COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2012/13 – Le traitement comptable des immobilisations incorporelles

Avis du 10 octobre 2012

Introduction

1. Tant le schéma complet que le schéma abrégé des comptes annuels prévoient à l'actif du bilan une rubrique II. Immobilisations incorporelles.

Par immobilisations incorporelles il y a lieu d'entendre les ressources de nature incorporelle destinées à être affectées durablement à l'activité de l'entreprise susceptibles de générer des futurs avantages économiques pour l'entreprise.

Conformément à l'article 95 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du code des sociétés[1] (ci-après : AR C.Soc.), la rubrique relative aux immobilisations incorporelles est ventilée comme suit:

- frais de recherche et de développement;
- concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et autres droits similaires;
- goodwill;
- acomptes versés.

2. L'objet du présent avis est de préciser le traitement comptable des immobilisations incorporelles[2]. La première section sera consacrée aux conditions pour l'activation sous la rubrique des immobilisations incorporelles de certaines charges supportées par la société. Ensuite, l'attention nécessaire sera portée à l'évaluation de ces actifs dans les comptes annuels et les éventuelles corrections de valeur qu'ils appelleraient. La dernière section s'exprimera plus clairement sur chacune des sous-rubriques de la rubrique des immobilisations incorporelles.

I. Activation et évaluation d'immobilisations incorporelles

A. Valeur d'acquisition: prix d'acquisition et coût de revient et valeur d'apport[3]

1. Prix d'acquisition

3. Conformément à l'article 36, al. 1er AR C.Soc., les immobilisations incorporelles acquises par l'entreprise auprès de tiers sont évaluées dans les comptes annuels à leur prix d'acquisition. Celui-ci

[1] *MB* du 6 février 2001.

[2] Le présent avis se limite à commenter les principes généraux en matière de traitement comptable. Le traitement comptable des immobilisations incorporelles particulières est traité dans des avis individuels (p. ex. le traitement comptable de logiciel, le traitement comptable de quotas d'émission de gaz à effet de serre, le traitement comptable de indemnités de transfert payées en cas de mutation de footballeurs, etc.).

[3] Pour une description détaillée de ces notions, voir les avis CNC 126/1, 126/3, 126/4, 125/5, 126/2, 126/18, 126/17, 126/9, 126/10.

comprend, outre le prix d'achat, les frais accessoires tels que les impôts non récupérables et les frais de transport.

4. Si l'immobilisation incorporelle est obtenue par voie d'échange, le prix d'acquisition de cet actif sera la valeur de marché du ou des éléments d'actif cédés en échange. Si cette valeur n'est pas aisément déterminable, le prix d'acquisition est la valeur de marché de l'élément d'actif obtenu par voie d'échange. Ces valeurs sont estimées à la date de l'échange (article 36, al. 2 AR C.Soc.).

5. Enfin, l'article 38 de l'AR C.Soc. permet également, lors de l'acquisition d'immobilisations incorporelles de tiers, d'inclure les charges d'intérêt afférentes aux capitaux empruntés pour les financer dans la valeur d'acquisition des immobilisations incorporelles. Cette inclusion n'est cependant autorisée que dans la mesure où ces charges concernent la période qui précède la mise en état d'exploitation effective de ces immobilisations. La décision de l'entreprise d'inclure dans la valeur d'acquisition de l'immobilisation incorporelle, les charges d'intérêt afférentes aux capitaux empruntés sera mentionnée dans l'annexe, parmi les règles d'évaluation[4].

2. Coût de revient

6. Dans le cas où l'entreprise a créé l'immobilisation incorporelle elle-même, l'article 37 de l'AR C.Soc. prévoit que cette immobilisation doit être évaluée au coût de revient qui s'obtient en ajoutant au prix d'acquisition des matières premières, des matières consommables et des fournitures, les coûts de fabrication directement imputables au produit ou au groupe de produits considéré ainsi que la quote-part des coûts de production qui ne sont qu'indirectement imputables au produit ou au groupe de produits considéré, pour autant que ces frais concernent la période normale de fabrication. Les sociétés ont toutefois la faculté de ne pas inclure dans le coût de revient tout ou partie de ces frais indirects de production; en cas d'utilisation de cette faculté, mention en est faite dans l'annexe.

