# Avis CNC 138-1 - Frais de recherche et de développement

Aux termes de l'arrêté du 8 octobre 1976, les frais de recherche et de développement susceptibles d'être portés à l'actif au titre d'immobilisations incorporelles sont les frais de recherche, de fabrication et de mise au point de prototypes, de produits, d'inventions et de savoir-faire, utiles aux activités futures de l'entreprise.

Ces frais de recherche et de développement ne peuvent être portés à l'actif 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 l'entreprise[1].

S'ils sont portés à l'actif, ces frais doivent faire l'objet d'amortissements selon les règles habituelles[2]. Si cet amortissement est réparti sur une durée supérieure à cinq ans, il doit en être justifié dans l'annexe[3].

Il résulte de ces textes que, lorsqu'une entreprise effectue des recherches ou des essais, et expose à cet effet des frais (rémunérations et salaires - utilisation d'équipements - services et biens divers, etc.), ces frais sont, en principe, imputés au compte de résultats de l'exercice au cours duquel ils sont exposés, et pris en charge par la rubrique correspondant à leur nature.

Lorsque, pour tout ou partie de ces frais, sont réunies les conditions prévues par l'arrêté pour leur inscription à l'actif et dès lors pour leur prise en charge échelonnée par la voie d'amortissements, leur transfert à l'actif est opéré dans un stade ultérieur par le biais de la rubrique I.C. du compte de résultats «Production immobilisée».

Toutefois, si, en vue ou dans le cadre de la recherche, des immobilisations corporelles (immeubles, laboratoires, équipements, etc.) sont acquises par l'entreprise, celles-ci doivent, conformément aux règles habituelles, être portées directement au compte d'actif approprié sous les immobilisations corporelles, et leur coût doit faire l'objet d'une prise en charge échelonnée par la voie d'amortissements.

Frais de recherche et de développements subsidiés

Il est fréquent que les frais de recherche et de développement fassent l'objet de subsides octroyés par les pouvoirs publics. En Belgique, ces subsides sont généralement accordés soit par l'Institut pour l'Encouragement de la Recherche Scientifique dans l'Industrie ou l'Agriculture (I.R.S.I.A.), soit par l'Etat en vertu de diverses dispositions légales[4] ou en vertu d'un contrat de recherche conclu par le Ministre ayant la politique scientifique dans ses attributions.

Les conditions d'octroi de ces subsides diffèrent selon le régime légal dans le cadre duquel ils sont octroyés et selon les dispositions particulières qui les régissent. Leur mode de comptabilisation devra tenir compte de ces conditions mises à leur octroi comme d'ailleurs de leur nature.

De façon générale la comptabilisation des subsides sera parallèle à la comptabilisation des charges ou de biens auxquels ils sont afférents. Il en résulte que dans la mesure où les frais de recherche et de développement sont enregistrés au titre de charges, d'exploitation de l'exercice au cours duquel ils sont exposés, les subsides y afférents doivent être portés au titre de produits d'exploitation relatifs à ce même exercice, sous la rubrique «Autres produits d'exploitation»[5].

En revanche, s'il s'agit de subsides en capital ou en intérêts relatifs à l'acquisition par l'entreprise d'immobilisations corporelles portées à l'actif, ils seront, conformément aux règles habituelles consacrées par l'arrêté royal du 8 octobre 1976, portés dans le premier cas, au passif au poste «Subsides en capital» pour être ensuite imputés aux «Autres produits financiers» au rythme de la prise en charge des amortissements afférents auxdites immobilisations, et, dans le second cas, directement à ce poste «Autres produits financiers».

De ce fait, le rapprochement est assuré entre les produits, d'une part, et les coûts auxquels ces produits sont afférents, d'autre part (matching principle).

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 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.

Quant au moment à partir duquel les subsides obtenus sont à traduire en tant que tels dans la comptabilité et les comptes annuels de l'entreprise, on se référera aux avis publiés par la Commission sous le numéro 125.

Les avances obtenues sur subsides, avant que ceux-ci puissent être considérés comme acquis, sont portées au passif au titre d'avances reçues.

Dans certains cas, le montant du subside reçu est stipulé remboursable, pour tout ou partie, voire à concurrence du double du montant reçu, dans l'hypothèse où les frais de recherche et de développement engagés déboucheraient sur la réalisation d'un chiffre d'affaires ou d'un bénéfice.

