COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2017/18 – Amortissements des immobilisations corporelles en cours et des acomptes versés - Prise en résultat des subsides en capital

Avis du 13 décembre 2017[1]

1. La Commission des normes comptables a été interrogée sur le traitement comptable de l'opération suivante : une entreprise décide de faire construire un bâtiment pour un montant d'investissement total de 800.000 euros (l'immeuble). L'immeuble sera amorti sur 33 ans. Au 31 décembre 20X0, 120.000 euros de travaux sont déjà facturés, soit 15 % du montant total de l'investissement. A cet égard, l'entreprise est éligible à l'obtention de subsides accordés par le Fonds flamand de l'infrastructure affectée aux matières personnalisables (VIPA), pour un montant total de 500.000 euros.[2] Une première tranche de 125.000 euros est reçue en 20X0, soit 25 % du montant total des subsides qui seront éventuellement accordés par le VIPA.

2. Le présent avis analyse le traitement comptable de la partie déjà facturée des travaux et la prise en résultat du subside reçu en 20X0.[3] La Commission renvoie pour le surplus à ses avis 2011/13 relatif aux subsides des pouvoirs publics[4] et 2009/3 relatif au traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années[5].

3. Lors de la réception du subside de 125.000 euros, l'entreprise doit le comptabiliser sous le compte 15 Subsides en capital. A la date de clôture de l'exercice 20X0, l'entreprise doit enregistrer les travaux inachevés mais déjà facturés au cours de l'exercice (120.000 euros) sous le compte 27 Immobilisations corporelles en cours et acomptes versés.

A la clôture de l'exercice 20X0, le subside reçu (125.000 euros) est donc supérieur au montant de l'investissement comptabilisé (120.000 euros). Toutefois, lorsque la totalité du subside sera reçue (500.000 euros) et la totalité de l'investissement réalisée (800.000 euros), le subside ne représentera que 62,5 % de la valeur d'acquisition de l'immobilisation pour laquelle il a été obtenu (l'immeuble).

4. Dans le respect de la définition des amortissements en fonction de la durée d'utilité ou d'utilisation probable des immobilisations[6], l'entreprise a le choix d'amortir la partie déjà facturée des travaux dès sa comptabilisation en compte 27 ou d'amortir globalement l'immeuble une fois achevé.[7] De l'avis de la Commission, si l'entreprise opte pour l'amortissement immédiat, il s'indique qu'elle y fasse mention dans l'annexe de manière appropriée, notamment parmi ses règles d'évaluation.[8]

Par hypothèse, lors de la clôture de l'exercice 20X0, l'entreprise opte pour l'amortissement immédiat des travaux déjà facturés (120.000 euros) sur une durée de 33 ans, soit à concurrence de 3.636 euros.

5. Conformément à l'article 95, § 2, VI., alinéa 2, de l'AR C.Soc.,

> « [Les subsides en capital] font l'objet d'une réduction échelonnée, par imputation à la rubrique 'IV. C. Autres produits financiers', au rythme de la prise en charge des amortissements afférents aux immobilisations pour l'acquisition desquelles ils ont été obtenus [...] ».

De l'avis de la Commission, l'entreprise doit prendre en résultat le subside au rythme de la prise en charge des amortissements, soit sur une durée de 33 ans, mais également en proportion de ce que représente le montant comptabilisé en compte 27 par rapport à l'investissement total, soit 15 % (120.000 divisés par 800.000).

Lors de la clôture de l'exercice 20X0, l'entreprise doit donc prendre en résultat le subside à concurrence de 568 euros (3.788 euros [= 125.000 euros divisés par 33 ans] multipliés par 15 %).

6. L'avis de la Commission repose sur les motifs suivants :

- L'article 95, § 2, VI., alinéa 2, de l'AR C.Soc., prévoit expressément que le subside doit être pris en résultat au rythme de la prise en charge des amortissements afférents à l'immobilisation pour l'acquisition de laquelle il a été obtenu. Or en l'espèce, le subside a été octroyé pour l'acquisition de l'immeuble, une immobilisation d'une valeur de 800.000 euros, et non pour l'acquisition d'une immobilisation en cours d'une valeur de 120.000 euros.

