



DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES

BOFIP-GCP n° 13-0022 du 05/12/2013

NOR : BUDE1329400J

Instruction du 20 novembre 2013

MODALITES DE COMPTABILISATION DES SUBVENTIONS REÇUES

Bureau CE-2B

RÉSUMÉ

La présente instruction présente les modalités de comptabilisation des subventions reçues au sein des établissements publics nationaux et des groupements d'intérêt public nationaux.

Date d'application : 01/01/2014, avec possibilité d'application anticipée

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	3
Section 1 : Champ d'application.....	3
Sous-section 1 : Catégories de subventions.....	3
A. Les subventions d'investissement.....	3
B. Les subventions de fonctionnement.....	3
Section 2 : Modalités de comptabilisation.....	4
Sous-section 1 : Règles de constatation des subventions reçues.....	4
A. Principe général.....	4
B. Cas où la subvention est accordée sans condition.....	4
C. Cas où l'octroi de la subvention est subordonné à la réalisation de conditions.....	4
D. Cas où il existe un risque de reversement de la subvention à la date de clôture de l'exercice.....	5
I. Cas où la subvention n'a pas encore été encaissée : dépréciation de créances.....	5
II. Cas où la subvention a déjà été encaissée totalement : provision pour risques.....	6
E. Synthèse des modalités de comptabilisation des subventions assorties ou non de conditions.....	6
Sous-section 2 : Modalités de comptabilisation des subventions d'investissement.....	7
Sous-section 3 : Modalités de comptabilisation des subventions de fonctionnement.....	7
A. Comptabilisation initiale.....	7
B. Comptabilisation ultérieure.....	7
Sous-section 4 : Cas particulier des subventions finançant des dépenses de recherche et développement engagées par l'organisme public pour son propre compte	7
Section 3 : Informations à fournir en annexe	8
Annexes.....	9
Annexe n° 1 : Schémas comptables relatifs aux subventions d'investissement.....	9

INTRODUCTION

La présente instruction traite de la comptabilisation des subventions reçues par les organismes publics relevant du titre III du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, les établissements publics locaux d'enseignement (EPL) de toute nature et les autorités publiques indépendantes (API), qu'il s'agisse de subventions d'investissement ou de fonctionnement, annuelles et pluriannuelles.

Dans la suite de cette instruction, le terme « organisme public » est utilisé pour qualifier le champ de l'instruction.

L'instruction pose le principe selon lequel une subvention est acquise et comptabilisée dès que l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit de l'organisme public bénéficiaire est satisfait.

Les dispositions de cette instruction s'appliquent aux subventions reçues à compter du 1^{er} janvier 2014, avec possibilité d'application anticipée.

Le bureau CE-2B reste à la disposition des agents comptables pour toute difficulté rencontrée dans l'application de cette instruction.

Section 1 : Champ d'application

La présente instruction s'applique aux subventions reçues de l'État ou d'autres tiers par les organismes publics. Elles se définissent comme des produits issus d'opérations sans contrepartie directe d'une valeur équivalente attendue par le financeur.

Le droit à subvention se matérialise par un acte attributif formalisé par une décision attributive ou une convention attributive, cette dernière se caractérisant par un échange de consentement entre l'organisme public bénéficiaire et le financeur. Quelle que soit sa forme, cet acte attributif précise notamment l'objet, les conditions d'utilisation, le montant et les modalités de règlement de la subvention accordée.

La mention du terme de subvention ne suffit pas à qualifier le financement accordé de subvention et réciproquement. Seule la nature de la relation entre le financeur et l'organisme public permet de conférer cette qualification. De ce fait, il convient de procéder à une analyse des clauses de l'acte afin de déterminer si le financement accordé revêt les caractéristiques d'une subvention telle que définie précédemment.

Sous-section 1 : Catégories de subventions

Une distinction doit être opérée selon qu'il s'agit de subventions d'investissement ou de fonctionnement, dans la mesure où l'imputation et le traitement comptable diffèrent, étant précisé que certaines opérations, notamment pluriannuelles, peuvent faire l'objet de financements combinant subventions d'investissement et de fonctionnement.

