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

I. Fonds de recherche sans droit d'utilisation exclusif
II. Fonds de recherche avec droit d'utilisation exclusif

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 octroi[1].

I. Fonds de recherche sans droit d'utilisation exclusif

La première hypothèse est celle où l'instance qui octroie les fonds[2], 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 1er 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 1er 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

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	Subsides 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 Subsides d'exploitation		75.000

Exemple 2

Le 1er 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 1er 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 Subsides 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	Subsides 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 Subsides d'exploitation		87.500

Exemple 3

Le 1er 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 1er 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 1er juillet, il s'avère que l'association n'a effectivement effectué que 80% des essais présupposés. 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 Subsides 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	Subsides 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 Subsides 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	Subsides 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 Subsides 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	Subsides d'exploitation		250.000[7]	
	à 493 roduits à reporter			250.000

Ecriture à enregistrer au 01/01/x+3 :

493	Produits à reporter		250.000	
	à 737 Subsides 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	Subsides 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 Subsides 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	Subsides 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 Subsides 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
168	Provisions pour dons et legs avec droit de reprise		100.000	
	à 6621 Utilisations de provisions pour risques et charges exceptionnels (-)[11]			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 1er 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 ».

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:			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 1er 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 1er 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'exercice[13]) :

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

Au 1er 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:			60.000	
	valeur d'acquisition				
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

---

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, ...

3 300.000 – 225.000 = 75.000.

4 350.000 – 225.000 – 37.500 = 87.500.

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.

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 subsides à rembourser et pour dons et legs avec droit de reprise ».

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 ».

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