

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2016/16 - Frais de recherche et de développement: modifications introduites par l'arrêté royal du 18 décembre 2015

Avis du 7 septembre 2016¹

I. Introduction

1. Dans le présent avis, la Commission vise à préciser l'impact des modifications susvisées sur le traitement comptable des frais de recherche et de développement exposés au cours des exercices prenant cours après le 31 décembre 2015.

2. Tant le schéma complet que le schéma abrégé des comptes annuels prévoit à l'actif du bilan le poste III. *Immobilisations incorporelles*. Par immobilisations incorporelles il y a lieu d'entendre les ressources de nature incorporelle destinées à être affectées durablement à l'activité de l'entreprise susceptibles de générer des futurs avantages économiques pour l'entreprise. Les principes généraux en matière d'immobilisations incorporelles et leur traitement comptable sont exposés en détail dans l'avis CNC 2012/13 - Le traitement comptable des immobilisations incorporelles.

3. L'arrêté royal du 18 décembre 2015 transposant la Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil² a modifié sur plusieurs points le schéma du bilan et la subdivision de la rubrique *Immobilisations incorporelles*. En vertu des nouvelles dispositions légales et en particulier des nouveaux schémas du bilan repris en annexe à la directive, les frais de recherche ne peuvent plus figurer au bilan.³ Dorénavant,⁴ seuls les frais de développement peuvent être portés à l'actif du bilan.

La Commission constate que le Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 18 décembre 2015 propose une méthode de comptabilisation pour les frais de recherche engagés au cours d'un exercice débutant au plus tôt le 1^{er} janvier 2016 qui, avant la transposition de la Directive, répondaient aux conditions permettant leur reprise parmi les immobilisations incorporelles.⁵

¹ Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 30 mai 2016 sur le site de la CNC.

² MB, 30 décembre 2015.

³ Voir l'annexe à la directive 2013/34/UE relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil.

⁴ C'est-à-dire, pour les exercices prenant cours après le 31 décembre 2015.

⁵ En ce qui concerne les nouveaux frais de recherche engagés au cours d'un exercice débutant au plus tôt le 1^{er} janvier 2016 qui, avant la transposition de la Directive, répondaient aux conditions permettant leur reprise parmi les immobilisations incorporelles, le Rapport au Roi précédant l'AR du 18 décembre 2015 mentionne que leur comptabilisation parmi les immobilisations incorporelles reste autorisée, pour autant qu'ils soient amortis immédiatement et intégralement

La Commission tient à souligner à cet égard qu'il ne s'agit pas de porter à l'actif, au titre de frais de recherche, les dépenses qui auparavant ne répondaient pas aux conditions d'activation arrêtées par la définition des immobilisations corporelles reprise ci-dessous (sous le point 5)⁶.

4. L'arrêté royal précité introduit également une modification en ce qui concerne les amortissements de frais de développement portés à l'actif.⁷

II. Principes généraux régissant l'activation et l'évaluation d'immobilisations incorporelles

5. Les frais de recherche et de développement sont qualifiés d'immobilisations incorporelles s'ils répondent à certaines conditions. Dans son avis CNC 2012/13 - Le traitement comptable des immobilisations incorporelles, la Commission a précisé que ces immobilisations doivent être identifiables et doivent générer des avantages économiques futurs. Elles doivent en outre être soumises au contrôle de l'entité concernée. Sont dès lors seuls susceptibles d'être portés à l'actif, les frais dont le caractère d'investissement est clairement établi. Il s'ensuit que, de l'avis de la Commission, l'organe d'administration doit, avant l'activation des frais, examiner s'il est satisfait simultanément aux critères suivants:

- en premier lieu, l'utilité du produit ou du processus pour l'entreprise doit être démontrée. En d'autres termes, il doit contribuer à la réalisation de l'objet social de l'entreprise ou à l'amélioration de la position concurrentielle de celle-ci;
- le produit ou le processus doit être défini avec précision et être individualisé;
- les charges engagées doivent être mises en relation avec le projet et doivent pouvoir être déterminées séparément;
- la praticabilité technique du produit ou du processus doit être démontrée;
- la faisabilité financière doit en être démontrée ; elle implique que la direction de l'entreprise dégage à cette fin les moyens suffisants ou que ceux-ci soient disponibles dans un délai raisonnable pour l'achèvement du projet.

