

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2011/17 - Traitement comptable de « fonds de recherche » dans les comptes annuels de grandes et très grandes associations et fondations

Avis du 6 juillet 2011

Les associations et les fondations se voient régulièrement octroyer des « fonds de recherche » en vue de mener certaines activités de recherche.

Le traitement comptable de ces fonds de recherche est déterminé en fonction des modalités de leur octroi¹.

I. Fonds de recherche sans droit d'utilisation exclusif

La première hypothèse est celle où l'instance qui octroie les fonds², les met à disposition pour mener une recherche dont les résultats peuvent être diffusés librement.

L'association ou la fondation peut immédiatement porter les montants reçus au compte de résultats sous la rubrique *Subsides d'exploitation*, tout en précisant dans l'annexe les conditions mises à la conservation de ce subside.

Si les fonds de recherche sont payés en une seule fois, alors que la recherche y afférente sera étalée sur plusieurs années, une partie des subsides devra être reporté via le compte du passif 493 *Produits à reporter* vers les exercices comptables auxquels ils se rapportent.

Exemple 1

Le 1^{er} avril de l'année x, une association reçoit 300.000 euros pour mener une recherche. Ce montant de 300.000 euros doit être utilisé pour couvrir les frais de recherche. Les résultats de la recherche seront diffusés par la publication d'articles dans des revues scientifiques. Au terme de l'année x, les frais exposés dans le cadre de la recherche et prélevés sur les fonds reçus auparavant, se montent à 225.000 euros. Au 1^{er} juin de l'année x+1, la recherche est clôturée et les résultats sont publiés.

- Ecriture à enregistrer au 01/04/x:

550 Etablissements de crédit: comptes courants	300.000	
à 737 Subsides d'exploitation		300.000

¹ La Commission ne se prononce pas sur les implications relatives à la TVA en ce qui concerne l'octroi de fonds de recherche. Si les montants reçus doivent être investis dans des actifs immobilisés, ils doivent être enregistrés parmi les fonds de l'association ou parmi les subsides en capital (voir l'avis 2010/16 « Traitement comptable, dans les comptes annuels des grandes et très grandes associations et fondations bénéficiaires, des subsides, dons et legs octroyés en espèces », *Bulletin CNC*, n° 56, décembre 2010, 17-30).

² Pouvoirs publics, personne privée, entreprise, autre association ou fondation, ...

- Ecriture à enregistrer au 31/12/x (au cours de l'année x, l'association a exposé des frais à concurrence de 225.000 euros dans le cadre de la recherche):

737 Subsidés d'exploitation	75.000 ³	
à 493 Produits à reporter		75.000

- Ecriture à enregistrer au 01/01/x+1:

493 Produits à reporter	75.000	
à 737 Subsidés d'exploitation		75.000

Exemple 2

Le 1^{er} avril de l'année x, une association reçoit 350.000 euros pour mener une recherche. Les résultats de la recherche seront diffusés par la publication d'articles dans des revues scientifiques. Au terme de l'année x, les frais exposés dans le cadre de la recherche et prélevés sur les fonds reçus auparavant, se montent à 225.000 euros. L'association calcule que les frais de la recherche s'élèveront à un montant total de 300.000 euros et qu'elle réalisera un résultat positif de 50.000 euros suite à la recherche. Etant donné que, le 31/12/x, la recherche est déjà clôturée pour 75% et que, au cours de l'année x+1, selon le calcul de l'association, les frais de celle-ci ne s'élèveront qu'à 75.000 euros pour pouvoir clôturer la recherche, elle décide d'imputer 37.500 euros (75% de 50.000) du résultat positif estimé sur l'exercice x. Le 1^{er} juin de l'année x+1, la recherche est clôturée et les résultats de la recherche sont publiés.

- Ecriture à enregistrer au 01/04/x:

550 Etablissements de crédit: comptes courants	350.000	
à 737 Subsidés d'exploitation		350.000

- Ecriture à enregistrer au 31/12/x (au cours de l'année x, l'association a exposé des frais à concurrence de 225.000 euros dans le cadre de la recherche et elle impute 37.500 du résultat positif estimé à l'exercice):

737 Subsidés d'exploitation	87.500 ⁴	
à 493 Produits à reporter		87.500

- Ecriture à enregistrer au 01/01/x+1:

493 Produits à reporter	87.500	
à 737 Subsidés d'exploitation		87.500

Exemple 3

³ 300.000 – 225.000 = 75.000.

