

La comptabilisation des frais de R&D

En bref...

Des moyens considérables sont alloués par les autorités publiques aux efforts de recherche à tous les niveaux : l'État et ses différents agences et établissements publics, collectivités territoriales, universités, etc. Les connaissances ainsi acquises par des organismes publics, protégées par un brevet ou non, font partie du patrimoine immatériel public. L'exploitation de ces nouveaux savoirs est un gage de progrès économique, social et culturel futur du pays.

Les efforts financiers fournis en matière de recherche sont encore faiblement identifiables au niveau des états financiers des organismes publics. Le plus souvent, les dépenses affectées aux activités de recherche et développement sont comptabilisées en charges. Dans bien des cas, seuls les frais de dépôt des brevets font l'objet d'une comptabilisation en immobilisation au bilan de l'organisme de recherche. Les actifs incorporels liés aux investissements en matière de recherche ne représentent donc qu'une infime partie d'investissement.

Pourtant, les règles comptables autorisent, sous certaines

conditions, l'immobilisation des dépenses de recherche et de développement. Une meilleure prise en compte de ces dépenses dans les états financiers permettrait de rendre compte plus fidèlement des investissements réalisés et d'assurer un meilleur suivi dans le temps.

L'objectif de la présente fiche est d'exposer les grandes lignes des règles comptables applicables en matière de dépenses de « recherche et développement » pour les organismes concernés. Si les textes de référence spécifiant les règles comptables varient selon la nature de l'organisme public (État, collectivité territoriale, établissement public, etc.), les règles spécifiques applicables aux dépenses de recherche et développement ne sont pas contradictoires et se rapprochent d'ailleurs beaucoup des normes comptables en vigueur dans le secteur privé.

Cette fiche fait appel à des concepts développés dans la fiche « la comptabilisation des actifs immatériels : enjeux et applications », notamment concernant la définition d'un actif immatériel d'un point de vue comptable.



INTRODUCTION

On entend par « frais de recherche et de développement » (ci-après R&D), les dépenses correspondant à l'effort financier et humain réalisé par un organisme public en matière de recherche scientifique, ou technique, et de développement. Les projets de R&D aboutissent généralement à des actifs immatériels (voir encadré ci-contre). La présente fiche détaille les critères d'immobilisation devant être réunis pour pouvoir comptabiliser ces dépenses au bilan des états financiers ainsi que les procédures à mettre en place pour en assurer le suivi.

Nous ne traitons dans cette fiche que des dépenses réalisées dans ce domaine par l'organisme pour son compte propre. Les dépenses de R&D réalisées pour le compte d'un tiers sont toujours comptabilisées en charges de l'exercice, en contrepartie, le cas échéant, du revenu généré par cette activité (produit).

Définition d'un actif immatériel

Un actif immatériel est un élément identifiable du patrimoine, sans substance physique, ayant une valeur économique pour l'entité.

Cette valeur économique peut se traduire par :

- des flux de trésorerie futurs (par exemple licence de brevets) ;
- un potentiel de service se traduisant par une utilité sociale dont l'État dans son ensemble peut bénéficier.

Remarquons que cette valeur économique peut bénéficier directement à l'entité en question ou à toute autre entité publique.

Un actif immatériel sera comptabilisé au bilan d'un organisme public s'il respecte les critères de comptabilisation. Un de ces critères stipule que l'entité doit « contrôler » l'actif. Ce pouvoir de contrôle s'apprécie en fonction des conditions d'utilisation du bien (pouvoir de décision sur l'utilisation, responsabilités, charges et risques liés à ce pouvoir).

Les règles comptables applicables aux dépenses de R&D

Les documents de référence relatifs à la comptabilisation des dépenses de R&D sont variables selon la nature de l'organisme public. Pour l'État, y compris les services, établissements ou institutions d'État non dotés de la personnalité juridique, il s'agit des « normes comptables de l'État » (NCE) et plus précisément la norme n° 5 sur les immobilisations incorporelles. Le traitement des dépenses de R&D est explicité dans la partie de la norme intitulée « immobilisations générées en interne ».