7. L'article 60 de l'AR C.Soc. prévoit que les immobilisations incorporelles autres que celles acquises de tiers (p. ex. un prototype développé au sein de l'entreprise) ne sont portées à l'actif pour leur coût de revient que dans la mesure où celui-ci ne dépasse pas une estimation prudemment établie de la valeur d'utilisation de ces immobilisations ou de leur rendement futur pour la société.

8. Les immobilisations corporelles doivent être identifiables et elles doivent générer des avantages économiques futurs. Elles doivent en outre être soumises au contrôle de l'entité concernée.

Sont dès lors seuls susceptibles d'être portés à l'actif, les frais dont le caractère d'investissement est clairement établi.

Il s'ensuit que, de l'avis de la Commission, les organes d'administration doivent, avant l'activation des frais, examiner s'il est satisfait simultanément aux critères suivants:

- en premier lieu, l'utilité du produit ou du processus pour l'entreprise doit être démontrée. En d'autres termes, il doit contribuer à la réalisation de l'objet social de l'entreprise ou à l'amélioration de la position concurrentielle de celle-ci;

[4] Pour une analyse approfondie du traitement comptable de l'inclusion de charges d'intérêt dans la valeur d'acquisition d'immobilisations incorporelles et corporelles, voir l'avis CNC 126/11, *Bulletin CNC*, n° 30, février 1993, 20-21.

- le produit ou le processus doit être défini avec précision et être individualisé;

- les charges engagées doivent être mises en relation avec le projet et doivent pouvoir être déterminées séparément;

- la praticabilité technique du produit ou du processus doit être démontrée;

- la faisabilité financière doit en être démontrée ; elle implique que la direction de l'entreprise dégage à cette fin les moyens suffisants ou que ceux-ci soient disponibles dans un délai raisonnable pour l'achèvement du projet.

9. S'il est satisfait à ces critères, le caractère d'investissement est établi et l'immobilisation incorporelle est portée à l'actif. Ce sont alors les frais afférents à la production proprement dite qui constituent les éléments du coût de revient et sont portés à l'actif. Conformément aux articles 37 et 38 de l'AR C.Soc., ce coût de revient comprend les coûts directs et, au choix de l'entreprise, tout ou partie des frais indirects de production ainsi que les charges d'intérêt afférentes aux capitaux empruntés pour financer les immobilisations en cause pour autant que ces charges concernent la période qui précède la mise en état d'exploitation effective de ces immobilisations[5].

En outre, l'article 60 de l'AR C.Soc. précise que le coût de revient porté à l'actif ne peut pas dépasser une estimation prudemment établie de la valeur d'utilisation ou du rendement futur de cet actif pour l'entreprise. De l'avis de la Commission, il faut entendre par ceci que le coût de revient ne peut pas dépasser la valeur attribuée par une entreprise à l'actif, sur base de l'estimation faite dans le plan d'entreprise des futurs flux de trésorerie à générer par cet actif (*flux actualisés*).

10. Après la finition de l'immobilisation incorporelle produite au sein de l'entreprise et son inscription à l'actif, les frais exposés postérieurement à la finition de l'actif ne sont encore portés sous les immobilisations incorporelles que dans la mesure où ils conduisent à une modification ou une amélioration substantielle de l'immobilisation incorporelle concernée (par exemple, les frais exposés pour l'amélioration substantielle d'un prototype développé). Les frais exposés aux seuls fins de l'entretien ou de l'adaptation de l'immobilisation incorporelle sans en modifier la nature, ne peuvent pas être activés et doivent être comptabilisés comme une charge de l'exercice (par exemple, les frais d'entretien d'un prototype développé). Ces derniers frais n'ont en effet pas le caractère d'un investissement.

3. Valeur d'apport

11. Lors de l'acquisition d'une immobilisation incorporelle par voie d'apport, l'actif doit être évalué à la valeur d'apport qui conformément à l'article 39 AR C.Soc. correspond à la valeur conventionnelle des apports.