⁴ 350.000 – 225.000 – 37.500 = 87.500.

Le 1^{er} juillet de l'année x, une association reçoit au titre de fonds de recherche, 500.000 euros pour mener une recherche dont les résultats peuvent être diffusés librement. Dans le cadre de cette recherche, l'association doit réaliser, dans le laps de temps de 5 ans, un nombre d'essais bien déterminés. Ce montant de 500.000 euros doit être utilisé pour couvrir les frais de recherche. Si l'association n'exécute pas cette recherche (dans sa totalité), elle devra restituer (proportionnellement au pourcentage de la recherche exécutée) les fonds reçus (ou une partie de ces fonds). Au terme de l'année x+4, l'association craint de ne pouvoir réaliser que 80% des essais prévus jusqu'au 1^{er} juillet de l'année x+5. Elle décide de constituer une provision à concurrence de 100.000 euros (20% de 500.000), étant donné que, d'après ses estimations, elle devra restituer 20% du fonds de recherche reçu. Au 1^{er} juillet, il s'avère que l'association n'a effectivement effectué que 80% des essais présumés. Elle sera dès lors tenue de rembourser 100.000 euros du fonds de recherche reçu.

- Ecriture à enregistrer au 01/07/x:

550 Etablissements de crédit: comptes courants	500.000	
à 737 Subsidés d'exploitation		500.000

- Ecriture à enregistrer au 31/12/x (nous supposons qu'au cours de l'année x, l'association a exposé des frais pour 50.000 euros dans le cadre de la recherche):

737 Subsidés d'exploitation	450.000 ⁵	
à 493 Produits à reporter		450.000

- Ecriture à enregistrer au 01/01/x+1 :

493 Produits à reporter	450.000	
à 737 Subsidés d'exploitation		450.000

- Ecriture à enregistrer au 31/12/x+1 (nous supposons qu'au cours de l'année x+1, l'association a exposé des frais pour 100.000 euros dans le cadre de la recherche):

737 Subsidés d'exploitation	350.000 ⁶	
à 493 Produits à reporter		350.000

- Ecriture à enregistrer au 01/01/x+2 :

493 Produits à reporter	350.000	
à 737 Subsidés d'exploitation		350.000

- Ecriture à enregistrer au 31/12/x+2 (nous supposons qu'au cours de l'année x+2, l'association a exposé des frais pour 100.000 euros dans le cadre de la recherche):

737 Subsidés d'exploitation	250.000 ⁷	
-----------------------------	----------------------	--

⁵ 500.000 – 50.000 (frais exposés au cours de l'année x) = 450.000.

⁶ 500.000 – 50.000 (frais exposés au cours de l'année x) – 100.000 (frais exposés au cours de l'année x+1) = 350.000.

⁷ 500.000 – 50.000 (frais exposés au cours de l'année x) – 100.000 (frais exposés au cours de l'année x+1) – 100.000 (frais exposés au cours de l'année x+2) = 250.000.

à	493 Produits à reporter		250.000
-	Ecriture à enregistrer au 01/01/x+3 :		
	493 Produits à reporter	250.000	
	à 737 Subsidés d'exploitation		250.000
-	Ecriture à enregistrer au 31/12/x+3 (nous supposons qu'au cours de l'année x+3, l'association a exposé des frais pour 100.000 euros dans le cadre de la recherche):		
	737 Subsidés d'exploitation	150.000 ⁸	
	à 493 Produits à reporter		150.000
-	Ecriture à enregistrer au 01/01/x+4 :		
	493 Produits à reporter	150.000	
	à 737 Subsidés d'exploitation		150.000
-	Ecriture à enregistrer au 31/12/x+4 :		
	-Transfert d'une partie du subside d'exploitation à l'exercice suivant (nous supposons qu'au cours de l'année x+4, l'association a exposé des frais pour 100.000 euros dans le cadre de la recherche):		
	737 Subsidés d'exploitation	50.000 ⁹	
	à 493 Produits à reporter		50.000
-	Ecriture à enregistrer lors de la constitution de la provision :		
	6620 Provisions pour risques et charges exceptionnels	100.000	
	à 168 Provisions pour dons et legs avec droit de reprise ¹⁰		100.000
-	Ecriture à enregistrer au 01/01/x+5 :		
	493 Produits à reporter	50.000	
	à 737 Subsidés d'exploitation		50.000
-	Ecritures à enregistrer au 01/07/x+5 :		
	664 Autres charges exceptionnelles	100.000	
	à 489 Autres dettes diverses		100.000

