



## COMPTABILITE APPROFONDIE

### FILIERE GESTION

### SEMESTRE 7

### III-IMMOBILISATION EN RECHERCHE ET DEVELOPPEMENT

Mr Larbi TAMNINE

2023/2024

#### **CONTENU DU CHAPITRE:**

- 3-1 Dispositions générales
- 3-2 Aspect comptable
- 3-3 Cas particuliers

#### **BIBLIOGRAPHIE INDICATIVE:**

- Comptabilité approfondie: manuel et applications, R. Obert et M.P Mairesse 2013-2014, Dunod
- Finance d'entreprise, Rachid Belkahia et Hassan Oudad,
- Comptabilité approfondie, G. Langlois, M. Friédérich, A. Burlaud, Foucher, Paris 2000
- Plan comptable marocain: mémento pratique, A. Talbi et O. Zaid
- Le Code générale de normalisation comptable (CGNC)

#### **RESUME:**

Aujourd'hui, la recherche et développement revêt un intérêt primordial ; les différents Etats et les grandes entreprises y consacrent une part substantielle de leur PIB et budgets. Des mesures fiscales sont prévues pour encourager les entreprises à entamer la recherche scientifique.

Au niveau comptable, le dilemme existant est de savoir si les dépenses de recherche et développement constituent des charges ou un actif immobilisé. Dans la mesure où ces dépenses constituent des sources de profits futurs, il est légitime de les considérer comme des actifs. Toutefois, l'incertitude quant aux résultats de ces activités impose une grande prudence dans l'activation des coûts correspondants.

### **3-1 DISPOSITIONS GENERALES**

#### **3-1-1 Définition**

La norme comptable marocaine définit l'immobilisation en recherche et développement comme étant des dépenses qui correspondent à l'activité réalisée par l'entreprise pour son propre compte, en matière de recherche appliquée et de développement.

En sont exclus les frais entrant dans le coût de production des commandes passées par des tiers.

#### **3-1-2 Dépenses en recherche et développement**

##### ✓ **Principe**

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

Selon le CGNC, Sont portées au débit du compte 2210 les seules dépenses qui correspondent à l'activité réalisée par l'entreprise pour son propre compte en matière de recherche appliquée et développement.

##### ✓ **Composition des frais en recherche et développement**

Les coûts de recherche et développement peuvent comprendre:

- le coût des matières et services consommés dans la recherche et 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 aux coûts ;
- Amortissements d'éléments d'actifs incorporels s'ils sont liés à la recherche et au développement.

##### ✓ **Dépenses exclues de la valeur d'entrée de l'immobilisation en recherche et développement**

Sont exclus du coût des dépenses de recherche et développement:

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

##### ✓ **Catégories de recherche et développement**

#### **Phase de recherche:**

On distingue:

- la recherche fondamentale

Les travaux de recherche fondamentale sont tous ceux qui concourent à l'analyse des propriétés, des structures, des phénomènes physiques et naturels en vue d'organiser en lois générales, au moyen des schémas explicatifs et de théories impératives les faits dégagés de cette analyse. Ces travaux sont entrepris soit par pure curiosité scientifique (recherche fondamentale pure) soit pour apporter une construction théorique à la résolution de problèmes techniques (recherche fondamentale orientée).

- la recherche appliquée

Entreprise, 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 d'avance. Elle implique la prise en compte des connaissances existantes et leur extension dans le but de résoudre des problèmes particuliers.

#### **Phase expérimentale (développement) :**

C'est 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.

## **3-2 COMPTABILISATION**

### **3-2-1 Comptabilisation des frais de recherche et développement**

#### ✓ **Règle générale**

En vertu du principe de prudence, les dépenses en recherche et développement devraient être comptabilisées aux comptes de charges au cours duquel ils sont engagés. Toutefois, elles peuvent être retirées pour être portées au débit du compte 2210 par le crédit du compte 7142 "Immobilisations incorporelles produites par l'entreprise".

#### ✓ **Activation des frais de recherche et développement**

Les dépenses de la recherche et développement peuvent être portées à l'actif du bilan "Immobilisation en recherche et développement".

Selon le CGNC, les conditions de transférer les dépenses de recherche et développement en actif sont:

- les projets de recherche et de développement doivent être nettement individualisés et leur coût distinctement établi peut être réparti dans le temps à l'aide notamment d'une comptabilité analytique appropriée ;
- chaque projet doit avoir, à la date d'établissement des états de synthèse, de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale et financière.