Si ces conditions ne sont pas remplies, le caractère d'investissement n'est pas certain et les frais ne peuvent pas être portés à l'actif.

dans l'exercice au cours duquel ils ont été portés à l'actif, évitant de la sorte que ces montants figurent au bilan des comptes annuels. Ce traitement comptable permet d'écarter l'effet fiscal défavorable engendré par l'interdiction imposée par la Directive de reprendre les frais de recherche au bilan des comptes annuels. Lorsque cette méthode est appliquée, ils pourront continuer à bénéficier de la déduction pour investissement visée aux articles 69 à 77 et 201 du Code des Impôts sur les revenus 1992 ou du crédit d'impôt pour investissement prévus par les articles 289^{quater} à 289^{novies} du même code. En effet, les dispositions de l'article 63 du code précité imposent que les investissements en recherche soient amortis en 3 ans minimum, de sorte que l'exclusion prévue par l'article 75, 4°, du même code ne leur est pas applicable.

⁶ En effet, la définition d'immobilisation incorporelle n'a pas été modifiée à l'occasion de la transposition de la directive 2013/34/UE.

⁷ En vertu de l'article 12.11, alinéa 2 de la directive 2013/34/UE, la durée maximale des amortissements admise par un Etat membre ne peut pas être inférieure à cinq ans et ne peut pas dépasser dix ans.

III. Frais de recherche engagés au cours de l'exercice débutant après le 31 décembre 2015

A. *Champ d'application*

6. Les frais engagés au cours de l'exercice débutant au 1^{er} janvier 2016 ou après cette date, sont soumis à la condition prévue dans la Directive 2013/34/UE (voir *supra*) stipulant que les frais de recherche ne peuvent plus être repris au bilan. L'arrêté royal du 18 décembre 2015 modifie en conséquence le contenu de la rubrique immobilisations incorporelles dans ce sens.

7. Il faut entendre par « recherche » tout travail original systématiquement conduit dans l'espoir d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles.⁸

8. L'AR du 18 décembre 2015 précité n'a toutefois pas modifié le régime en matière d'activation des frais de développement.⁹ La notion de « développement » est définie comme la mise en œuvre concrète de conceptions ou d'études pour la production de matériaux, d'appareils, de produits, de procédés, de systèmes ou de services nouveaux ou considérablement améliorés, en application de découvertes réalisées ou de connaissances acquises, avant le commencement d'une production commercialisable.

B. *Orientations relatives à la différence entre recherche et développement*

9. En plus de se conformer aux dispositions générales en matière de comptabilisation et d'évaluation initiale d'une immobilisation incorporelle, une entreprise applique à toutes les immobilisations incorporelles générées en interne les dispositions et les commentaires ci-dessous.¹⁰

10. Pour apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne satisfait aux critères de comptabilisation mentionnés ci-dessus, une entreprise classe la création de l'immobilisation dans:

- (a) une phase de recherche;
- (b) une phase de développement.

11. Si une entreprise ne peut pas distinguer la phase de recherche de la phase de développement d'un projet interne visant à créer une immobilisation incorporelle, elle traite la dépense au titre de ce projet comme si elle était encourue uniquement lors de la phase de recherche.

⁸ Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 18 décembre 2015 transposant la Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil.

⁹ En ce qui concerne les frais de développement, la Belgique continue donc à utiliser l'option ouverte par l'article 12.11, alinéa 3 de la directive, qui autorise les Etats membres de permettre aux entreprises d'inscrire leurs frais de développement à l'actif.

¹⁰ Voir la norme IAS 38, § 52 et suiv.

1. Phase de recherche

12. Exemples d'activités dans la phase de recherche:

- (a) les activités visant à obtenir de nouvelles connaissances;
- (b) la recherche d'applications de résultats de la recherche ou d'autres connaissances ainsi que leur évaluation et le choix retenu *in fine*;
- (c) la recherche d'autres matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services; et
- (d) la formulation, la conception, l'évaluation et le choix final retenu d'autres possibilités de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.

2. Phase de développement

13. Une immobilisation incorporelle ne peut être considérée comme étant en phase de développement que si, et seulement si, une entreprise peut démontrer tout ce qui suit:

- (a) la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente;
- (b) son intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de la mettre en service ou de la vendre;
- (c) sa capacité à mettre en service ou à vendre l'immobilisation incorporelle;
- (d) la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables. L'entreprise doit démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité;
- (e) la disponibilité de ressources techniques, financières et autres, appropriées pour achever le développement et mettre en service ou vendre l'immobilisation incorporelle;
- (f) sa capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

14. La phase de développement d'un projet se situe à un stade plus avancé que la phase de recherche.

15. Exemples d'activités dans la phase de développement:

- (a) la conception, la construction et les tests de préproduction ou de préutilisation de modèles et prototypes;
- (b) la conception d'outils, de gabarits, moules et matrices impliquant une technologie nouvelle;
- (c) la conception, la construction et l'exploitation d'une unité pilote qui n'est pas à une échelle permettant une production commerciale dans des conditions économiques; et
- (d) la conception, la construction et les tests pour la solution choisie pour d'autres matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.

