises de subventions d'investissement (Reprise de la subvention sur terrain)		5 200 000

• **Analyse de la cession du bâtiment le 31/12/N+4 :**

Prix d'acquisition de la construction : 480 000 000

Montant des amortissements pratiqués : (16 000 000 + 32 000 000 x 3 ans) : - 112 000 000

**Valeur comptable nette = 368 000 000**

Subvention d'origine : 208 000 000

Montant de la subvention reprise (6 933 333 + 13 866 667 x 2 ans) : - 34 666 667

**Montant de la subvention restant à reprendre (avant la reprise N+4) : 173 333 333**

• **Ecritures d'amortissement et de cession du bâtiment :**

		31/12/N+4		
6813		Dotations aux amortissements des immo. corporelles	32 000 000	
	2831	Amortissements des bâtiments industriels, agri et com. (Amortissement du bâtiment pour l'exercice N+4)		32 000 000
812		Valeurs comptables des cessions d'immobilisations	368 000 000	
2831		Amortissements des bâtiments industriels, agri et com.	112 000 000	
	231	Bâtiments industriels, agricoles et commerciaux. (Cession du hangar)		480 000 000
		31/12/N+1		
485		Créances sur cessions d'immobilisations	540 000 000	
	822	Produits de cessions d'immobilisations corporelles (Valeur de cession du hangar)		540 000 000
1411		Subventions d'équipement - Etat	173 333 333	
	799	Reprises de subventions d'investissement (Reprise de la subvention sur construction)		173 333 333

**APPLICATION 67****Subventions d'exploitation**

L'entité AFRICAR exploite un réseau de bus rapides et d'autocars dans une province éloignée de la capitale du pays. Elle s'alimente en carburant aux pompes locales d'un groupe privé de distribution et paye en conséquence le prix public, contrairement aux entités de la capitale qui s'alimentent à des prix hors taxes auprès de stations-services nationalisées. L'Etat lui rembourse donc annuellement la taxe pétrolière payée pour ses acquisitions de carburant. D'autre part, la région lui impose le transport gratuit des élèves internes des lycées de la région, chaque vendredi, de l'établissement scolaire jusqu'à leur domicile et inversement chaque lundi matin.

A l'issue de l'année, il ressort que l'entité a acquis 800 000 litres de carburant grevés d'une taxe de 120 F au litre et transporté gratuitement des élèves sur son réseau représentant 390 000 voyages habituellement facturés 250 F chacun.

- **Ecritures à la clôture de l'exercice N :**


31/12/N				
4495		Etat, subventions d'exploitation à recevoir	96 000 000	
	6042	Achat de matières combustibles (800 000 x 120) (Subvention d'exploitation remboursement taxe pétrolière)		96 000 000
4495		Etat, subventions d'exploitation à recevoir	97 500 000	
	71	Subventions d'exploitation (Subvention pour transport lycéens : 250 x 390 000)		97 500 000

**APPLICATION 68****Subventions d'équilibre**

L'entité AFRICAREO a pour objet l'exploitation d'un aéroport international dans la capitale d'un Etat. Son activité au cours de l'exercice N se termine par un résultat d'exploitation déficitaire de 450 000 000 F. Afin de permettre la poursuite de l'activité de l'entité, et dans l'intérêt national, l'Etat lui accorde une subvention d'équilibre de 400 000 000 F.

- **Ecritures au journal à la clôture de l'exercice N :**

4496		31/12/N		
		Etat, subventions d'équilibre à recevoir	400 000 000	
	88	Subventions d'équilibre (Subvention d'équilibre de l'exercice N)		400 000 000

 **NB :** La subvention d'équilibre, contrairement à son appellation, peut ne pas couvrir totalement le déséquilibre de l'exploitation et donc ne pas assurer totalement l'équilibre.

#### APPLICATION 69 **Avances**

Une entité a reçu de son gouvernement une avance de 600 000 000 F pour la mise au point d'une variété de coton en couleur le 30/09/N. la décision d'accorder cette avance stipule :

1. qu'en cas de succès avant le 31/12/N+3 l'entité devra rembourser à l'Etat une somme de 740 000 000 F en trois versements comprenant chacun un tiers de l'avance plus des intérêts : 220 000 000 F le 30/09/N+4, 250 000 000 F le 30/09/N+5 et 270 000 000 F le 30/09/N+6 ;
2. qu'au cas contraire, l'avance sera transformée totalement ou partiellement en subvention selon la convention suivante :
  - succès en N+4, remboursement de 400 000 000 en deux versements égaux au 30/09/N+5 et N+6 ;
  - Succès en N+5, remboursement de 200 000 000 F au 30/09/N+6 ;
  - Succès au-delà de N+5 ou échec, pas de remboursement.