S'agissant de sommes qui ne sont dues qu'en cas de réalisation d'une condition suspensive, il y a lieu de considérer qu'aussi longtemps que cette condition ne se trouve pas réalisée, il n'y a pas lieu d'acter au passif une dette ni une provision en considération de cette éventualité. Une mention appropriée dans l'annexe s'imposera en vertu de l'article 14 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976[6]. En revanche, lorsque la condition se réalise, il y a lieu d'acter à due concurrence la naissance de la charge de décaissement correspondante.

Ce faisant, le rapprochement des charges et des produits (matching principle) est assuré tant au moment où les frais de recherche sont exposés qu'au moment où la réalisation de recettes ou de bénéfices dérivés permet de couvrir la charge qui naît de cette réalisation.

Les recherches effectuées dans les entreprises et qui sont subsidiées par les pouvoirs publics sont, pour une part importante, effectuées en exécution d'un programme de recherches agréé par l'Institut pour l'Encouragement et la Recherche Scientifique dans l'Industrie et l'Agriculture (I.R.S.I.A.) et subsidié par lui à concurrence d'une fraction déterminée des différents éléments constitutifs du coût de la recherche (salaires et rémunérations, coût d'utilisation des installations, services et biens divers, achat de matériel, etc.).

La convention-type prévoit que les machines et appareillages achetés dans le cadre de la recherche deviennent propriété exclusive de l'I.R.S.I.A. à concurrence de l'intervention totale de l'Institut dans le projet et que, dans l'hypothèse où le coût de ces appareils dépasse le montant de cette intervention totale, un accord particulier détermine la part respective de propriété de l'I.R.S.I.A. et de l'entreprise.

Les appareillages acquis par l'entreprise dans le cadre de la recherche et qui deviennent, aux termes de cette clause, propriété de l'I.R.S.I.A. font partie du patrimoine de ce dernier et font l'objet dans ses comptes d'un enregistrement au titre d'immobilisations corporelles et d'un amortissement échelonné. Dans ces conditions, la Commission estime que le coût supporté par l'entreprise pour l'acquisition de ces appareillages qui deviennent la propriété de l'I.R.S.I.A. mais dont l'entreprise a la jouissance dans le cadre du programme de recherche, doit être traité comme le coût d'un service externe presté par un tiers et imputé dès lors à la rubrique «Services et biens divers», tandis que l'intervention de l'I.R.S.I.A., y compris pour la fraction qui correspond à ces appareillages, sera imputée, comme il est rappelé ci-dessus, sous la rubrique «Autres produits d'exploitation»[7].

Dans l'hypothèse où le coût d'achat de l'appareillage excéderait le montant total de l'intervention de l'I.R.S.I.A. dans le projet en cause[8] et où l'entreprise deviendrait, par application d'une clause particulière, copropriétaire de cet appareillage, cette quote-part de copropriété est portée à l'actif sous les immobilisations corporelles et non au titre de frais de recherche et de développement, sous les immobilisations incorporelles.

---

1 Art 25, alinéa 1er

2 Art 28, § 2, alinéas 1er et 2

3 Art 28, § 2, alinéa 4

4 Loi du 17 juillet 1959 instaurant et coordonnant des mesures en vue de favoriser l'expansion économique et la création d'industries nouvelles (article 3, a, alinéa 4 et article 7). Loi du 30 décembre 1970 sur l'expansion économique (article 7, alinéa 1er, troisième tiret et article 25). Loi du 4 août 1978 de réorientation économique (article 4, littera b).

5 Cf. définition donnée de cette rubrique dans l'arrêté royal du 8 octobre 1976

6 Voir dans le même sens, les avis publiés par la Commission au sujet des obligations participantes conditionnelles (Avis n° 136/1, Bulletin n° 10, avril 1983, p. 20), et au sujet des abandons conditionnels de créances dans le cadre d'un concordat judiciaire (Avis n° 143/1, Bulletin n° 13).

7 Avec mention au point XII.B. ou VII.A. (comptes annuels abrégés)de l'annexe.

8 Cette hypothèse vise le cas où du matériel important serait acquis simultanément pour les besoins de la recherche subsidiée et pour les autres besoins de l'entreprise.