Nonobstant le respect de l'intention de la partie versante, exprimée dans l'acte attributif, la classification comptable de la subvention est liée à celle des opérations réalisées (à l'aménagement près du financement des dépenses de recherche et de développement engagées par l'organisme public pour son propre compte, cf. sous-section 4).

A. Les subventions d'investissement

Les subventions d'investissement se définissent comme les financements reçus par les organismes publics en vue d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées. Ces financements correspondent aux financements externes de l'actif tels que définis dans l'instruction du 18 décembre 2012 relative à la comptabilisation des financements externes de l'actif dans les établissements publics nationaux et les groupements d'intérêt public.

Outre les subventions d'investissement allouées par des établissements publics, des collectivités territoriales, l'Union européenne ou des personnes morales de droit privé (fondation, association, etc.), les dotations en fonds propres de l'État ou des collectivités territoriales et les dons et legs en capital destinés au financement d'opérations d'investissement entrent dans cette catégorie de financement.

Ces subventions peuvent présenter un caractère annuel ou pluriannuel.

B. Les subventions de fonctionnement

Les subventions de fonctionnement se définissent comme des financements reçus par les organismes publics en vue de contribuer à la réalisation de leur activité courante et de faire face à leurs charges de fonctionnement.

Entrent notamment dans cette catégorie :

- les subventions de fonctionnement, annuelles ou pluriannuelles, en provenance de l'État dont les subventions pour charges de service public (SCSP) allouées par l'État aux opérateurs. La SCSP constitue une subvention présentant un caractère annuel et destinée à financer les charges de fonctionnement d'entités – qualifiées d'opérateur de l'État – chargées de l'exécution de politiques publiques relevant de leur compétence directe, qui leur ont été confiées et dont elles assurent le pilotage ;

- les autres subventions de fonctionnement, annuelles ou pluriannuelles, en provenance des autres collectivités publiques (collectivités territoriales, Union européenne, ...), destinées notamment aux organismes publics non opérateurs ;

- les dons et legs affectés au financement d'opérations de fonctionnement.

Section 2 : Modalités de comptabilisation

Sous-section 1 : Règles de constatation des subventions reçues

A. Principe général

Qu'il s'agisse de subventions d'investissement ou de fonctionnement, annuelles ou pluriannuelles, le critère de rattachement à l'exercice des subventions reçues respecte le principe général selon lequel le droit est comptabilisé lorsqu'il est acquis et que son montant peut être évalué de manière fiable.

L'acquisition de ce droit correspond à la réalisation, sur la période se rattachant à l'exercice clos, de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit de l'organisme public bénéficiaire. La reconnaissance de ce droit par l'organisme financeur est formalisée par un acte attributif.

Dès lors qu'il existe des subventions conditionnées il convient de mettre en place un dispositif de suivi des subventions permettant le recensement des droits rattachables à l'exercice clos.

B. Cas où la subvention est accordée sans condition

Lorsque la subvention est accordée sans condition¹, elle est comptabilisée, indépendamment de sa date d'encaissement, au moment où le droit est acquis, c'est-à-dire :

- à la date de notification, ou à défaut la date de réception par l'organisme public de l'acte attributif en cas de décision attributive ;

- à la date de signature de l'acte attributif en cas de convention attributive.

Il est en effet considéré que l'acte attributif engage définitivement et à lui seul l'organisme financeur.

Il convient de préciser que la SCSP, comme l'ensemble des subventions de fonctionnement de l'État, entre dans cette catégorie. Les dotations en fonds propres versées par l'État sont également comptabilisées en totalité dès l'acte attributif. Les montants accordés sont portés au débit du compte 441x « Subventions à recevoir » par le crédit du compte correspondant à la catégorie de subvention concernée (compte 74xx si subvention de fonctionnement ; comptes 10xx ou 13xx si subvention d'investissement²).

Sauf cas particulier, en fin d'exercice, le solde du compte 441 doit présenter le montant des subventions accordées mais non encore encaissées.

C. Cas où l'octroi de la subvention est subordonné à la réalisation de conditions

Lorsque l'attribution de la subvention est conditionnée, le droit de l'organisme public bénéficiaire est constitué lorsque les conditions d'octroi sont satisfaites.

La subvention est comptabilisée au débit du compte 441x « Subventions à recevoir » par le crédit du compte correspondant à la catégorie de subvention concernée selon les deux cas suivants :

- à la date de l'acte attributif si les conditions sont satisfaites à cette date.