[5] Voir point 5.

B. Amortissements et réductions de valeur

1. Introduction: immobilisations incorporelles à durée de vie déterminée ou indéterminée

12. Le droit comptable n'établit aucunement quelles immobilisations incorporelles ont une durée de vie déterminée et lesquelles ont une durée de vie indéterminée. Il appartient dès lors à l'organe d'administration de décider si une immobilisation incorporelle a une durée de vie déterminée ou indéterminée.

2. Immobilisations incorporelles à durée de vie déterminée

2.1. Généralités

13. L'article 61, § 1, al. 1er AR C.Soc. prévoit que les immobilisations incorporelles dont l'utilisation est déterminée dans le temps font l'objet d'amortissements calculés selon un plan d'amortissement établi conformément à l'article 28 § 1 AR C.Soc. Ni la loi, ni l'AR C.Soc. n'impose des délais d'amortissement obligatoires pour les immobilisations incorporelles. Conformément à l'article 45, § 1 AR C.Soc., le plan d'amortissement est par conséquent établi de sorte que le coût d'acquisition de ces immobilisations incorporelles est reparti sur leur durée d'utilité ou d'utilisation probable. Lorsque ces actifs ont toutefois une base juridique déterminée dans le temps (p. ex. brevets, concessions), leur durée de vie économique ne peut en aucun cas dépasser leur durée de vie juridique pour le calcul des amortissements.

14. Si dans des cas exceptionnels l'entreprise veut repartir les amortissements de frais de recherche et développement ou les amortissements de goodwill sur une durée supérieure à cinq ans, il doit en être justifié dans l'annexe aux comptes annuels (art. 61, § 1er, al.4 AR C.Soc.)[6].

15. Si les dispositions fiscales en la matière autorisent des amortissements accélérés, les immobilisations incorporelles peuvent notamment faire l'objet d'un plan d'amortissement accéléré (art.61, § 1, 1er al. AR C.Soc.). Si toutefois l'application d'un tel plan accéléré conduit à anticiper de manière significative, la prise en charge des amortissements par rapport à ce qui est économiquement justifié, l'annexe fera mention de la différence entre le montant cumulé des amortissements actés et celui des amortissements économiquement justifiés. Elle doit également mentionner l'influence sur le montant des amortissements grevant le compte de résultats de l'exercice, d'amortissements accélérés excédant les amortissements économiquement justifiés, pris en charge au cours de l'exercice ou au cours d'exercices antérieurs (art. 61, § 1er, al. 1er *in fine* AR C.Soc.).

16. Si, à la date d'inventaire, la valeur comptable de l'immobilisation incorporelle dépasse la valeur d'utilisation pour la société, ces immobilisations font l'objet d'amortissements complémentaires ou exceptionnels (article 61, § 1er, al. 2 AR C.Soc.). Ces amortissements sont comptabilisés sous les charges exceptionnelles.

---

[6] Pour un commentaire des rubriques « Frais de recherche et de développement » et « Goodwill », voir les chapitres II et IV du présent avis.

Cependant, si on constate que ces amortissements complémentaires s'imposent systématiquement, il faut considérer de modifier le plan d'amortissement afin de réaliser une meilleure concordance entre les amortissements comptabilisés et la durée de vie économique du bien.

En cas de rupture de la continuité des activités de la société, les immobilisations incorporelles font, le cas échéant, l'objet d'un amortissement exceptionnel pour en aligner l'évaluation sur leur valeur probable de réalisation (article 28, § 2, al. 2, b) AR C.Soc.).

Les amortissements complémentaires ou exceptionnels qui s'avèrent ne plus être justifiés devront faire l'objet d'une reprise à concurrence d'un montant égal aux amortissements complémentaires comptabilisés antérieurement (article 61, § 1, al. 3 AR C.Soc.). Cette reprise doit être prise en résultat par la voie des produits exceptionnels.