Les établissements publics se réfèrent au recueil des normes comptables ad hoc. Les collectivités

territoriales, les établissements de santé, etc. doivent quant à eux se référer aux instructions codificatrices qui leurs sont spécifiques.

Ces différentes instructions sont convergentes sur les critères de comptabilisation des dépenses de R&D. Elles sont d'ailleurs très proches des règles applicables au secteur privé établies par le Comité de la réglementation comptable (CRC) sur le plan national et par l'*International Accounting standards board* (IASB) sur le plan international.

Le tableau suivant reprend les principales dispositions pour chaque texte de référence :

Texte de référence	Phase	Immobilisation-Charge	Durée d'amortissement
NCE	Recherche	Charge	Non applicable
	Développement	Immobilisation*	Durée d'utilisation prévue
Instructions codificatrices	Recherche	Charge	Non applicable
	Développement	Charge sauf exception	Cinq ans sauf exception
CRC	Recherche	Charge	Non applicable
	Développement	Charge ou immobilisation*	Durée d'utilisation prévue
IASB	Recherche	Charge	Non applicable
	Développement	Immobilisation*	Durée d'utilisation prévue

* Sous respect des critères d'immobilisation.

Déroulement d'un projet de R&D

La comptabilisation des dépenses liées à l'acquisition d'actifs générés en interne, comme c'est le cas pour les dépenses de R&D, doit toujours s'apprécier par rapport à un projet clairement identifié, c'est-à-dire défini dans le temps et avec un budget dédié.

La première étape dans le processus de comptabilisation des frais de R&D doit donc toujours être l'identification des projets de R&D en cours au sein de l'entité publique. Cette identification n'est efficace que si les services en charge de l'établissement des états financiers communiquent activement avec les responsables opérationnels en charge des projets.

Chaque projet ainsi identifié doit faire l'objet d'un suivi dans le temps. Il est d'usage de distinguer la phase de recherche de la phase de développement. Cette distinction est importante car le traitement comptable des dépenses afférentes à ces deux phases est différent comme nous le verrons ci-après.

Phase de recherche

Cette phase correspond aux activités de recherche fondamentale, c'est-à-dire celles qui « concourent à l'analyse des propriétés, des structures, des phénomènes physiques et naturels en vue d'organiser en lois générales, au moyen de schémas explicatifs et de

théories interprétatives, les faits dégagés par cette analyse » (définition donnée par le CRC). Ces travaux sont entrepris soit dans un objectif d'application ultérieure (recherche fondamentale pure), soit pour apporter une construction théorique à la résolution de problèmes techniques (recherche fondamentale orientée).

Exemples :

- les activités visant à obtenir de nouvelles connaissances ;
- la recherche, l'évaluation et la sélection finale d'applications éventuelles de résultats de recherche ou d'autres connaissances ;
- la recherche de solutions alternatives pour les matières, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services ;
- la formulation, la conception, l'évaluation et le choix final d'autres possibilités d'utilisation de matériaux, dispositifs, produits, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.

Il n'existe aucune garantie qu'une phase de recherche aboutisse à des applications concrètes dont pourra bénéficier l'organisme de recherche. Compte tenu de cette incertitude pesant sur les retours futurs, il est généralement admis que le critère de comptabilisation d'un actif n'est pas rempli. Par conséquent, toutes les dépenses afférentes à la phase de recherche d'un projet sont comptabilisées en charges.

Phase de développement

Cette phase correspond :

- d'une part, aux activités de développement appelé expérimental qui correspondent à l'ensemble des travaux systématiques, fondés sur des connaissances obtenues par la recherche ou l'expérience pratique, effectués en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux, ou encore leur amélioration substantielle ;
- d'autre part, aux activités de développement appelées antérieurement « recherche appliquée » correspondant aux activités conduites soit pour discerner les applications possibles des résultats d'une recherche fondamentale, soit pour trouver des solutions nouvelles permettant d'atteindre un objectif déterminé choisi à l'avance. Elle implique la prise en compte des connaissances existantes et leur extension dans le but de résoudre des problèmes particuliers.