Dans ce cas, comme l'ensemble des conditions est satisfait au moment de l'acte attributif, le mode de comptabilisation est identique à celui retenu dans le cas précédent. Ainsi, à la date de l'acte attributif, l'organisme public comptabilise un produit ou un passif sur l'exercice pour le montant total de l'engagement de l'organisme financeur.

Sauf cas particulier, en fin d'exercice, le solde du compte 441 doit présenter le montant des subventions accordées mais non encore encaissées.

1 À défaut de mention spécifique dans l'acte attributif, la subvention peut être considérée comme sans condition.

2 Les EPLE n'appliquant l'instruction relative aux financements externes de l'actif précitée qu'en 2017, le compte crédité sera uniquement un compte 13X pour les subventions d'investissement, et ce, jusqu'en 2016.

- au moment de la réalisation des conditions prévues par l'acte attributif par l'organisme public bénéficiaire.

Dans le cas où l'attribution de la subvention est conditionnée à la réalisation effective des dépenses, l'octroi du droit correspond à l'exécution des dépenses effectivement financées (exécution du service fait). Le montant du droit correspond à la part financée des dépenses éligibles constatées au cours de la période se rattachant à l'exercice clos.

La réalisation de ces dépenses est généralement attestée par la production périodique de justificatifs financiers (par exemple, factures) ou techniques (par exemple, rapport scientifique).

Peuvent entrer dans cette catégorie les subventions accordées aux organismes publics pour financer des projets de recherche pluriannuels. Il s'agit notamment :

- des subventions en provenance de l'Union européenne dans le cadre du programme - cadre de recherche et de développement ;
- les subventions perçues au titre des programmes relatifs aux investissements d'avenir, résultant de l'article 8 de la loi de finances rectificative pour 2010³.

La réalisation des conditions peut revêtir d'autres formes. Par exemple, dans le cas d'un don ou d'un legs, la réalisation de la condition d'octroi de la subvention est matérialisée par l'acceptation par l'organe délibérant de l'organisme public bénéficiaire.

La comptabilisation de ces subventions s'effectue selon les dispositions énoncées à la sous-section 2 s'il s'agit d'une subvention d'investissement ou selon celles développées à la sous-section 3 dans le cas d'une subvention de fonctionnement.

Les fonds éventuellement versés par le financeur à l'organisme public avant l'acquisition du droit octroyant la subvention sont constitutifs d'avances⁴ et sont comptabilisés au crédit du compte 4419 « avances sur subventions ».

En fin d'exercice, le solde du compte 441 « Subventions à recevoir » doit présenter le montant des subventions acquises mais non encore encaissées.

D. Cas où il existe un risque de reversement de la subvention à la date de clôture de l'exercice

La remise en cause de la réalisation des conditions lors de leur vérification a posteriori par le financeur entraîne un risque de reversement de la subvention.

Par exemple, dans le cas d'une décision attributive d'aide accordée par un organisme public financeur à une université dans le cadre de la réalisation d'un projet de recherche, ce risque de reversement se traduit par le fait que le financeur pourra exiger le reversement total ou partiel des sommes versées en cas d'inexécution par le bénéficiaire de ses obligations, notamment dans les cas suivants : refus de communication de certains documents ; empêchement de procéder aux contrôles prévus par le règlement relatif aux modalités d'attribution des aides de l'organisme financeur ; mise en cause du caractère collectif du projet ; exécution partielle du programme aidé ; non-utilisation de tout ou partie des sommes reçues ou utilisation non conforme à celle prévue.

Ce risque de reversement de la subvention peut être traité comptablement comme suit :

I. Cas où la subvention n'a pas encore été encaissée : dépréciation de créances

Lorsqu'un risque de non-recouvrement total ou partiel de la subvention apparaît probable, de manière non définitive, alors que celle-ci n'a pas encore été versée, une dépréciation de la créance initialement comptabilisée au débit du compte 441 « Subventions à recevoir » doit être constatée à la date de clôture.