16. La disponibilité des ressources nécessaires à l'achèvement, l'utilisation et l'obtention des avantages d'une immobilisation incorporelle peut être démontrée, par exemple, par un plan

d'activité indiquant les ressources techniques, financières et autres nécessaires et la capacité de l'entreprise à mobiliser ces ressources. Dans certains cas, une entreprise démontre la disponibilité de financements externes en obtenant d'un prêteur l'indication qu'il est disposé à financer le plan.

17. Les systèmes de détermination des coûts d'une entreprise permettent souvent d'évaluer de façon fiable le coût pour générer une immobilisation incorporelle en interne, tels que les salaires et autres dépenses encourues afin d'obtenir des droits de reproduction ou des licences ou pour développer des logiciels.

C. Mentions dans l'annexe

18. Dans le schéma complet (C 6.2.2), les entreprises doivent mentionner en détail les frais de recherche et de développement qui sont portés à l'actif. Ces sociétés sont en outre soumises à l'obligation d'inclure dans leur rapport de gestion des données relatives aux travaux dans le domaine de la recherche et du développement (voir la page 49 du schéma complet ; obligation découlant de l'article 96, § 1^{er}, 4° du C.Soc. et de l'article 100, 6° du C.Soc.).

19. Le schéma abrégé (A 6.1.1) donne un aperçu global des immobilisations incorporelles comptabilisées sous le compte 21 *Immobilisations corporelles*. Les petites sociétés ne sont pas tenues de présenter une ventilation des immobilisations corporelles. Les frais de recherche et de développement, comptabilisés sur le compte 210 *Frais de recherche et de développement*, ne peuvent, par conséquent, pas être identifiés dans les comptes annuels publiés. Les sociétés qui établissent leurs comptes annuels selon le schéma abrégé doivent mentionner dans l'annexe le montant des frais de recherche et de développement repris sous les immobilisations corporelles (article 60 de l'arrêté royal portant exécution du Code des sociétés). En ce qui concerne les frais de recherche et de développement qui ont été directement pris en charge, les petites sociétés ne sont soumises à aucune obligation similaire à celle prévue à l'article 96, § 1^{er}, 4° du C.Soc. et à l'article 100, 6° du C.Soc.

20. En cas de recours à la méthode de comptabilisation décrite dans le Rapport au Roi précité (cf. note de bas de page 5 du présent avis), la Commission est d'avis, bien que l'arrêté royal ne prévoit aucune obligation explicite à ce sujet, qu'il s'indique tout particulièrement de mentionner de manière distincte la valeur d'acquisition et l'amortissement acté dans l'annexe, afin de clarifier le lien entre les montants comptabilisés (valeur d'acquisition - amortissement acté) et leur présentation dans les comptes annuels.

La Commission tient enfin à rappeler que l'annexe relative aux impôts (C 6.13) doit mentionner, le cas échéant, les montants afférents aux différences entre le bénéfice comptable et le bénéfice imposable d'une part, et les latences d'impôts d'autre part.

D. Disposition transitoire

21. L'article 57 de l'arrêté royal du 18 décembre 2015 prévoit également une disposition transitoire autorisant les sociétés qui ont déjà portées les frais de recherche à l'actif sans les avoir amortis avant l'entrée en vigueur de l'arrêté, de les maintenir à l'actif, sous les immobilisations incorporelles.¹¹ Ceci implique que les frais de recherche qui ont été engagés au cours d'un exercice ayant pris cours avant le 1^{er} janvier 2016 restent soumis au régime précédent.

22. De l'avis de la Commission, la nouvelle disposition légale ne permet pas de s'appuyer sur la modification de la loi pour procéder à la prise en charge de l'intégralité de la valeur comptable des frais de recherche antérieurement portés à l'actif au cours du premier exercice soumis à la nouvelle disposition légale en matière de frais de recherche. Les règles d'évaluation arrêtées auparavant par l'organe d'administration restent entièrement d'application.

IV. Modification de la durée d'amortissement pour frais de développement

23. L'AR du 18 décembre 2015 précité a également modifié les règles d'amortissement applicables aux frais de développement. Lorsque la durée d'utilisation des frais de développement ne peut pas être estimée de manière fiable, ces actifs sont amortis sur une période maximale qui ne peut pas dépasser dix ans.¹²

¹¹ Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 18 décembre 2015 transposant la Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil.

¹² Article 61, § 1^{er}, dernier alinéa : Cette disposition est la transposition de l'article 12.11 de la directive qui prévoit que, lorsque la durée d'utilisation du goodwill et les frais de développement ne peuvent être estimés de manière fiable, ces actifs sont amortis sur une période maximale fixée par l'Etat membre qui ne peut pas être inférieure à cinq ans et ne peut pas dépasser dix ans. Compte tenu des récents développements sur le plan international, l'article 14 du présent arrêté vise à introduire une durée maximale de dix ans pour l'amortissement des frais de développement et du goodwill.