Exemples :

- la conception, la construction et les tests de pré-production ou de pré-utilisation de modèles et de prototypes ;
- la conception d'outils, gabarits, moules et matrices impliquant une technologie nouvelle ;
- la conception, la construction et l'exploitation d'une usine pilote qui n'est pas d'une échelle permettant une production commerciale dans des conditions économiques ;
- la conception, la construction et les tests pour des matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés ;
- les coûts de développement et de production de sites internet et de logiciels.

Les dépenses afférentes à cette phase de développement sont immobilisables sous la condition de respect d'une série de critères cumulatifs que nous développerons ci-après.

Les critères d'immobilisation des frais de développement

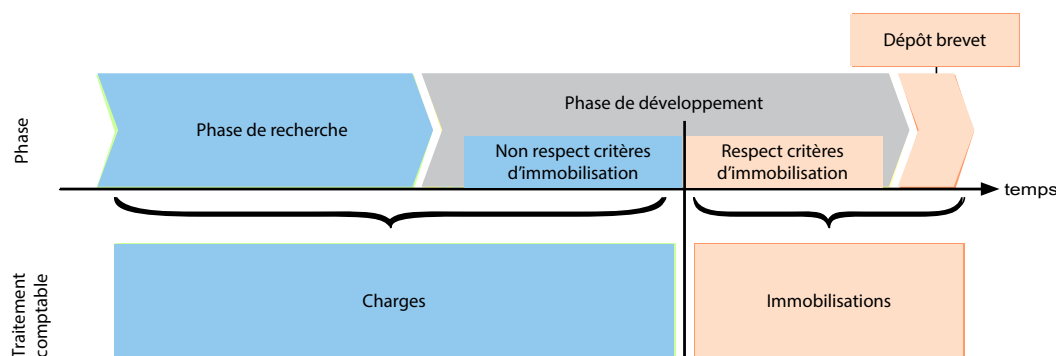
Les dépenses relatives à la phase de développement d'un projet interne peuvent être comptabilisées en immobilisations incorporelles s'il est possible de démontrer que les conditions suivantes sont remplies simultanément :

- le projet a de sérieuses chances de réussite technique car on peut raisonnablement estimer que les objectifs fixés sont réalisables compte tenu des connaissances techniques existantes ;
- l'organisme public a l'intention d'achever le projet et d'utiliser ses résultats ou de mettre ses résultats à la disposition d'autres organismes publics ;
- l'organisme public peut montrer de quelle façon la réalisation du projet générera des avantages économiques futurs ou un potentiel de services sur plusieurs exercices et qu'il en maîtrise les conditions d'utilisation ;
- l'organisme public a la capacité d'utiliser les résultats de la réalisation du projet ;

- l'organisme public dispose des ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour mener à son terme le projet ;
- l'organisme public a la capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au projet au cours de la phase de développement ;
- le total du montant immobilisable est supérieur au seuil d'immobilisation de l'organisme public.

En résumé, les dépenses relatives à la phase de recherche sont toujours considérées comme des charges. Les dépenses relatives à la phase de développement sont considérées comme des charges tant que les critères d'immobilisation ne sont pas respectés. À partir du moment où ces conditions sont remplies, les dépenses de développement sont immobilisables. Les dépenses antérieures à ce moment ne sont pas immobilisables *a posteriori*.

Le schéma suivant synthétise le déroulement des différentes phases d'un projet de R&D avec les traitements comptables associés :



Si on ne peut pas distinguer les phases de recherche et de développement, toutes les dépenses encourues au cours de la réalisation d'un projet sont comptabilisées en charges.

Un traitement comptable approprié des dépenses de R&D demande donc de pouvoir déterminer dans quelle phase se trouve le projet (recherche ou développement) et si les critères d'immobilisation sont respectés. À nouveau, nous insistons sur l'importance d'une communication efficace entre les services financiers et les responsables opérationnels des projets de R&D sans laquelle ce suivi n'est pas possible.

Évaluation initiale de l'actif incorporel

Les immobilisations incorporelles générées en interne, comme les projets de R&D, doivent être évaluées à leur coût de production. Le coût de production d'un bien ou d'un service comprend toutes les dépenses pouvant être directement attribuées, ou affectées sur une

base raisonnable, cohérente et permanente, à la création, la production et la préparation de l'actif en vue de l'utilisation envisagée.