Cette dépréciation totale ou partielle est enregistrée au débit du compte 68174 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants – créances »⁵ par le crédit du compte 491 « Dépréciations des comptes de clients ». En outre, pour les subventions d'investissement, la subvention comptabilisée au passif est reprise à hauteur de la dépréciation en débitant selon le cas le compte 1049x ou le compte 1349x par le crédit du compte 78xx « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » selon la nature du financement (exploitation, financier, exceptionnel)⁶.

En revanche, lorsqu'un risque de non-recouvrement est constaté de manière définitive par l'établissement, qu'il y ait eu ou non constatation d'une dépréciation, l'annulation de la créance sur le tiers financeur est constatée comme suit :

3 LFR n° 2010-237 du 9 mars 2010 et décret n° 2010-442 du 3 mai 2010.

4 Ces versements sont qualifiés d'avances car ils sont perçus par l'organisme avant l'acquisition du droit octroyant la subvention, au contraire des acomptes qui sont reçus après l'acquisition de ce droit.

5 Pour les EPLE, la comptabilisation se fait au débit du compte 6817 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants ».

6 Les EPLE ne pratiqueront cette reprise au résultat du financement pour dépréciation qu'à partir de l'exercice 2017, date d'application aux EPLE de l'instruction relative aux financements externes de l'actif.

- s'il s'agit d'une subvention de fonctionnement : débit du compte de produit initialement crédité si l'annulation de la créance intervient au cours du même exercice que celui de l'attribution de la subvention ou débit du compte 67182 « Charges exceptionnelles provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs »⁷, si l'annulation de la créance intervient au cours d'un exercice postérieur à celui de l'attribution de la subvention, par le crédit du compte 441 ou du 416 si la créance a été reclassée en créance douteuse, pour un montant correspondant au plus à celui enregistré en produit ;

- s'il s'agit d'une subvention d'investissement : débit du compte de passif par le crédit du compte 441, ou du 416 s'il y a eu reclassement en créance douteuse, pour un montant correspondant au plus à celui inscrit au passif.

Si la créance a fait l'objet d'une dépréciation, la dépréciation de créance initialement comptabilisée est reprise au compte 78174 « Reprises sur dépréciations des actifs circulants – créances »⁸. Pour les subventions d'investissement, la subvention est reconstituée à hauteur de la reprise de dépréciation en débitant le compte 68x « Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs » par le crédit du compte 1049x ou 1349x initialement débité⁹.

II. Cas où la subvention a déjà été encaissée totalement : provision pour risques

L'existence d'un risque de reversement total ou partiel de la subvention doit conduire l'établissement à constater, à la clôture, une provision pour reversement de subvention (compte 1518 « Autres provisions pour risques » avec pour contrepartie le débit du compte 6875 « Dotations aux provisions exceptionnelles »).

Lorsque ce risque de reversement est constaté de manière définitive par l'établissement, il convient d'enregistrer les opérations suivantes :

- s'il s'agit d'une subvention de fonctionnement : débit du compte de produit initialement crédité si l'annulation de la créance intervient au cours du même exercice que celui de l'attribution de la subvention ou débit du compte 67182 « Charges exceptionnelles provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs », si le reversement intervient au cours d'un exercice postérieur à celui de l'attribution de la subvention, par le crédit du compte 467 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » ;

- s'il s'agit d'une subvention d'investissement : débit du compte de passif (compte 10 ou 13) par le crédit du compte 467.

Par ailleurs, la provision pour reversement initialement constatée est reprise au compte 7875 « Reprises sur provisions exceptionnelles ».

Lors du remboursement effectif, le compte 467 est débité par le crédit du compte 512.

Dans le cas où la subvention n'a été que partiellement encaissée, les écritures comptables présentées aux paragraphes I. et II. peuvent coexister.