**Ecritures au journal :**

- **A l'encaissement de l'avance par l'entité :**

521		30/09/N		
		Banques	600 000 000	
	163	Avances reçues de l'Etat (Encaissement avance de l'Etat)		600 000 000

- Hypothèses de remboursement :**

163 6748	521	30/09/N+4		200 000 000 20 000 000	220 000 000
		Avances reçues de l'Etat Intérêts sur dettes diverses			
		Banques (Remboursement avance de l'Etat)			

163 6748	521	30/09/N+5		200 000 000 50 000 000	250 000 000
		Avances reçues de l'Etat Intérêts sur dettes diverses			
		Banques (Remboursement avance de l'Etat)			

163 6748	521	30/09/N+6		200 000 000 70 000 000	270 000 000
		Avances reçues de l'Etat Intérêts sur dettes diverses			
		Banques (Remboursement avance de l'Etat)			

- Succès en N+4, remboursement de 400 000 000 en deux versements égaux au 30/09/N+5 et N+6 ;**

163	521 71	30/09/N+5		300 000 000	200 000 000 100 000 000
		Avances reçues de l'Etat Banques Subventions d'exploitation (Remboursement avance de l'Etat)			

**Idem au 30/09/N+6**

- Succès en N+5, remboursement de 200 000 000 F au 30/09/N+6 ;**

163	521 71	30/09/N+6		600 000 000	200 000 000 400 000 000
		Avances reçues de l'Etat Banques Subventions d'exploitation (Remboursement avance de l'Etat)			

- **Succès au-delà de N+5 ou échec pas de remboursement**

163		<div style="text-align: right; margin-bottom: 5px;">30/09/N+6</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;">           Avances reçues de l'Etat             Subventions d'exploitation  <i>(Remboursement avance de l'Etat)</i> </div>	600 000 000	600 000 000
	71			

### APPLICATION 70

### Dépréciations d'immobilisations subventionnées

La valeur nette comptable d'un matériel est de 20 000 000 F. Ce matériel a été financé par une subvention. Le solde du compte de subvention d'investissement non encore rapporté au compte résultat est de 12 000 000 F. Suite au constat d'un indice de perte de valeur, ce matériel a fait l'objet d'un test de dépréciation. Le test de dépréciation indique que la valeur actuelle du matériel est de 6 000 000 F.

#### 1. Principe

La dépréciation d'une immobilisation subventionnée peut être déterminée de deux façons :

- comparaison de la valeur actuelle de l'immobilisation à sa valeur nette comptable minorée des subventions d'investissement non encore reprises en résultat. Par conséquent, le rythme de reprise des subventions n'est pas modifié.
- comparaison de la valeur actuelle de l'immobilisation à la valeur nette comptable sans tenir compte des subventions d'investissement. Dans ce cas, le montant des subventions restant inscrit dans les capitaux propres doit être repris à hauteur de la dépréciation afin que l'impact sur le résultat soit le même dans les deux approches.

#### 2. Modalités de calcul et comptabilisation des dépréciations

La dépréciation peut être déterminée de deux façons différentes :

##### Première méthode :

$$\begin{aligned} \text{Montant de la dépréciation} &= (\text{VNC} - \text{solde du compte de Subvention}) - \text{valeur actuelle} \\ &= (20\,000\,000 - 12\,000\,000) - 6\,000\,000 = 2\,000\,000 \text{ F} \end{aligned}$$

La dépréciation sera constatée dans un compte de charge (compte **6914 Dotations pour dépréciations des immobilisations corporelles.**) pour un montant de 2 000 000 F.

L'impact sur le résultat de l'exercice est donc une diminution du résultat de **2 000 000 F**.



**Deuxième méthode :**

Montant de la dépréciation = VNC - valeur actuelle

$$= 20\,000\,000 - 6\,000\,000 = 14\,000\,000 \text{ F}$$

Le montant de la reprise de la subvention est de 12 000 000 F. Cette reprise sera constatée dans un compte de produit (compte **799 Reprises de subventions d'investissement**).

L'impact net sur le résultat de l'exercice est donc une diminution de **2 000 000 F** du résultat de l'exercice (charge liée à la dotation aux amortissements de 14 000 000 – produit lié à la reprise de la subvention de 12 000 000).

**Conclusion** : on constate que les deux méthodes ont le même impact sur le résultat de l'exercice.