Peuvent notamment être inclus dans la valorisation de l'actif immatériel créé les éléments suivants :

- les rémunérations et autres coûts liés au personnel directement engagé pour générer l'actif ;
- les dépenses au titre des matériaux et services utilisés ou consommés pour générer l'immobilisation incorporelle ;
- toute dépense directement attribuable pour générer l'actif, tels que les droits d'enregistrement relatifs à un droit et l'amortissement des brevets et licences utilisés pour générer l'actif.

Les éléments suivants sont exclus de la valorisation de l'actif immatériel :

- les coûts de vente, coûts administratifs et autres frais généraux à moins que ces dépenses puissent être directement attribuées à la préparation de l'actif en vue de son utilisation ;
- les dépenses au titre de la formation du personnel pour utiliser l'actif.

L'immobilisation des rémunérations et autres dépenses directement attribuables pour générer l'actif doit reposer sur des éléments justificatifs assurant la traçabilité de l'opération. Généralement, cette traçabilité sera assurée par un suivi analytique du projet dans les systèmes de gestion comptable. Ceci démontre l'importance d'identifier les projets de R&D susceptibles de faire l'objet d'une immobilisation en amont de leur lancement pour pouvoir mettre en place les outils de suivi adéquats.

En cours de projet, les dépenses immobilisables doivent être comptabilisées sur le compte #203.1 « *coûts de développement en cours* » par le compte 7321 « *production immobilisée* »*. À l'achèvement du projet, le solde est transféré vers le compte #203.2 « *coûts de développement achevés* ».

Si le projet fait l'objet d'un dépôt de brevet, la fraction non amortie de ces coûts de R&D immobilisée est transférée du compte #203.2 au compte #205 « *brevets créés en interne* » au moment du dépôt et les coûts du dépôt du brevet sont ajoutés au solde de l'actif incorporel.

* Les comptes cités dans cette fiche sont ceux du Plan de comptes de l'État (PCE) applicable à l'État et aux organismes non dotés de la personnalité juridique.

Comptabilisation des coûts de dépôt des brevets

Tous les projets de R&D n'aboutissent pas forcément au dépôt d'un brevet sans que cela n'empêche par ailleurs l'immobilisation des dépenses de la phase de développement du projet en question si les critères sont respectés.

Inversement, dans certains projets, il n'est pas possible de distinguer la phase de recherche et de développement ou encore les critères d'immobilisation ne sont certains qu'à l'achèvement des travaux. Comme ces dépenses ne sont pas immobilisables *a posteriori*, seuls le coût du dépôt est immobilisable dans ce cas (si l'entité décide de protéger le résultat de ces travaux de recherche par un brevet).

Toutes les dépenses directement attribuables au dépôt du brevet sont immobilisables : les frais de dossier et de recherche, les frais d'examen, les frais de délivrance, les taxes de validation, les coûts de traduction, les honoraires de mandataires, la rémunération de l'agent-ingénieur, etc.

La protection du brevet couvre une période de vingt ans moyennant le versement des annuités à l'INPI. Sauf exception (abandon du brevet par exemple), le coût du dépôt est amorti sur vingt ans. En revanche, les annuités versées pour maintenir la protection offerte par le brevet doivent être considérées comme des charges de l'exercice.

Évaluation postérieure de l'actif incorporel

À l'achèvement du projet de R&D, le gestionnaire de l'actif incorporel créé doit définir son plan d'amortissement. D'après les normes comptables de l'État et les normes applicables au secteur privé, la durée d'amortissement retenue doit correspondre à la durée d'utilisation prévue de l'actif. Dans le cas d'un projet de R&D, cette durée peut être difficilement estimable. Si le projet a fait l'objet d'un dépôt

de brevet, la durée d'amortissement retenue sera généralement égale à vingt ans, soit la durée de protection du brevet. Dans tous les cas, il sera vivement conseillé de se rapprocher des équipes projets pour déterminer conjointement la durée d'amortissement optimale à retenir.