#### ✓ **Dépenses de R&D avec et sans contrepartie spécifique**

On distingue deux types d'opération de recherche et développement :

- **Les opérations de R&D avec contrepartie spécifique**

Ce sont des opérations réalisées dans le cadre d'une commande passée par un client. Il s'agit par exemple d'une commande simple ou en partie couverte par un client ou des travaux nécessités par la fabrication d'un produit faisant l'objet d'une commande.

Les dépenses engagées sont à comptabiliser dans les comptes de charges.

- **Les opérations de R&D sans contrepartie spécifique**

Elles comprennent la partie les travaux de recherche concernant une commande de participation non couverte par le client, des opérations entreprises en fonction de clients futurs et les travaux de recherche effectués à l'initiative de l'entreprise pour maintenir, voire développer des projets de recherche futurs.

Selon la loi comptable française, notamment le règlement 2004-06 du CRC (Comité de la Réglementation Comptable) du 11er janvier 2005, les dépenses de recherche fondamentale et de la recherche appliquée doivent être maintenues en charges. Les dépenses de développement peuvent-être immobilisées si les conditions d'activation sont respectées.

Au Maroc, la règle générale est la constatation en charge. Toutefois, pour les frais de recherche appliquée et de développement, l'activation est possible si les projets sont individualisés et ont d'importantes chances de réussite technique.

### **3-2-2 Amortissement des frais de recherche et développement**

#### ✓ **Mode et durée de vie**

D'après le CGNC, l'immobilisation en recherche et développement doit être normalement amortie selon un plan et sur un maximum de cinq exercices.

A titre exceptionnel, ce délai peut être supérieur, dans la limite de la durée d'utilité de ces actifs, mention de cette dérogation devant être faite dans l'ETIC (A1).

#### ✓ **Date de départ des amortissements**

Le PCG ne fournit aucune précision. Ainsi, deux propositions sont possibles:

- 1- considérer que ces frais doivent être immédiatement amortis sans attendre la fin du projet;
- 2- différer la date de début d'amortissement jusqu'au début de l'utilisation.

Les praticiens au Maroc adhèrent à la première proposition.

**EXEMPLE :**

"AGRO-SET" est une entreprise spécialisée dans l'agroalimentaire, situé dans la région de Settat. Elle fait de l'innovation l'un de ses choix stratégiques pour développer ses produits et augmenter leur valeur ajoutée.

L'entreprise pratique une politique d'activation des frais de recherche et développement en conformité avec les règles prescrites par le PCG. Ces frais sont amortis sur une durée de cinq ans.

Au 31 décembre N, le comptable de l'entreprise a recensé les dépenses engagées pour deux projets de recherche et développement:

	Dépenses engagées			Phase de la recherche	Chances de réussite technique et commerciale
	Dépenses de personnel	Charges de production	Amortissement		
<b>PROJET 1</b>	75 000	112 000	90 000 (1)	Développement	Sérieuses
<b>PROJET 2</b>	65 000	68 000	40 000	Appliquée	Faibles

(1) dont 60 000 DH d'amortissements dérogatoires

L'entreprise a fait appel à un laboratoire pour une étude ayant une relation avec l'activité de recherche relative au projet n°1. La facture de ce laboratoire, d'un montant de 150 000 DH, a été enregistrée dans le compte 6126 « Achats de travaux, études et prestations de services ».

Les frais de la recherche appliquée pour le projet n°1 s'élèvent à 130 000 DH. Pour le projet n°1, l'entreprise a déjà activé 60 000 DH de frais de recherche et développement pour l'exercice 2017 et 80 000 pour l'exercice N-1.

1° Analyser les projets ci-dessus du point de vue comptable et fiscal.

2° Passer au journal de l'entreprise les écritures nécessaires au 31 décembre N.

**CORRIGE:**

1° Analyse des projets du point de vue comptable et fiscal.

→ du point de vue comptable

**Projet 1:**

Ce projet correspond à une activité de développement et présente de sérieuses chances de réussite commerciale au 31/12/N. En conséquence, il remplit toutes les conditions exigées par le plan comptable pour être inscrit à l'actif du bilan au compte 2210 "Immobilisations en recherche et développement" pour la totalité des dépenses des années N-2, N-1 et N ainsi que les dépenses du laboratoire de recherche.

N-2 = 60 000 DH

N-1 = 80 000 DH

N = 75 000 + 112 000 + (90 000 - 60 000) = 217 000 DH

Dépenses du laboratoire de recherche = 150 000 DH

Total des dépenses = 60 000 + 80 000 + 217 000 + 150 000 = **507 000 DH**

Les amortissements dérogatoires sont exclus du coût de production.

