

Les Frais De Recherche Et Développement

La recherche est une investigation originale conduite systématiquement dans la perspective d'acquérir une compétence et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles.

Le développement est la mise en application de résultats de recherche ou d'autres connaissances acquises, à des projets ou à la conception en vue de la production de matériaux, d'appareils, de produits, de procédés, de style ou de services nouveaux ou fortement améliorés avant le commencement d'une production ou d'une utilisation commerciale.

Les frais de recherche et développement sont donc des dépenses engagées en vue d'aboutir à une immobilisation.

Les traitements prévus par la NCT 20 et l'IAS 09 relatives aux frais de recherche et développement sont similaires. Néanmoins une différence apparaît au niveau du traitement comptable des dépréciations des frais de développements.

Les traitements prévus par la NCT 20 relative aux frais de R & D

I. Classification des activités de recherche et développement

On distingue trois catégories de frais de recherche et développement :

- Les frais de recherche telle que les activités visant à acquérir des connaissances nouvelles...
- Les frais de développement telle que l'évaluation de nouveaux produits ou la conception, la construction de prototypes ou modèles...
- Les frais étroitement associés aux activités de recherche et développement telle que le suivi technique au cours de la première phase de production, contrôle qualité ...

II. Composantes des frais de recherche et développement

1. Principe

Les dépenses de recherche et développement doivent comprendre tous les coûts qui sont directement imputable aux activités de recherche et développement ou qui peuvent être affectés de façon raisonnable à de telles activités.

2. Exemples de coûts de recherche et développement

Les coûts de recherche et développement peuvent comprendre :

- Le coût des matières et services consommés dans la recherche et le développement.
- La rémunération du personnel prenant part directement aux travaux de recherche et développement et les frais connexes.
- Amortissement des matériels et installations utilisés.
- Les frais généraux qui peuvent être imputés au coût.
- Amortissement d'éléments d'actifs incorporels s'ils sont liés à la recherche et au développement.

3. Eléments exclus du coût des dépenses de recherche et développement

Sont exclus du coût des frais de recherche et développement :

- Les frais généraux administratifs ou commerciaux qui ne peuvent être rattachés à la préparation d'un procédé avant d'être utilisé.
- Les déficiences et les pertes d'exploitation initiales.
- Les frais de formation des employés à l'utilisation du procédé.

III. Comptabilisation des frais de recherche et développement

1. Conditions générales d'inscription à l'actif

La NCT 20 distingue deux conditions nécessaires pour qu'un élément soit inscrit en actif :

- Il est probable qu'il donnera lieu à des avantages économiques futurs
- Il peut être mesuré de façon fiable

De cette définition on peut conclure que :

L'activité de recherche a une nature telle qu'il n'est pas certain que des avantages futurs se réaliseront à la suite des dépenses de recherche. Donc les dépenses de recherche sont comptabilisées dans les charges de l'exercice.

L'activité de développement constitue une phase plus avancée que celle de la recherche où on peut déterminer dans certains cas la probabilité de recevoir des avantages futurs. Donc les dépenses de développement sont inscrites à l'actif lorsqu'elles répondent à certains critères indiquant qu'il est probable de recevoir des avantages futurs.

2. Les frais de recherche

Les frais de recherche doivent être comptabilisés dans les charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus et ne doivent pas être inscrits à l'actif rétroactivement.

3. Les frais de développement

a. Principe de comptabilisation

Les frais de développement doivent être comptabilisés dans les charges à moins qu'ils ne satisfassent aux conditions de comptabilisation d'un actif suivantes :

b. Conditions de comptabilisation

La NCT 20 impose cinq conditions pour qu'une dépense de développement soit inscrite en actif

1. Le produit ou le procédé est clairement identifié et les coûts imputés à ce produit peuvent être mesurés de façon fiable.
2. La possibilité technique de fabrication du produit est démontrée.
3. L'entreprise a l'intention de produire et commercialiser ou utiliser le nouveau produit ou procédé.
4. L'existence d'un marché pour le produit, ou s'il est utilisé en interne il est démontré son utilité pour l'entreprise.
5. L'existence de ressources suffisantes pour compléter le projet.

c. Montant à comptabiliser en actif

Le montant des dépenses de développement à comptabiliser en actif ne doit pas être supérieur au montant des avantages futurs attendus.

d. Traitement des dépenses de développement inscrites en charges

Les dépenses de développement inscrites en charges ne peuvent plus être capitalisées même si les circonstances justifiant leur inscription en charges n'ont plus cours.

4. Amortissement des frais de développement

a. Mode d'amortissement

Les dépenses de développement doivent être amorties sur les exercices futurs de façon à refléter les avantages économiques futurs que l'entreprise espère en tirer. Pour déterminer ces avantages, l'entreprise doit estimer :

- Les produits ou autres avantages provenant de la vente ou de l'utilisation du produit ou du procédé
- La période au cours de laquelle ce produit ou procédé est censé être vendu ou utilisé

b. Date de départ de l'amortissement

La date de départ de l'amortissement se situe lors de la mise en vente ou du début d'utilisation du produit ou du procédé. L'amortissement ne commence pas donc systématiquement au cours de l'exercice duquel les frais sont portés.

c. Durée maximum d'amortissement

Les dépenses de développement sont normalement amorties sur un délai bref ne dépassant pas les cinq ans.

d. Comptabilisation de l'amortissement

Les amortissements de frais développement sont inscrits en charges au compte « 68 dotations aux amortissements et aux provisions », cet amortissement peut être comptabilisé dans le coût d'un actif.