Notons que la durée d'amortissement maximale retenue par les instructions codificatrices est de cinq ans. Tout allongement de cette durée d'amortissement au-delà de cette période doit être exceptionnel et dûment justifié. Il sera important de préciser la raison pour laquelle le gestionnaire estime que l'actif fournira des avantages futurs à l'entité au-delà de la période de cinq ans prévue par les textes.

L'amortissement de l'actif incorporel sera mis en œuvre par le débit du compte #68 « dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles » par le crédit du compte #28.032 « amortissements des immobilisations incorporelles – coûts de développement ».

Si, au cours de sa phase de développement, un projet s'avère irréalisable, toutes les dépenses immobilisées doivent être comptabilisées en charges.

Mention en annexe des états financiers

Les règlements comptables obligent le producteur des états financiers à publier dans les annexes des états financiers le montant global des dépenses de recherche et de développement comptabilisées en charge de l'exercice. Cette information doit être présentée par projet en explicitant la nature des recherches réalisées.

L'information donnée dans les annexes sur les activités de R&D constitue un outil de communication de premier plan pour refléter les efforts consentis dans ce domaine.

Comptabilisation des frais de R&D en cas de copropriété

De nombreux projets de recherche sont réalisés en partenariat avec des partenaires privés et publics. Ces types de partenariats font l'objet de conventions qui définissent en amont la quote-part de chaque partenaire dans les résultats de la recherche.

Le décret n°2009-645 du 9 juin 2009 instaure le principe du mandataire unique pour gérer un brevet (généralement l'université ayant accueilli les travaux de recherche), mais laisse à chaque partenaire les droits de propriété comme prévu dans la convention initiale. Cette situation contractuelle peut aboutir à une situation où plusieurs entités ayant participé au financement contrôlent l'actif conjointement.

Dans ce cas, l'actif fait l'objet d'une maîtrise conjointe des conditions de son utilisation, de son potentiel de services et/ou de ses avantages économiques, en vertu d'un accord entre les parties. Le contrôle conjoint se caractérise par le fait que, d'une part, aucune des entités prises individuellement n'est en mesure de maîtriser unilatéralement les conditions d'utilisation, le potentiel de services et/ou les avantages économiques de l'actif, et, d'autre part, les décisions stratégiques financières et opérationnelles relatives à l'actif imposent le consentement des entités partageant le contrôle.

D'après l'avis n°2013-02 du 14 janvier 2013 du CNOCP applicable aux établissements publics nationaux, une immobilisation contrôlée conjointement par plusieurs entités est comptabilisée dans les comptes de chaque entité qui la contrôle à hauteur de sa quote-part de contrôle de l'actif. Cette disposition est confirmée pour les collectivités territoriales notamment dans l'avis n°2013-06 du 25 octobre 2013 du CNOCP.

1/ www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/cnocp/avis/avis_CNOCP/2013/Avis-n-2013-02-Immo-controlees-conjoint.pdf

Documentation

- Les normes comptables de l'État : norme n° 5 « immobilisations incorporelles »
- Le recueil des normes comptables pour les établissements publics : norme n° 5 « Immobilisations incorporelles »
- Site du Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP)
 - Avis n° 2013-02 du 14 janvier 2013 relatif aux immobilisations incorporelles et corporelles contrôlées conjointement par plusieurs entités
 - Avis n° 2013-06 du 25 octobre 2013 relatif aux immobilisations incorporelles et corporelles contrôlées conjointement par plusieurs entités à comptabilité publique relevant du Code général des collectivités territoriales, du Code de l'action sociale et des familles, du Code de la santé publique et du Code de la construction et de l'habitation
- Instruction n°13-0004 du 18 décembre 2012 – Comptabilisation des financements externes des actifs dans les EPN
- Normes comptables internationales (IAS/IFRS) : IAS 38 « immobilisations incorporelles »

■ Directeur de la publication :
Danielle Bourlange

■ Rédacteur : Kristof De Meulder

Licence : CC-BY

Date de publication : janvier 2016

Contact :

Agence du patrimoine immatériel de l'État (APIE)

Atrium - 5 place des Vins-de-France

75573 PARIS Cedex 12

Téléphone : 01 53 44 26 00

Télécopie : 01 53 44 27 39

apie@apie.gouv.fr

www.economie.gouv.fr/apie

 @APIE_gouv