- La ratio legis de cette disposition montre que la prise en résultat progressive du subside ne peut excéder le montant des amortissements actés sur l'immobilisation pour l'acquisition de laquelle il a été obtenu.

  Sous le régime de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, cette « réduction progressive [se faisait], selon un plan approprié, par imputation au compte de résultats, en déduction explicite [...] des amortissements afférents aux

immobilisations pour l'acquisition desquelles [les subsides] ont été obtenus [...] »[9] (nous soulignons).

L'arrêté royal du 12 septembre 1983 modifiant l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises qui a introduit le régime actuel[10], n'a pas entendu supprimer cette limitation mais préciser que « les subsides en capital sont dorénavant imputés aux résultats financiers, à l'instar des subsides en intérêts. »[11].

- La prise en résultat proportionnelle permet aux comptes annuels de l'exercice 20X0 de donner « une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de [l'entreprise] »[12] et de respecter les principes de matching[13] et de prudence[14].

Si la prise en résultat du subside ne se faisait pas proportionnellement, elle excéderait le montant de l'amortissement acté :

Prise en résultat du subside : 3.788 euros (= 125.000 euros / 33 ans) - Amortissement du montant comptabilisé en compte 27 : 3.636 euros (= 120.000 euros / 33 ans)
Résultat : 152 euros

Or, comme vu supra, le subside ne représentera que 62,5 % du montant total de l'investissement de sorte que l'amortissement acté sur l'immeuble devrait en règle compenser la prise en résultat du subside.

En effet, si l'entreprise prend proportionnellement en résultat le subside, elle obtient le résultat suivant :

Prise en résultat du subside : 568 euros (= [125.000 euros / 33 ans] * 15 %) - Amortissement du montant comptabilisé en compte 27 : 3.636 euros (= 120.000 euros / 33 ans)
Résultat : - 3.068 euros

Par ailleurs, si l'entreprise achève l'immeuble en 20X1, elle procédera aux écritures suivantes :

a. Lors de l'achèvement des travaux, facturation du solde des travaux[15]

2210	Constructions – valeur d'acquisition			680.000	
	à	440	Fournisseurs		680.000

b. Transfert de l'immobilisation corporelle en cours et de l'amortissement acté

2210	Constructions – valeur d'acquisition			120.000	
279	Immobilisations corporelles en cours – amortissements actés			3.636	
	à	270	Immobilisations corporelles en cours – valeur d'acquisition		120.000
		2219	Constructions – amortissements actés		3.636

---

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 25 août 2017 sur le site de la CNC.

2 Le droit à l'obtention des subsides VIPA étant un droit éventuel, l'entreprise ne peut comptabiliser aucune créance éventuelle relative aux subsides à recevoir (avis CNC 2009/3 - Traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années).

3 Pour la facilité de l'exposé, nous n'appliquons ni pro rata temporis la prise en résultat du subside et l'amortissement de l'immobilisation, ni la ventilation entre subsides en capital et impôts différés.

4 Avis CNC 2011/13 – Subsides des pouvoirs publics.

5 Avis CNC 2009/3 – Traitement comptable des subsides en capital dont l'octroi et/ou le paiement sont échelonnés sur plusieurs années.

6 AR C.Soc., art. 45, al. 1er.

7 Arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé, M.B., 29 septembre 1983, Annexe, Chapitre I, Bilan, note de bas de page 6 ; Arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations, M.B., 30 décembre 2003, Annexe, Section I, note de bas de page 6.

8 AR C.Soc., art. 28, § 1er.

9 Arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, M.B., 19 octobre 1976, p. 13470, spéc. p. 13498, Annexe, Chapitre II, Section I, VI. Subsides reçus en capital.

10 Réduction échelonnée des subsides, par imputation à la rubrique 'IV.C. Autres produits financiers', au rythme de la prise en charge des amortissements afférents aux immobilisations pour l'acquisition desquelles ils ont été obtenus.

11 Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 12 septembre 1983 modifiant l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, M.B., 29 septembre 1983, p. 11893, spéc. p. 11906.

12 AR C.Soc., art. 24, al. 1er.

13 AR C.Soc., art. 33.

14 AR C.Soc., art. 32.

15 Par facilité, il est fait abstraction des aspects TVA.