Avis CNC 125-8 - Subsides liés à des frais de recherche et de développement ayant fait l'objet d'une activation ultérieure

Certaines divergences d'interprétation sont apparues quant à la comptabilisation de subsides relatifs à des frais de recherche et de développement activés en clôture d'exercice après avoir été portés initialement en compte de charges.

La Commission s'est déjà prononcée à se sujet dans son avis 138/1 (repris dans le bulletin n° 13 de janvier 1984). Après avoir souligné de manière générale que la comptabilisation des subsides doit être parallèle à la comptabilisation des charges ou des biens auxquels ils se rapportent, la Commission avait à cette occasion retenu comme principe que «lorsque les frais de recherche et de développement pris en charge par le compte de résultats ont fait l'objet de subsides, leur inscription - en tout ou en partie - à l'actif, dans les conditions prévues à l'article 25 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 doit s'entendre au maximum à concurrence de leur montant net, c'est-à-dire déduction faite des subsides enregistrés en compte de résultats. C'est également par référence à ce montant net que l'estimation prudente de la valeur d'utilisation ou du rendement futur de ces immobilisations doit être opérée».

Différents travaux entrepris au niveau européen et international ont toutefois mis en évidence l'intérêt d'activer les frais de recherche et de développement à concurrence du montant «brut», de reprendre au passif les subsides obtenus à cette occasion et d'imputer progressivement ces subsides au compte de résultats, de manière analogue à celle adoptée pour le traitement comptable des subsides en capital.

L'usage généralisé de ce type de présentation sous la «forme brute» permet en effet de mieux respecter le principe de non-compensation des charges et des produits, d'établir plus clairement la distinction entre sources et utilisations de fonds et d'améliorer la comparabilité des comptes statutaires et consolidés (dans le cadre de ses travaux en matière de comptabilisation des subventions publiques, le Forum européen de la comptabilité était d'ailleurs arrivé aux mêmes conclusions, en marquant sa préférence pour la méthode «brute»).

On peut par ailleurs se demander s'il est justifié d'opérer une distinction de traitement comptable entre des subsides similaires se rapportant à des frais de recherche et de développement de nature identique et ce sur la seule base de considérations relatives au caractère immédiat ou reporté en fin d'exercice de l'activation de ces frais de recherche et de développement.

Il convient enfin de souligner que, depuis l'entrée en vigueur de l'arrêté royal du 30 décembre 1991 modifiant l'arrêté royal du 8 octobre 1976 et si l'on s'en tenait à l'avis 138/1 de la Commission, seuls les subsides afférents à des frais directement portés à l'actif feraient l'objet de la ventilation entre les postes «Subsides en capital» et «Impôts différés afférents à des subsides en capital» (telle qu'elle est prévue par l'article 35 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 introduit par l'article 6 de l'arrêté royal du 30 décembre 1991).

La Commission est par conséquent d'avis que les montants à prendre en considération pour la comptabilisation des frais de recherche et de développement (activés conformément à la réglementation comptable belge) et des subsides en capital y afférents ne peuvent être affectés par le caractère immédiat ou reporté en fin d'exercice de l'activation de tels frais.

Dans la ligne de ce qui précède il s'indique de modifier comme suit le paragraphe précité de l'avis n° 138/1 : «lorsque les frais de recherche et de développement pris en charge par le compte de résultats ont fait l'objet de subsides, leur inscription - en tout ou en partie - à l'actif dans les conditions prévues à l'article 25 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, doit s'entendre à concurrence de leur montant brut. La comptabilisation au passif des subsides en capital s'y rapportant et des (éventuels) impôts différés y afférents devra également tenir compte de la proportion des frais activés[1]. Le mode d'imputation au compte de résultats du subside en capital sera par ailleurs parallèle au rythme de prise en charge des frais de recherche et de développement».

---

1 Le montant à prendre en compte pour la comptabilisation au passif du subside devra en effet être apprécié suivant le mode d'activation - partiel ou total - des frais de recherche et de développement auxquels se rapporte le subside.