

Chapitre 11 : Les subventions, les amortissements par composants et les provisions liées aux immobilisations

Synthèse

2.3.2. Réalisation, enregistrement, contrôle des travaux d'inventaire relatifs aux immobilisations		
Données	Savoirs associés	Limites
- Idem 2.3.1. + - Les informations relatives aux immobilisations - Eventuellement module gestion des immobilisations du PGI.	- Méthode d'amortissement, calcul, - Enregistrements comptables liés à ces opérations, - Amortissement économique et fiscal, - Dépréciation, provision - Subvention publique d'investissement (octroi, réception et subvention), - Enregistrements comptables associés, - Provisions pour gros entretiens ou grandes révisions, - Amortissements des composants.	Sont exclus : - Les amortissements différés, - L'actualisation des flux de trésorerie pour la détermination de la valeur actuelle, - Les conséquences comptables des divergences entre les réglementations comptables et fiscales, - Les abandons de créances, - Le traitement fiscal de l'amortissement est abordé dans le processus 3. Sont inclus : - Les mesures de simplification pour les PME, - La modification du plan d'amortissement est limitée au cas de la variation de la consommation des unités d'œuvre, - L'étalement de la subvention d'un bien amortissable décomposable se fera proportionnellement à la structure. Pour les immobilisations amortissables, l'étude est limitée à la constatation d'une seule dépréciation et à sa conséquence sur la base amortissable de l'exercice suivant.
Résultats attendus		
Des enregistrements comptables conformes à la réglementation et aux procédures et leur contrôle, Le renseignement des éléments concernés de l'annexe, L'interprétation et structuration des données selon le modèle relationnel, Une extraction de données du PGI exacte et répondant aux besoins, L'utilisation du PGI pour effectuer le calcul des amortissements et des dépréciations, l'enregistrement des écritures d'inventaire (y compris les sorties), les contrôles et pour mettre à jour les données, Une utilisation du tableur (tris, simulation, regroupements) adaptée aux besoins de l'utilisateur (ex : amortissements, dépréciations, provisions, étalement d'une subvention).		
Compétences		
Analyser, traiter et enregistrer les opérations d'amortissements, de provisions, de dépréciations, de cessions et l'incidence de l'obtention d'une subvention d'investissement sur les travaux d'inventaire.		

1. Les subventions

1.1. Typologie

Le plan comptable général de 1982 a distingué trois types de subventions :

- les subventions d'équipement ou d'investissement,
- les subventions d'exploitation,
- les subventions d'équilibre.

Le traitement comptable des subventions dépend très généralement de leur objet ou finalité.

Synthèse (développement au 1.2) :

Type de subvention	Possibilité d'étaler la subvention	Traitement comptable
Subvention d'investissement	OUI	Montant comptabilisé aux comptes 131 Étalement du produit par le biais du compte 139
Subvention d'exploitation	NON	Montant comptabilisé en produit aux comptes 74 ou 74
Subvention d'équilibre	NON	Montant comptabilisé en produit aux comptes 74 ou 74

1.2. les subventions inscrites directement en résultat

On distingue :

- **Les subventions d'équilibre :**

Subvention dont bénéficie l'entreprise pour **compenser en tout ou partie de la perte globale** qu'elle aurait constatée si ces subventions ne lui avaient pas été accordées.

Cette subvention est de nature exceptionnelle et s'inscrit au crédit du compte **742**.

- **les subventions d'exploitation :**

Subventions dont bénéficie l'entreprise pour lui permettre de **compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitations** (ex : chute des ventes) ou de faire face à certaines charges d'exploitation : crédit du **74**.

Ces subventions accordées aux entreprises, soit par l'État, soit par les collectivités publiques sont en principe rattachées aux résultats de l'exercice au cours duquel elles sont acquises.

Traitement comptable pour les 2 situations :

Octroi : 4411 - Subvention à recevoir à 742 ou 74

Encaissement : 512 - Banque à 4411 - Subvention à recevoir

1.3. les subventions d'investissement

Les subventions d'investissement sont des aides dont peuvent bénéficier les entreprises en vue d'acquérir ou de créer des immobilisations (à elles sont alors dénommées **subventions d'équipement**, inscrites en compte **131**).

Les subventions d'investissement reçues peuvent être enregistrées en comptabilité selon deux situations.

Premier cas : l'entreprise décide d'affecter **la totalité du montant** de la subvention d'investissement en produit exceptionnel sur un seul exercice comptable (cas rare), dans ce cas elle utilisera le compte 747 « Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice ».