5. Dépréciation des frais de développement

a. Les cas de dépréciation des frais de développement

La norme distingue deux cas de dépréciation des frais de développement :

- Lorsque le solde non amorti des dépenses de développement ajouté aux frais de développement restant à engager, aux coûts de production et aux coûts des ventes et administratifs liés à la commercialisation du produit sera supérieur aux avantages économiques futurs.
- Lorsque les conditions de comptabilisation des dépenses de développement en actif ne sont plus satisfaites.

b. Constatation des dépréciations

Lorsque le solde non amorti sera inférieur au montant des avantages économiques futurs, la différence doit faire l'objet d'une dépréciation, la norme propose deux traitements :

- Si la réduction est jugée réversible : on doit constater une provision pour dépréciation
- Si la réduction est jugée irréversible : on doit constater une charge en réduisant la valeur brute des dépenses de développement.

Lorsqu'une des conditions de comptabilisation n'est plus satisfaite, le solde non amorti des dépenses de développement doit être passé en perte.

c. Examen de la méthode d'amortissement

A la fin de chaque exercice, l'entreprise doit examiner la méthode d'amortissement. En cas de modification de la méthode d'amortissement, cette modification ne doit pas être de façon rétroactive, elle est traitée comme un changement d'estimation.

6. Les travaux de recherche et développement sous contrat avec des tiers

Le traitement des coûts relatifs à des dépenses de recherche et développement sous contrat avec des tiers dépend du fait de savoir si les risques et avantages qui leurs sont associées sont ou non transférés :

Si les avantages et risques sont ou seront transférés aux tiers : le traitement de ces frais est exclu du champ d'application de cette norme. Ils doivent être comptabilisés par l'entreprise prestataire :

- Soit comme des stocks.
- Soit comme des prestations réalisées dans le cadre de contrats de longue durée.

En revanche l'entreprise bénéficiaire de ces travaux les comptabilise conformément aux principes régissant les activités de recherche et développement.

Si les avantages et risques ne sont pas transférés : ces travaux seront comptabilisés conformément aux dispositions de cette norme.

7. Les frais d'exploration et de développement de gisement de pétrole, de gaz et de minerais dans les industries extractives

Ces frais sont exclus du champ d'application de cette norme. Ils sont portés généralement en immobilisation en cours. Néanmoins les autres frais de recherche et développement engagés par ce type d'entreprise sont comptabilisés selon les règles applicables aux dépenses de recherche et développement.

IV. Les informations à fournir

Les informations suivantes doivent être fournies si elles sont pertinentes :

1. Les méthodes comptables adoptées pour les dépenses de recherche et développement.
2. Le montant des dépenses de recherche et développement porté en charges de l'exercice.
3. Les méthodes d'amortissement retenues.
4. Les durées de vie et les taux d'amortissements utilisés.
5. Un rapprochement du solde des dépenses de développement non amorties en début et en fin d'exercice montrant :
 - Les dépenses de développement inscrites à l'actif conformément aux conditions prescrites dans le § 21.
 - Les dépenses de développement constatées en charges conformément aux § 26 et 36.
 - Les dépenses de développement affectées à d'autres comptes d'actifs.

Les traitements prévus par l'IAS 09 relative aux frais de R & D

L'IAS 09 prévoit un traitement comparable à celui de la NCT 20 relative aux dépenses de recherche et développement, néanmoins il existe certaines différences :

Tout d'abord, au niveau des composantes des frais de recherche et développement, l'IAS 09 n'exclut que le premier point à savoir les frais généraux administratifs et commerciaux, du coût des dépenses de recherche et développement, toutefois les deux derniers points à savoir les déficiences et pertes d'exploitations initiales, et les frais de formation des employés à l'utilisation de l'actif, ont été cités par l'IAS 38 dans son paragraphe 55 réservé aux éléments exclus du coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne.

Ensuite, au niveau de la dépréciation des dépenses de recherche et développement, l'IAS 09 prévoit la constatation d'une charge par le biais d'une réduction de valeur.

L'IAS 09 prévoit en plus le cas de reprise de la dépréciation. En effet au cas où les circonstances qui ont conduit à la dépréciation des dépenses de développement n'existent plus, on doit reprendre le montant passé en charges. Ce montant doit être déduit du montant qui aurait été comptabilisé en amortissement si la dépréciation ou la sortie d'actif n'avait pas eu lieu. Le montant repris doit être comptabilisé en diminution des frais de développement comptabilisés en charges de l'exercice.

Enfin, au niveau des informations à fournir, l'IAS 09 ajoute dans le point e- la note suivante :

- Les frais de développement repris selon le § 27.