E. Synthèse des modalités de comptabilisation des subventions assorties ou non de conditions

Caractéristiques de l'acte attributif	Fait générateur du droit octroyant la subvention
Subvention sans condition	<p>Droits acquis au titre de la subvention dès l'acte attributif qui engage définitivement et à lui seul le financeur :</p> <ul style="list-style-type: none"> - si l'acte attributif présente un caractère unilatéral : date de notification ou, à défaut, date de réception par l'organisme public ; - si l'acte attributif correspond à une convention : date de la dernière signature.
Subvention avec condition(s)	<p>Droits acquis au titre de la subvention au moment de la réalisation des conditions.</p> <p>En cas de risque de reversement à la date de clôture, prise en compte du risque par la constatation d'une provision et/ou d'une dépréciation de la créance si la subvention n'a pas encore été encaissée.</p>

7 Pour les EPLE, il s'agit du compte 671 « Charges exceptionnelles sur opérations de gestion ».

8 Pour les EPLE, il s'agit du compte 7817 « Reprises sur dépréciations des actifs circulants ».

9 Les EPLE ne pratiqueront cette reconstitution du financement qu'à partir de l'exercice 2017, date d'application aux EPLE de l'instruction relative aux financements externes de l'actif.

Sous-section 2 : Modalités de comptabilisation des subventions d'investissement

Les modalités de comptabilisation des subventions d'investissement sont fixées par l'instruction du 18 décembre 2012 relative aux financements externes de l'actif dans les établissements publics nationaux et les groupements d'intérêt public¹⁰.

À la clôture de l'exercice, un recensement des droits acquis au titre de l'exercice qui n'ont pas pu donner lieu à émission d'un titre de recette et n'ont pas pu être comptabilisés avant le 31 décembre au compte 441 doit être effectué de manière à comptabiliser des « subventions d'investissement à recevoir ». L'évaluation de ces droits est portée au débit du compte 44871 « Subventions d'investissement à recevoir » en contrepartie du crédit du compte 10 ou 13 correspondant¹¹. Cette écriture en date du 31 décembre est contrepassée au 1^{er} janvier de l'exercice suivant (Débit 10xx ou 13xx / Crédit 44871).

Il s'agit par exemple d'une subvention d'investissement dont les versements sont conditionnés par la production de justifications de dépenses aux termes de la convention attributive : si la justification portant sur les dépenses d'investissement dont le service fait est intervenu au cours de l'exercice N n'a pas pu être produite avant le 31 décembre N, un rattachement à l'exercice des droits acquis au titre de la subvention d'investissement correspondants doit être effectué à hauteur des dépenses constatées en N.

Exemple : Les schémas comptables relatifs à l'exemple d'une subvention d'investissement de 500 K€ versée par l'État destinée au financement de l'acquisition d'un matériel scientifique de 1500 K€, amortissable sur 3 ans sont présentés en annexe 1. Cette subvention d'investissement est accordée sous la condition de réalisation effective de cette dépense.

Sous-section 3 : Modalités de comptabilisation des subventions de fonctionnement

A. Comptabilisation initiale

Les subventions de fonctionnement sont enregistrées au compte 74 « subventions d'exploitation » selon les règles de prise en compte des subventions définies à la section 2, sous-section 1 « Règles de constatation des subventions reçues » de la présente instruction.

B. Comptabilisation ultérieure

À la clôture de l'exercice, un recensement des droits acquis au titre de l'exercice qui n'ont pas pu donner lieu à l'émission d'un titre de recette et n'ont pas pu être comptabilisés avant le 31 décembre au compte 441 doit être effectué de manière à rattacher à l'exercice les produits correspondants et à comptabiliser des « produits à recevoir ». Ces produits à recevoir sont comptabilisés au débit du compte 44877 « produit à recevoir au titre des subventions de fonctionnement » en contrepartie du crédit du compte 7xx correspondant. Cette écriture en date du 31 décembre est contrepassée au 1^{er} janvier de l'exercice suivant (Débit 7xx / Crédit 44877).

Il s'agit, par exemple, d'une subvention de fonctionnement dont les versements sont conditionnés par la production de justifications de dépenses aux termes de la convention attributive de l'aide : si la justification portant sur les dépenses dont le service fait est intervenu au cours de l'exercice N n'a pas pu être produite avant le 31 décembre N, un rattachement à l'exercice des produits correspondants doit être effectué à hauteur des dépenses constatées en N.

Sous-section 4 : Cas particulier des subventions finançant des dépenses de recherche et développement engagées par l'organisme public pour son propre compte

Les dépenses de recherche¹² sont obligatoirement comptabilisées en charge sur la période sur laquelle elles sont engagées.

10 Les EPLE comptabilisent jusqu'en 2016 les subventions d'investissement selon les modalités définies par l'instruction M96 relative au cadre budgétaire et comptable des EPLE.