⁸ 500.000 – 50.000 (frais exposés au cours de l'année x) – 100.000 (frais exposés au cours de l'année x+1) – 100.000 (frais exposés au cours de l'année x+2) – 100.000 (frais exposés au cours de l'année x+3) = 150.000.

⁹ 500.000 – 50.000 (frais exposés au cours de l'année x) – 100.000 (frais exposés au cours de l'année x+1) – 100.000 (frais exposés au cours de l'année x+2) – 100.000 (frais exposés au cours de l'année x+3) – 100.000 (frais exposés au cours de l'année x+4) = 50.000.

¹⁰ La Commission proposera d'adapter la dénomination du compte 168 comme suit : « Provisions pour subside à rembourser et pour dons et legs avec droit de reprise ».

168 Provisions pour dons et legs avec droit de reprise ¹¹	100.000	
à 6621 Utilisations de provisions pour risques et charges exceptionnels (-)		100.000

II. Fonds de recherche avec droit d'utilisation exclusif

La deuxième hypothèse est celle où l'instance qui octroie les fonds, les met à la disposition de l'association ou la fondation afin que celle-ci puisse mener une recherche spécifique pour cette instance. L'instance commanditaire obtient un droit exclusif sur les résultats de cette recherche. Il s'agit en quelque sorte d'une « commande en cours d'exécution »¹². De l'avis de la Commission, les moyens octroyés doivent être comptabilisés parmi les *Acomptes reçus sur commandes*. Au moment de la « livraison » des résultats de la recherche, les acomptes reçus seront extournés et pris en résultats.

Les commandes en cours d'exécution sont évaluées à leur coût de revient majoré, compte tenu du degré d'avancement des travaux, des fabrications ou des prestations, de l'excédent du prix stipulé au contrat par rapport au coût de revient lorsque cet excédent est devenu raisonnablement certain (*percentage of completion method* ou imputation du bénéfice au prorata de l'avancement des travaux). Une association peut toutefois adopter pour règle d'enregistrer les commandes en cours d'exécution au bilan à leur coût de revient, sans imputer au prorata le bénéfice théoriquement prévu (*completed contract method* ou imputation du bénéfice à l'exercice lors duquel la commande est livrée). Il est fait mention dans l'annexe, parmi les règles d'évaluation, des méthodes et critères adoptés pour l'évaluation (art. 7 AR du 19 décembre 2003 et l'art. 71 AR C.Soc.)

Les commandes en cours d'exécution font l'objet de réductions de valeur si leur coût de revient, majoré du montant estimé des coûts y afférents qui doivent encore être exposés, dépasse les fonds de recherche reçus (cf. art. 72 AR C.Soc). Les réductions de valeur ne peuvent être maintenues dans la mesure où elles excèdent en fin d'exercice une appréciation actuelle des risques et charges considérés (art. 55 AR C.Soc.). Les risques et charges afférents à la poursuite de l'exécution de ces commandes font l'objet de provisions, dans la mesure où ces risques ne sont pas couverts par des réductions de valeur actées en exécution de l'article 72 AR C.Soc (art. 71 AR C.Soc.).

Exemple 4 : méthode du *completed contract*

Le 1^{er} février de l'année x, une entreprise pharmaceutique met à disposition d'une association déterminée 150.000 euros pour effectuer une recherche sur un médicament déterminé. Les résultats de la recherche deviennent la propriété exclusive de l'entreprise pharmaceutique. L'association choisit, comme méthode d'évaluation, la méthode de *completed contract*. Le 3 mars de l'année x+2, l'association clôture la recherche et elle communique les résultats à son « sponsor ».

¹¹ La Commission proposera d'adapter la dénomination du compte 168 comme suit : « Provisions pour subsides à rembourser et pour dons et legs avec droit de reprise ».