17. Pour un commentaire détaillé des différentes méthodes d'amortissement, il peut être référé à l'avis CNC 2010/15[7].

2.2. Cas particulier d'application: amortissements sur immobilisations incorporelles acquises à un prix partiellement variable en fonction du bénéfice futur réalisé par l'acquéreur

18. Les immobilisations incorporelles sont fréquemment acquises à un prix qui comprend une partie variable déterminée par un évènement futur et incertain (p. ex. un certain pourcentage du bénéfice d'exploitation de l'exercice réalisé par l'acquéreur). En l'occurrence, se pose la question de savoir comment comptabiliser le paiement de cette partie variable du prix et si ces parties variables doivent être inscrites à l'actif ou non.

La Commission a consacré, dans son avis CNC 2012/9[8], un commentaire circonstancié à la problématique susvisée. En résumé, la Commission est d'avis que les parties variables du prix, payés lors de l'acquisition d'une immobilisation incorporelle et présentant le caractère d'un investissement, doivent être portées à l'actif et amorties sur la période d'amortissement restant à courir de l'immobilisation incorporelle acquise.

Par contre, lorsque les parties variables du prix sont directement fonction de produits relatifs à un seul exercice, ces parties variables seront comptabilisées à charge du compte de résultats de cet exercice.

3. Immobilisations incorporelles à durée de vie indéterminée

19. Les immobilisations incorporelles à durée de vie indéterminée sont des actifs dont la durée de vie juridique comme économique est indéterminée. De l'avis de la Commission, les immobilisations

[7] Avis du 6 octobre 2010, *Bulletin CNC*, n° 56, décembre 2010, 3-15.

[8] Pour un commentaire détaillé, la Commission réfère également à l'avis 2012/9 Le traitement comptable de l'acquisition d'une immobilisation à un prix variable en fonction d'un évènement futur et incertain ayant un lien direct avec l'avantage que présente l'actif acquis pour la société.

incorporelles ne pourront être qualifiées d'immobilisations à durée de vie indéterminée que dans des cas exceptionnels (p. ex. lors de l'acquisition d'une marque universellement connue).

Toujours de l'avis de la Commission, la qualification d'actif à durée de vie indéterminée donnée à une immobilisation incorporelle, n'est pas définitive. Si une entreprise constate que l'immobilisation incorporelle concernée n'a plus une durée de vie indéterminée, elle sera toujours tenue d'amortir encore l'actif sur la partie estimée restant à courir de sa durée de vie .

20. Les immobilisations incorporelles à durée de vie indéterminée ne font l'objet de réductions de valeur qu'en cas de moins-value ou de dépréciation durable (art. 61, § 2, 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 dépréciations en considération desquelles elles ont été constituées (art. 49 AR C.Soc.).

21. Les frais annuels de publicité et de marketing récurrents exposés pour soutenir et renforcer les immobilisations incorporelles à durée de vie indéterminée (p. ex. une marque) sont toujours comptabilisés à charge de l'exercice auquel ils se rapportent et ne peuvent par conséquent pas être portés à l'actif.

C. Réévaluations

22. Les immobilisations incorporelles ne sont pas susceptibles de réévaluation.

23. Avant l'entrée en vigueur de l'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 12 septembre 1983 modifiant l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises[9], il était possible pour une entreprise de réévaluer les immobilisations incorporelles. Cependant, cette possibilité de réévaluation a été abrogée par l'arrêté royal du 12 septembre 1983 susmentionné. L'article 42 de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 autorise cependant les entreprises à maintenir sous la rubrique *III Plus-values de réévaluation*, les plus-values actées antérieurement au début de l'exercice prenant cours après le 31 décembre 1983[10].

24. Enfin, il y a lieu de relever que les reprises de réductions de valeur actées sur des immobilisations incorporelles dont l'utilisation n'est pas limitée dans le temps peuvent être portées à la rubrique III du passif « Plus-values de réévaluation » (art. 100 AR C.Soc.).

II. <u>Frais de recherche et de développement</u>

A. Introduction et définitions

25. L'article 95, § 1, II, al. 2 AR C.Soc. prévoit qu'il faut entendre par frais de recherche et de développement, les frais engagés pour la recherche, la fabrication et la mise au point de prototypes, de produits, d'inventions et de savoir-faire, utiles aux activités futures de la société.

---

[9] *MB* du 29 septembre 1983.

