COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2014/2 (addendum à l'avis 2011/13) – Le traitement comptable d'une aide publique reçue sous forme d'une avance récupérable

Avis du 12 mars 2014[1]

I. Introduction
II. Données
III. Écritures exemplatives lors de la phase précédant l'exploitation des résultats de la recherche
IV. Écritures exemplatives après la phase de recherche
A. La société renonce à exploiter les résultats
B. La société décide d'exploiter les résultats

I. Introduction

1. À l'occasion d'une question relative au traitement comptable d'une aide qui a été allouée par une autorité subsidiante sous la forme d'une avance récupérable, il est apparu utile de fournir un exemple qui expliquera le chapitre V.B de l'avis CNC 2011/13 - Subsides des pouvoirs publics. L'exemple ci-dessous fait abstraction des aspects relatifs à la tva.

II. Données

2. Une société sollicite une aide publique dans le cadre du Décret du 3 juillet 2008 relatif au soutien de la recherche, du développement et de l'innovation en Wallonie (MB 29 juillet 2008). La société a le choix de recevoir l'aide de l'autorité subsidiante soit sous forme d'un subside qui ne doit pas être remboursé, soit sous forme d'une avance récupérable. L'aide s'élève à un certain pourcentage des dépenses exposées. Ce pourcentage est plus élevé dans le cas où l'aide est sollicitée sous la forme d'une avance récupérable que dans le cas où l'aide est sollicitée sous la forme d'un subside qui ne doit pas être remboursé. Dans le cas présent la société a opté pour une aide publique sous forme d'avance récupérable.

3. Les conditions de l'avance récupérable peuvent se résumer comme suit :

Si la société décide d'exploiter les résultats de la recherche, elle sera tenue de rembourser l'avance. Les montants de remboursement sont déterminés périodiquement en fonction des résultats que la société obtient avec le projet de recherche. Le montant global des remboursements peut être inférieur, égal ou supérieur au montant des avances récupérables reçues.

Si la société décide de renoncer à exploiter les résultats, elle est dispensée de rembourser (le solde de) l'avance récupérable. La dispense s'applique uniquement si la société (i) motive sa renonciation au projet et (ii) transfère les droits réels sur les résultats du projet à l'autorité subsidiante.

III. Écritures exemplatives lors de la phase précédant l'exploitation des résultats de la recherche

4. Au cours de l'année N la société a engagé pour un montant de 1.000, des dépenses admissibles pour une aide à concurrence de 60 % des dépenses engagés. Il s'agit de dépenses qui ne remplissent pas les critères d'activation. La société a également engagé des dépenses à concurrence de 1.000 qui donnent lieu à la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle amortie sur cinq ans. Pour ces dépenses, la société reçoit également une aide à concurrence de 60 % du montant de l'investissement.

Écritures au cours de l'exercice N

Au cours de l'exercice, les dépenses qui remplissent les critères d'activation ainsi que les dépenses qui ne remplissent pas les critères d'activation ont été comptabilisées sur un compte 6. Ensuite les dépenses qui remplissent les critères d'activation sont comptabilisées comme suit:

210.0	Frais de recherche et de développement			1.000	
	à	72	Production immobilisée		1.000

Au moment de l'octroi[2] du subside la société enregistre ce qui suit:

416	Créances diverses			1.200	
	à	743	Subsides d'exploitation et montants compensatoires		600
		15	Subsides en capital[3]		6000

À la date de l'inventaire, la société enregistre un amortissement sur l'actif et comptabilise la partie correspondante du subside en capital à titre de produit:

6301[4]	Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles			200	
	à	210.9	Frais de recherche et de développement - amortissements actés		200

15	Subsides en capital			120	
	à	753	Subsides en capital et en intérêts		120

5. Lorsque les avances récupérables en cas d'exploitation représentent un montant significatif, la Commission est d'avis que cette situation doit être mentionnée dans l'annexe.

IV. Écritures exemplatives après la phase de recherche

6. Après la phase de recherche, par exemple au cours de l'exercice N+1, la société peut décider d'exploiter les résultats de la recherche ou d'y renoncer.

A. La société renonce à exploiter les résultats

7. La société décide de renoncer à exploiter les résultats du projet, elle motive sa renonciation auprès de l'autorité subsidiante et elle transfère les droits réels sur le projet. Ainsi la société est dispensée de rembourser les avances reçues. La société enregistre une moins-value à l'occasion de la réalisation de cette immobilisation incorporelle et enregistre à titre de produit le solde du subside en capital qui n'a pas encore été pris en résultat.