Pour quelle raison ? Si l'exercice présente un **déficit fiscal** important et si le produit de la subvention ne l'amène pas à un bénéfice, reprendre la subvention immédiatement n'aura pas d'impact sur l'impôt (**neutre fiscalement**) et permettrait de présenter un résultat moins catastrophique. Dans ce cas, il y a un décalage entre la charge d'amortissement répartie et le produit de la subvention qui ne l'est pas.

Exemple :

L'entreprise Z veut faire l'acquisition d'une machine numérique de 40 000 € et demande une subvention pour un montant de 20 000 €. Elle reçoit l'accord le 01.03.N et le versement le 30.05.N.

		01.03.N	
4411	Subventions à recevoir	20 000	
	747 Quote-part de subventions virée au résultat de l'exercice		20 000
Octroi de la subvention			
		30.05.N	
512	Banque	20 000	
	4411 Subventions à recevoir		20 000
Versement de la subvention			

Deuxième cas : l'entreprise décide d'étaler la subvention **sur plusieurs exercices comptable**, ainsi, selon l'article 312-1 du PCG, il faut distinguer deux types de situations.

- **Le bien financé par la subvention est amortissable :** la reprise de subvention d'investissement est constatée annuellement et s'effectue sur la même durée et au même rythme **que l'amortissement de l'immobilisation** acquise ou créée par la subvention.

Remarque : si amortissement fiscal, on retient l'amortissement fiscal (durée et amortissements : comptable + dérogatoire).

- **Le bien financé par la subvention est non amortissable :** la reprise de la subvention d'investissement **est étalée sur le nombre d'années** pendant lequel l'immobilisation est **inaliénable** (la subvention est accordée à condition que l'immobilisation ne soit pas cédée pendant une durée déterminée) **aux termes du contrat** accordant la subvention. Si aucune clause d'inaliénabilité n'est présente, **la reprise annuelle de la subvention est échelonnée par fraction égale au 1/10ème du montant de la subvention.**

Traitement comptable :

La **subvention d'équipement** qui constitue une ressource de financement sera inscrite en compte de capitaux propres dans le compte **131**.

- **1^{er} cas**, le bien financé par la subvention est non amortissable :

Enregistrement de la subvention :

Octroi : 4411 - Subvention à recevoir à 131 – Subvention d'équipement

Encaissement : 512 - Banque à 4411 - Subvention à recevoir

À l'inventaire :

Exemple :

Dans le cadre d'un achat de terrain, une entreprise reçoit une subvention de 10 000 €, le 15.10.N. Le contrat ne comportait pas de clause d'inaliénabilité.

		31.12.N	
139	Subvention d'investissement inscrite au compte de résultat	1 000	
747	Quote-part de subventions virée au résultat de l'exercice		1 000
	Étalement de la subvention		

$1\ 000 = 10\ 000 / 10.$

- **2^e cas**, le bien financé par la subvention est amortissable

Enregistrement de la subvention :

Octroi : 4411 - Subvention à recevoir à 131 – Subvention d'équipement

Encaissement : 512 - Banque à 4411 - Subvention à recevoir

À l'inventaire :

Exemple :

L'entreprise Z veut faire l'acquisition d'une machine numérique de 40 000 € le 01.07.N (amortissement sur 4 ans en linéaire) et demande une subvention pour un montant de 20 000 €. Elle reçoit l'accord le 01.03.N et le versement le 30.05.N.

Date	Base	Annuité	Étalement subvention
N	40000	5000	2500
N+1	40000	10000	5000
N+2	40000	10000	5000
N+3	40000	10000	5000
N+4	40000	5000	2500

$5\ 000 = 40\ 000 / 4 \times 6 / 12 - 2\ 500 = 5\ 000 \times 50\ %$ (subvention = la moitié de l'investissement).

31.12.N		
139	Subvention d'investissement inscrite au compte de résultat	2 500
747	Quote-part de subventions virée au résultat de l'exercice	2 500
	Étalement de la subvention	

À la fin de l'étalement de la subvention (pour les 2 situations) :

Lorsque la totalité de la subvention a été virée au compte de résultat, il faut solder les comptes 131 et 139.