[10] Voir plus amplement l'avis CNC « Réévaluations d'actifs immobilisés opérées antérieurement au début de l'exercice prenant cours après le 31 décembre 1983 », *Bulletin CNC*, n° 13, janvier 1984, 4-6.

Au sens de l'AR C.Soc., il faut entendre par « recherche » tout travail original systématiquement conduit dans l'espoir d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles.

La notion de « développement » est définie comme la mise en œuvre concrète de conceptions ou d'études pour la production de matériaux, d'appareils, de produits, de procédés, de systèmes ou de services nouveaux ou considérablement améliorés, en application de découvertes réalisées ou de connaissances acquises, avant le commencement d'une production commercialisable.

Quant au traitement comptable de cette catégorie d'immobilisations incorporelles, le droit comptable belge ne distingue pas entre les frais de recherche d'une part, et les frais de développement d'autre part. C'est dès lors dans le but de clairement délimiter le champ d'application de la rubrique des frais de recherche et de développement que le présent avis arrête une définition distincte pour chacune de ces deux notions.

B. Traitement comptable

1. Inscription à l'actif des frais de recherche et de développement

26. Sous le point 8 ci-dessus, la Commission a exposé en détail les conditions cumulatives à remplir pour l'inscription à l'actif des immobilisations incorporelles produites au sein de l'entreprise. Les frais de recherche et de développement sont également portés à l'actif lorsque les conditions à cet effet sont remplies.

27. Les frais de recherche et de développement ne sont toutefois portés à l'actif du bilan que dans la mesure où leur coût ne dépasse pas une estimation prudemment établie de la valeur d'utilisation de ces immobilisations ou de leur rendement futur pour la société (article 60, al. 1er AR C.Soc.)[11].

28. Les frais exposés par une entreprise dans le cadre d'une recherche réalisée par celle-ci (rémunérations et salaires - utilisation d'équipements - services et biens divers, etc.) sont, en principe, comptabilisés selon leur nature au compte de résultats de l'exercice au cours duquel ces frais ont été exposés. À la clôture de l'exercice, les frais de recherche et de développement exposés par l'entreprise qui répondent aux conditions fixées par l'AR C.Soc. pour leur activation, sont portés à l'actif par le débit du poste 210 *Frais de recherche et de développement* et par le crédit du poste 72 *Production immobilisée*.

29. Par ailleurs, les immobilisations corporelles acquises dans le cadre de ladite recherche (bâtiments, laboratoires, matériaux, etc.), dont la durée d'utilisation est généralement limitée, sont, conformément aux règles habituelles, portées directement au poste d'actif des immobilisations incorporelles approprié, et leur coût est pris en charge par la voie d'amortissements.

2. Amortissements des frais de recherche et de développement

30. Les frais de recherche et de développement activés font l'objet d'amortissements conformément aux règles habituelles (article 61, § 1, alinéas 1er et 2 AR C.Soc.).

[11] Voir *supra*, point 6.

Exemple[12]

Au cours de l'exercice 20X0, une entreprise engage des frais de recherche et de développement à concurrence de 91.200 euros (12.000 euros de services et bien divers et 79.200 euros de frais de personnel). Ces frais de recherche et de développement sont activés et amortis sur une période de 5 ans conformément au plan d'amortissement établi par l'entreprise à cet effet.

Au moment de la recherche et du développement année 20X0

61 Services et bien divers			*12.000*	
6202 Employés			*60.000*	
621 Cotisations patronales d'assurances sociales			*19.200*[13]	
à	*440*	*Fournisseurs*		*12.000*
	455	*Rémunérations*		*31.200*[14]
	453	*Précomptes retenus*		*21.000*[15]
	454	*Office national de Sécurité sociale*		*27.000*[16]

Fin de l'exercice 20X0

210 Frais de R&D			*91.200*	
à	*72*	*Production immobilisée*		*91.200*
6301 Dot. aux amortissements sur imm. incorp. 20X0			*18.240*	
à	*210X9*	*Amortissements actés sur R&D*		*18.240*

En 20X1, l'entreprise poursuit ses recherches et développements et elle engage des frais y afférents pour un montant de 160.000 euros : 30.000 euros de livraisons à l'entreprise, 105.000 euros de frais de personnel et 25.000 euros de services et bien divers. L'entreprise décide de nouveau d'amortir ces frais de recherche et de développement sur une période de 5 ans[17].