663	Moins-values sur réalisation d'actifs immobilisés			800	
210.9	Frais de recherche et de développement - amortissements actés			200	
	à	210.0	Frais de recherche et de développement - valeur d'acquisition		1.000

15	Subsides en capital			480	
	à	753	Subsides en capital et en intérêts		480

B. La société décide d'exploiter les résultats

8. Au moment où la phase de recherche s'est terminée et où la société décide d'exploiter les résultats du projet de recherche, l'avance récupérable est maintenue au bilan à titre de subside. Lorsque le subside a été enregistré sur un compte 15 Subsides en capital, la partie correspondante du subside en capital sera comptabilisée chaque année à titre de produit au rythme des amortissements de l'actif subsidié. Le remboursement de l'avance aura lieu dès que la condition suspensive est remplie, à savoir l'exploitation favorable des résultats du projet de recherche. Aussi longtemps que la condition suspensive n'est pas remplie, il n'y a aucune raison de comptabiliser une dette ou une provision au passif. Dès que la condition pour le remboursement de l'avance est remplie, la charge y afférente doit être enregistrée à ce titre. L'appréciation de la réalisation de la condition suspensive, devra être effectuée chaque année par l'organe de gestion de la société.

9. La Commission fait remarquer que ce remboursement ne donne pas lieu à l'adaptation des montants qui ont été initialement enregistrés au compte 15 Subsides en capital. En effet, cette méthode a pour effet de respecter le principe de correspondance des charges aux produits. Le subside en capital est enregistré à titre de produit au rythme de l'amortissement de l'actif subsidié auquel il se rapporte. La charge qui découle des remboursements périodiques sera comptabilisée au cours du même exercice que celui au cours duquel les résultats du projet de recherche sont comptabilisés à titre de produit.

Comptabilisation du remboursement

643	Charges d'exploitation diverses			X	
	à	489	Autres dettes diverses		X

Opérations de fin d'exercice

6301	Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles			200	
	à	210.9	Frais de recherche et de développement - amortissements actés		200
15	Subsides en capital			120	
	à	753	Subsides en capital et en intérêts		120

Du fait de la comptabilisation du subside en capital au titre de produit au rythme de la prise en charge (amortissement) des frais faisant l'objet de subsides d'une part, et du fait de la comptabilisation du remboursement au titre de charge liée à la sortie d'autre part, il est satisfait au principe de concordance.

10. La Commission est d'avis que le traitement comptable exposé au point précédent n'est admise qu'à condition que la société ait chaque année la possibilité de renoncer à l'exploitation des résultats du projet de recherche et d'obtenir ainsi une dispense totale du remboursement (du solde) des avances récupérables.

11. La société peut toujours décider de renoncer à exploiter les résultats de sorte que la société sera dispensée de rembourser les avances à condition de transférer les droits réels sur les résultats de la recherche (voir comptabilisation sous point 7). Par conséquent, l'organe de gestion de la société devra apprécier chaque année si elle poursuit l'exploitation des résultats. La société ne sera tenue de rembourser l'avance que si elle continue à exploiter les résultats. Il n'est dès lors pas certain que la société devra effectuer des remboursements dans les années suivantes. Le montant des remboursements n'est pas non plus certain d'avance. Vu ce qui précède, les éventuelles récupérations prévues ne sont pas encore comptabilisées à titre de dette dans les années suivantes.

---

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis du 20 janvier 2014 sur le site de la CNC.

2 En ce qui concerne le moment où le subside doit être comptabilisé, on renvoie à l'avis 2011/13 - Subsides des pouvoirs publics.

3 Dans le présent exemple on part de l'hypothèse que les conditions sont remplies pour une exonération définitive de l'impôt des sociétés de sorte qu'aucune partie du subside en capital ne doit être comptabilisée sur le compte 1680 Impôts différés afférents à des subsides en capital.

4 Lorsqu'en raison de leur altération ou de modifications des circonstances économiques ou technologiques, leur valeur comptable dépasse leur valeur d'utilisation par la société, ces immobilisations font l'objet d'amortissements complémentaires ou exceptionnels via le compte 6601 Amortissements et réductions de valeur exceptionnels sur immobilisations incorporelles (article 61, § 1, alinéa 2, AR C.Soc.).