¹² Conformément à l'article 9 de l'AR du 19 décembre 2003 et l'article 95, § 1, VI.B AR C.Soc., sont portés sous cette rubrique, les « services en cours de prestation, exécutés pour compte de tiers en vertu d'une commande, mais non encore livrés, sauf s'il s'agit de services qui sont prestés en série de façon standardisée ».

- Ecriture à enregistrer au 01/02/x:

550 Etablissements de crédit: comptes courants	150.000	
à 46 Acomptes reçus sur commandes		150.000

- Ecriture à enregistrer au 31/12/x (nous supposons que l'association a exposé des frais pour 70.000 euros dans le cadre de la recherche):

370 Commandes en cours d'exécution: valeur d'acquisition	70.000	
à 7170 Variation des commandes en cours d'exécution: valeur d'acquisition		70.000

- Ecriture à enregistrer au 31/12/x+1 (nous supposons qu'au cours de l'année x+1, l'association a exposé des frais pour 60.000 euros dans le cadre de la recherche) :

370 Commandes en cours d'exécution: valeur d'acquisition	60.000	
à 7170 Variation des commandes en cours d'exécution: valeur d'acquisition		60.000

- Ecriture au enregistrer le 03/03/x+2 :

46 Acomptes reçus sur commandes	150.000	
à 700 Ventes et prestations de services		150.000

- Ecriture à enregistrer au 31/12/x+2 :

7170 Variation des commandes en cours d'exécution: valeur d'acquisition	130.000	
à 370 Commandes en cours d'exécution: valeur d'acquisition		130.000

Exemple 5 : méthode du *percentage of completion*

Le 1^{er} juillet de l'année x, une association se voit octroyer 150.000 euros par la ville de G. pour réaliser une étude de mobilité dans la région gantoise. Pour ce faire, l'association doit principalement mener 2.000 enquêtes et en analyser les réponses. Les résultats de cette étude doivent être communiqués à la ville de G. pour le 1^{er} juillet de l'année x+1 au plus tard. Si l'étude n'est pas clôturée en temps voulu, l'association sera tenue de restituer la somme de 150.000 euros. Au terme de l'année x, les frais exposés dans le cadre de la recherche se montent à 60.000 euros. A ce moment, l'association a déjà clôturé la moitié de la recherche et elle devra, selon son calcul, exposer des frais pour 60.000 euros dans le cadre de la recherche. Normalement, l'association obtiendra dès lors un résultat positif de 30.000 euros pour cette recherche. L'association choisit, comme méthode d'évaluation, la méthode du *percentage of completion*. Cependant, au cours de l'année x+1, l'association, suite à des circonstances imprévues, ne peut pas clôturer la recherche et elle devra dès lors rembourser 150.000 euros.

- Ecriture à enregistrer au 01/07/x:

550 Etablissements de crédit: comptes courants	150.000	
à 46 Acomptes reçus sur commandes		150.000

Ecriture à enregistrer au 31/12/x (nous supposons que l'association a exposé des frais pour 60.000 euros dans le cadre de la recherche et la moitié du résultat positif estimé est imputé à l'exercice¹³) :

370 Commandes en cours d'exécution: valeur d'acquisition	60.000	
371 Commandes en cours d'exécution : bénéfice pris en compte	15.000	
à 7170 Variation des commandes en cours d'exécution : valeur d'acquisition		60.000
7171 Variation des commandes en cours d'exécution : bénéfice pris en compte		15.000

- Au 1^{er} juillet de l'année x+1, il s'avère que l'étude de mobilité n'a pas été effectuée correctement par l'association (par exemple, elle n'a réalisé que 1.000 enquêtes). L'association sera dès lors tenue de restituer les fonds reçus à la ville de G. :

46 Acomptes reçus sur commandes	150.000	
à 550 Etablissements de crédit: comptes courants		150.000

- Ecriture à enregistrer au 31/12/x+1

7170 Variation des commandes en cours d'exécution: valeur d'acquisition	60.000	
7171 Variation des commandes en cours d'exécution : bénéfice pris en compte	15.000	
à 370 Commandes en cours d'exécution: valeur d'acquisition		60.000
371 Commandes en cours d'exécution : bénéfice pris en compte		15.000

¹³ L'attribution de bénéfices se passe au prorata du total des frais attendus.