Au moment de la recherche et du développement année 20X1

61X Fournitures à l'entreprise	*30.000*
6202 Employés	*71.400*
621 Cotisations patronales d'assurances sociales	*33.600*

[12] Le présent exemple fait abstraction de l'application de la taxe sur la valeur ajoutée.

[13] Dans le présent exemple, on suppose que la cotisation patronale à l'Office national de Sécurité sociale s'élève à 32% du salaire brut : 60.000 x 0,32 = 19.200.

[14] Le salaire net est égal au salaire brut après déduction de la cotisation du travailleur et du précompte professionnel retenu : 60.000 – 21.000 (voir note de bas de page 16) – 7.800 (voir note de bas de page 17) = 31.200.

[15] Dans le présent exemple, on suppose que le précompte professionnel à retenir par l'employeur s'élève à 35% du salaire brut : 60.000 x 0,35 = 21.000.

[16] Pour ce qui est de la cotisation du travailleur à l'ONSS, le présent exemple se base sur un pourcentage équivalent à 13% du salaire brut : 60.000 x 0,13 = 7800. Ajoutant la cotisation de l'employeur à l'ONSS de 19.200 euros (voir note de bas de page 15), cela fait une dette ONSS de l'employeur de 27.200 euros.

[17] Pour les calculs des cotisations sociales, voir les calculs relatifs à l'exercice 20X0.

61 Services et biens divers			*25.000*	
à	*440*	*Fournisseurs*		*55.000*
	455	*Rémunérations*		*37.128*
	453	*Précomptes retenus*		*24.990*
	454	*Office national de Sécurité sociale*		*42.882*

Fin de l'exercice 20X1

210 Frais de R&D 20X1			*160.000*	
à	*72*	*Production immobilisée*		*160.000*

6301 Dot. aux amortissements sur imm.incorp.20X0			*18.240*	
6301 Dot. aux amortissements sur imm. incorp. 20X1			*32.000*	
à	*210X9*	*Amortissements actés sur R&D*		*18.240*
	210X9	*Amortissements actés sur R&D*		*32.000*

L'amortissement des frais de recherche et de développement engagés au cours des années 20X0 et 20X1 continuera au cours des années 20X2, 20X3 et 20X4. En 20X4, les frais de recherche et de développement engagés en 20X0 seront complètement amortis. Enfin, les frais de recherche et de développement de l'année 20X1 feront l'objet d'un dernier amortissement en 20X5.

31. Un amortissement réparti sur une durée supérieure à cinq ans doit être justifié dans l'annexe (article 61, § 1er, al. 4 AR C.Soc.).

C. Subsides

32. Pour ce qui est du traitement comptable des subsides pour des frais de recherche et de développement accordées par le gouvernement, la Commission réfère à l'avis CNC 2011/13 concernant les subsides des pouvoirs publics, et en particulier au chapitre V dudit avis.

D. Mention des frais de recherche et de développement dans le rapport de gestion

33. En vertu de l'article 95 du Code des sociétés, les administrateurs sont tenus d'établir un rapport annuel dans lequel ils rendent compte de leur gestion. L'article 96 de ce Code prévoit que ce rapport consolidé de gestion comprend un exposé fidèle sur l'évolution des affaires, les résultats et la situation de la société, ainsi qu'une description des principaux risques et incertitudes auxquels elle est confrontée. À ce sujet, la loi mentionne explicitement sous l'article 96, § 1, 4° de ce Code que le rapport annuel doit comporter des informations relatives aux activités de l'entreprise en matière de recherche et de développement.

Dans ce contexte s'est posée la question de savoir quelles données en matière de recherche et de développement devaient figurer dans ce rapport. Ni les travaux préparatoires de la loi du 5 décembre 1984, qui a introduit cette disposition dans les lois coordonnées sur les sociétés commerciales (l'actuel article 95 du Code des sociétés), ni la 4e directive du Conseil relative aux comptes annuels, dont elle s'inspire directement, ne contiennent de précisions à ce sujet.