31.12.N+4		
131	Subventions d'équipement	20 000
139	Subvention d'investissement inscrite au compte de résultat	20 000
	Solde des comptes	

2. Les amortissements par composants et les provisions pour gros entretien

2.1. Rappel

Lorsque les frais engagés pour entretenir ou réparer un bien ont pour **effet d'augmenter la durée de vie probable** de celui-ci pour **période supérieure à 12 mois** par rapport à la période initialement prévue, ils doivent être comptabilisés en immobilisation.

Dans le cadre contraire, c'est-à-dire lorsqu'elles **permettent de maintenir une immobilisation en état de marche pendant la durée d'utilisation**, prévue initialement, elles doivent être enregistrées en charges, dans une subvention du compte 615 « entretien et réparations ».

Enfin, les dépenses d'entretien et de révision qui n'ont pas pour effet d'augmenter la durée de vie d'une immobilisation, mais **simplement de vérifier le bon état d'entretien d'un bien et d'y apporter un entretien peuvent suivre**, sous conditions, 2 traitements comptables différents :

- **inscription à l'actif (2.2),**
- **constitution d'une provision (2.3).**

2.2. Inscription à l'actif

Lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments.

Cependant, **les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes** ou procurant des avantages économiques à l'entité selon un rythme différent et **nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements**. Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou de grandes révisions en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entité, doivent être comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation, si aucune provision pour gros entretien ou grandes révisions n'a été constatée.

Principe comptable : traitement en cas d'immobilisation amortissable (classe 2) avec son propre plan d'amortissement. Son montant vient en diminution du coût d'acquisition de l'immobilisation.

Exemple :

Le 01/04/N, une entreprise fait l'acquisition d'un immeuble pour 150 000 € (durée d'amortissement de 15 ans). Elle devra assurer un entretien au bout de 3 ans pour 30 000 €. Elle choisit d'amortir les frais d'entretien (durée 3 ans).

Bien à amortir :

- Immeuble sur 15 ans : $150\,000 - 30\,000 = 120\,000$ € (compte 2131.1)
- Entretien sur 3 ans : 30 000 € (compte 2131.2)

2.3. Les provisions pour gros entretien :

Dès que l'entreprise peut prévoir certaines charges (charges d'entretien...), elle constate une provision dans ses comptes, pour un montant estimé. Ceci lui permettra d'anticiper et d'étaler ce montant sur plusieurs exercices (sans aucune sortie d'argent) jusqu'à la réalisation de cette charge (montant certain), moment où elle devra solder le compte de provision.

Principe comptable :

Lorsque l'entreprise opte pour l'inscription de ces charges prévisibles en provisions, elle peut alors passer des dotations aux provisions (6815) sur chaque exercice comptable entre la date de mise en service du bien et la date de réalisation des travaux. La contrepartie sera le compte provisions pour gros entretien (1526).

Le montant de la dotation à provisionner à chaque exercice comptable est la « quote-part des dépenses futures rapportées linéairement à l'usage passé », c'est-à-dire que l'on calcule une quote-part sur la durée nécessaire avant la réalisation des travaux. Pour l'exercice de l'acquisition du bien, la provision sera prorata temporis. Ce mécanisme permet d'étaler cette charge dans le temps et de limiter son incidence sur le résultat.

Exemple :

Le 01.07.N, une entreprise fait l'acquisition d'un immeuble pour 100 000. Elle devra assurer un entretien au bout de 3 ans pour un montant estimé de 10 000 €. Le 01.07.N+3, elle reçoit une facture de l'entretien pour 12 000 €.

- Année N : provision = $10\,000 / 3 \times 6 / 12 = 1\,667$ €,
- Année N+1 et N+2 : provision = $10\,000 / 3 = 3\,333$ €,
- Année N+3 : provision pour 1 667 €, annulation de la totalité des provisions et constatation de la charge.

		31.12.N			
6815	Dotations aux provisions		1 667		
	1526 Provisions pour gros entretien			1 667	1 667

Provisions gros entretien		31.12.N+1 et N+2	
6815	Dotations aux provisions	3 333	
1526	Provisions pour gros entretien		3 333
Provisions gros entretien			
		01.04.N+3	
6815	Dotations aux provisions	1 667	
1526	Provisions pour gros entretien		1 667
Provisions gros entretien			
		01.04.N+3	
1572	Provisions pour gros entretien	10 000	
7815	Reprises sur provision		10 000
Reprises provisions gros entretien			
		01.04.N+3	
6152	Entretien et réparations	12 000	
44566	TVA ABS	4 000	
401	Fournisseurs Facture n°...		16 000