11 Les EPLE n'appliquant l'instruction relative aux financements externes de l'actif précitée qu'en 2017, le compte crédité sera uniquement un compte 13X pour les subventions d'investissement, et ce, jusqu'en 2016.

12 Les dépenses de recherche, qui interviennent pendant la phase de recherche d'un projet interne, concernent à la fois la recherche fondamentale et la recherche appliquée.

Selon l'avis n° 2004-15 du 23 juin 2004 du Conseil National de la Comptabilité relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs, font partie des activités de recherche :

- les activités visant à obtenir de nouvelles connaissances ;
- la recherche, l'évaluation et la sélection finale d'applications éventuelles de résultats de recherche ou d'autres connaissances ;
- la recherche de solutions alternatives pour les matières, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services ;
- la formulation, la conception, l'évaluation et le choix final retenu d'autres possibilités d'utilisation de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.

En revanche, deux méthodes de comptabilisation sont envisageables pour les dépenses de développement¹³ : la constatation en charge ou la comptabilisation à l'actif sous certaines conditions.

Les subventions permettant de faire face aux dépenses de recherche et de développement comptabilisées en charges de fonctionnement correspondent :

- soit à des subventions octroyées pour financer des activités à long terme. Dans ce cas, elles font l'objet d'un étalement par le biais du compte 138 « Autres subventions d'investissement ».

Ainsi, lors de la comptabilisation initiale, l'imputation s'effectue au débit du compte 441 « Subventions à recevoir » ou d'un compte financier par le crédit du compte 138.

Ensuite, la subvention est reprise en produit au compte de résultat, au même rythme que les coûts en charges, ce qui peut se faire au prorata des coûts engagés par rapport aux coûts prévisibles du projet. Le compte 139 « Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat » est alors débité par le crédit du compte 777 « Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice ».

- soit à des subventions de fonctionnement, si elles sont destinées à financer des activités à court terme. Dans ce cas, les produits correspondants sont comptabilisés au compte 74, dès que les subventions sont acquises de manière certaine.

Les subventions octroyées en vue de produire des immobilisations constituent des financements externes de l'actif. Leur comptabilisation initiale et ultérieure s'effectue conformément aux dispositions énoncées à la sous-section 2 de la section 2 de la présente instruction.

En conclusion, les modalités de comptabilisation sont les suivantes :

	Qualification de la subvention affectée à des coûts de R&D	
	1 ^{er} cas : dépenses de R&D comptabilisées en charges	2 nd cas : dépenses de R&D immobilisées
Financement d'un projet de R&D à court terme	Subvention de fonctionnement (compte 74)	
Financement d'un projet de R&D à long terme	Subvention d'investissement (compte 138)	Subvention d'investissement (compte 1041x ou 1341x)

Section 3 : Informations à fournir en annexe

Les montants des engagements reçus, correspondant aux subventions pour lesquelles les conditions ne sont pas satisfaites à la date de clôture de l'exercice, sont présentés en annexe.

LE SOUS-DIRECTEUR CHARGÉ
DE LA SOUS-DIRECTION
DÉPENSES DE L'ÉTAT ET OPÉRATEURS

FRANÇOIS TANGUY

¹³ Les dépenses de développement concernent la mise en application des travaux de recherche en vue de l'obtention d'éléments nouveaux, avant le début de leur production commerciale ou de leur utilisation.

L'avis n° 2004-15 du CNC donne des exemples d'activités de développement :

- la conception, la construction et les tests de pré-production ou de pré-utilisation de modèles et prototypes ;
- la conception d'outils, gabarits, moules et matrices impliquant une technologie nouvelle ;
- la conception, la construction et l'exploitation d'une usine pilote qui n'est pas d'une échelle permettant une production commerciale dans des conditions économiques ;
- la conception, la construction et les tests pour des matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés ;
- les coûts de développement et de production des sites internet.

Annexes

Annexe n° 1 : Schémas comptables relatifs aux subventions d'investissement

Cas 1 : Prenons l'exemple d'une subvention d'investissement de 500 K€ versée par l'État et destinée au financement de l'acquisition d'un matériel scientifique de 1500 K€, amortissable sur 3 ans. Cette subvention d'investissement est accordée sous la condition de réalisation effective de cette dépense.