L’information à donner, en vertu de l’article 95 du Code des sociétés, sur la gestion de l’entreprise en matière de recherche et de développement, s’inscrit dans le cadre de la reddition de compte par les dirigeants de leur gestion. On en déduit qu'elle porte sur les activités en matière de recherche et de développement exercées au cours de l'exercice écoulé. La loi n'exige dès lors pas que des informations soient données sur des projets de recherche planifiés au futur.

Par ailleurs, comme l'information en matière de recherche et de développement s'inscrit dans le cadre du rapport de gestion et non dans le cadre des comptes annuels, la Commission en déduit qu'au vœu du législateur l'information n'est pas exclusivement chiffrée et ne se résume dès lors pas à l'indication du montant des charges en matière de recherche et de développement exposées durant l'exercice. Le législateur a visé manifestement une information de nature qualitative portant sur l'objet et la nature des recherches en cause.

En revanche, s'inscrivant dans le cadre d'une reddition de compte, il paraît évident que le législateur a eu en vue une information qui ne serait pas exclusivement qualitative, mais qu'elle comporte des indications quant aux coûts engagés.

Les informations à fournir dans le rapport de gestion ne se limitent pas à un commentaire des montants repris au bilan, sous les immobilisations incorporelles au titre de frais de recherche et de développement et mentionnés de façon distincte à l'annexe (voir les articles 91, A, II, et 60, al. 2 AR C.Soc.). Sous ces rubriques figurent en effet les seuls coûts en matière de recherche et de développement qui ont été portés à l'actif conformément à l'article 60, al .1er AR C.Soc.

III. Concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et autres droits similaires

34. L’article 95, § 1, II, al. 3 AR C.Soc. prévoit qu’il y a lieu d’entendre par concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et autres droits similaires, d'une part les brevets, licences, marques et autres droits similaires qui sont la propriété de la société, d'autre part, les droits d'exploitation de biens-fonds, de brevets, licences, marques et droits similaires appartenant à des tiers ainsi que la valeur d'acquisition du droit de la société d'obtenir de tiers des prestations de services de savoir-faire lorsque ces droits ont été acquis à titre onéreux par la société.

35. Lorsque les concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et le autres droits similaires sont développés et produits au sein de l’entreprise, ils sont portés à l’actif sous les immobilisations incorporelles selon la même procédure qui s’applique aux frais de recherche et de développement.

36. Lorsque les concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et autres droits similaires sont en revanche directement acquis de tiers, leur acquisition sera comptabilisée comme une simple acquisition à titre onéreux d’immobilisations incorporelles.

37. Enfin, lorsque les immobilisations précitées sont portées à l’actif de l’entreprise au titre d’apport, l’acquisition de l’actif sera extournée par le crédit du poste *Capital*.

IV. Goodwill

A. Introduction et définitions

38. L'article 95, § 1er, II, al. 4 AR C.Soc. stipule qu'il y a lieu d'entendre par goodwill, le coût d'acquisition d'une entreprise ou d'une branche d'activité dans la mesure où il excède la somme des valeurs des éléments actifs et passifs qui la composent.

B. Amortissements sur goodwill

39. Le goodwill fait l'objet d'amortissements calculés selon un plan établi conformément à l'article 28, § 1er AR C.Soc. (art. 61, § 1er, al. 1er AR C.Soc.). Si dans des cas exceptionnels le goodwill fait l'objet d'un amortissement sur une durée supérieure à cinq ans, il doit en être justifié dans l'annexe aux comptes annuels (art. 61, § 1er, al. 4 AR C.Soc.).

40. Lorsque le prix lors de l'acquisition d'une entreprise ou d'une branche d'activité est fonction du futur chiffre d'affaires de cette branche d'activité, chaque tranche du prix fera l'objet d'un amortissement sur le délai d'amortissement restant du goodwill acquis (voir *supra*, chapitre I.B.2.2).

Cet avis remplace l'avis 138/4.