	1041 Valeur initiale des financements rattachés à des actifs		1049 Reprises en compte de résultat (solde débitteur)		215 Matériel		2815 Amort. matériel		441x Subventions à recevoir		512 Banque		68112 DAP exploitation		781 RAP exploitation	
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
Exercice N :																
Acquisition matériel					1500						1500					
Subvention reçue comptabilisée lors de la réalisation de la condition (réalisation de la dépense)		500							500							
Versement de la subvention										500	500					
Amortissement matériel : $1500 \times (1/3) = 500$							500						500			
Reprise subvention :																
Taux subvention : $500/1500 = 33\%$			167													167
Reprise : Taux subvention * amortissement = $33\% \times 500 = 166,66$																
Exercice N+1 :																
Reprise bilan d'entrée N+1		500	167		1500		500		Soldé		1000					
Amortissement matériel : $1500 \times (1/3) = 500$							500						500			
Reprise subvention :																
Taux subvention : $500/1500 = 33\%$			167													167
Reprise : Taux subvention * amortissement = $33\% \times 500 = 166,66$																
Exercice N+2 :																
Reprise bilan d'entrée N+2		500	334		1500		1000		Soldé		1000					
Amortissement matériel : $1500 \times (1/3) = 500$							500						500			
Reprise subvention :																
Taux subvention : $500/1500 = 33\%$			166													166
Reprise : Taux subvention * amortissement = $33\% \times 500 = 166,66$																
Annulation subvention	500			500												
Soldes bilan fin N+2	soldé		soldé		1500		1500		soldé		1000					

Cas 1 bis : Dans le cadre des programmes d'investissement d'avenir, au sens de l'article 8 de la loi de finances rectificative pour 2010, un établissement public bénéficie en N d'une subvention d'un opérateur gestionnaire au titre d'une action IA d'un montant de 3.093.260€, dont 2800 K€ au titre de l'investissement et 293.260 € au titre du fonctionnement.

Les notifications et versements sont prévus sur une durée de 3 ans. Selon les termes de la convention, les versements de la subvention sont conditionnés à la réalisation des dépenses liées à l'achat des équipements. Les justificatifs annuels de dépenses transmis par l'établissement permettront d'attester la réalisation des dépenses éligibles à l'octroi de la subvention.

	10413* Financement des autres actifs Etat		215 Matériel		441 Subventions à recevoir		4419 Avances sur subventions		4664 Excédent de versement à rembourser		512 Banque		62* Autres services extérieurs		7441* Subventions d'exploitation - Etat	
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
Exercice N																
Encaissement d'avance								561 500			561 500					
Charges d'exercice											10 000		10 000			
Subvention de fonctionnement					10 000											10 000
Achat d'équipement d'exercice (mise en service ultérieure)			600 000								600 000					
Subvention d'équipement		600 000			600 000											
Solde de l'avance période de clôture)						561 500	561 500									
Exercice N+1																
Reprise bilan d'entrée N+1		600 000	600 000		48 500						48 500					
Encaissement d'avance								2 031 760			2 031 760					
Charges d'exercice											20 000		20 000			
Subvention de fonctionnement					20 000											20 000
Achat d'équipement d'exercice (mise en service ultérieure)			1 000 000								1 000 000					
Subvention d'équipement		1 000 000			1 000 000											
Solde de l'avance période de clôture)						1 068 500	1 068 500									
Exercice N+2																
Reprise bilan d'entrée N+2		1 600 000	1 600 000					963 260			963 260					
Encaissement d'avance								500 000			500 000					
Charges d'exercice											200 000		200 000			
Subvention de fonctionnement					200 000											200 000
Achat d'équipement d'exercice (mise en service ultérieure)			1 200 000								1 200 000					
Subvention d'équipement		1 200 000			1 200 000											
Solde de l'avance période de clôture)						1 400 000	1 400 000									
Constatation de la part non justifiée							63 260			63 260						
Reversement de la part non justifiée									63 260			63 260				
Solde bilan N+2		2 800 000	2 800 000													

<p>BOFiP Direction générale des Finances publiques</p>	<p>ISSN 2265 3694</p>
<p>Directeur de publication : Bruno Bézard</p>	