Les dépenses activables feront l'objet d'un amortissement fin N-2 de  $507\ 000/5 = 101\ 400\ \text{DH}$

**Projet 2:**

La nature des dépenses de recherche de ce projet (recherche appliquée) permet leur activation. Toutefois, la deuxième condition (la chance de réussite technique et commerciale) n'est pas remplie, ce projet ne pourra faire l'objet d'une inscription à l'actif du bilan.

→ **du point de vue fiscal**

Les frais de recherche et de développement sont enregistrés dans les charges de l'entreprise. Toutefois, les frais de recherche appliquée et de développement peuvent être inscrits en immobilisations incorporelles lorsqu'ils réunissent les conditions prévues par le plan comptable.

Les frais de recherche appliquée et de développement inscrits à l'actif du bilan sont amortis dans un délai maximal de cinq ans par fractions égales.

L'administration fiscale préconise un amortissement immédiat dès l'inscription à l'actif du bilan. Les dotations sont ainsi déductibles fiscalement.

**2° L'écriture au journal**

		31/12/N		
2210		Immobilisations en recherche et développement	507 000	
34551		Etat, TVA récupérable sur les immobilisations	101 400	
	7142	Immobilisations incorporelles produites		367 000
	2285	Autres immobilisations incorporelles		140 000
	3455	Etat, TVA facturée		101 400
		<i>Activation des frais de R&amp;D</i>		
		31/12/N		
6192		DEA des immobilisations incorporelles	101 400	
	2821	Amortissement de l'immobilisation en R&D		101 400
		<i>Dotations de l'exercice = 507 000 x 20%</i>		

**3-3 CAS PARTICULIERS**

**3-3-1 Cas de travaux de recherche et développement sous contrat avec des tiers**

Les dépenses R&D engagées suite à une commande d'un tiers sont inscrites dans les comptes de charges de l'exercice duquel elles étaient engagées.

Si ces recherches ne sont pas achevées à la fin de l'exercice, on constate un stock encours.

**3-3-2 Cas d'échec de projet de recherche et développement**

D'après le CGNC: en cas d'échec du projet de recherche développement, la valeur nette d'amortissements doit immédiatement être ramenée à zéro.

On débite alors le compte 65912 "Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations incorporelles", par le crédit du compte 2821 "Amortissements des immobilisations incorporelles".

**EXEMPLE:**

Le projet de recherche et développement entrepris par l'entreprise "SOCO" a échoué le 30/06/N. Les dépenses de recherche et développement correspondant ont été immobilisées pour un montant de 500 000 DH. Le cumul d'amortissement relatif à ces frais au 31 décembre N-1 est de 100 000 DH.

Passer au journal de l'entreprise les écritures nécessaires au 31 décembre N.

**CORRIGE:**

65912	2821	31/12/N	400 000	400 000
		Dot. aux amortiss. exceptionnels des Imm. Incorporelles		
		Amortissements de l'immob. en R&D <i>Amortissement exceptionnel (500 000 - 100 000)</i>		
2821	2210	31/12/N	500 000	500 000
		Amortissements de l'immob. en R&D		
		Immobilisations en R&D <i>Retrait de l'immobilisation en R&amp;D</i>		

**NB:** La constatation de cet amortissement ne constitue nullement un changement de méthode, mais une poursuite de la méthode antérieure. En Effet, les critères d'immobilisation n'étant plus désormais remplies, une information dans les ETIC est néanmoins nécessaire.

**3-3-3 Cas de prise en brevet ou création d'une immobilisation incorporelle consécutive à des recherches**

En cas de prise en brevet d'une immobilisation en recherche et développement, il est nécessaire "comptablement" de procéder ainsi:

- On constate l'entrée de l'immobilisation dans le compte 2220 "Brevet, marques, droits et valeurs similaires" en créditant le compte 2210 "Immobilisation en recherche et développement" du montant des frais R&D non encore amortis;
- On solde le compte 2810 "Amortissement de l'immobilisation en recherche et développement" par le crédit du compte 2210 "Immobilisation en recherche et développement"
- On constate la dotation relative à la nouvelle immobilisation.

**N.B :** Si la valeur de l'immobilisation est inférieure au montant net de l'immobilisation en R&D, on constate la différence dans le compte de l'amortissement exceptionnel pour solder le compte.

**EXEMPLE:**

Une entreprise a immobilisé les dépenses engagées au titre de la recherche développement d'un montant de 900 000 DH ; montant déterminé par le service de comptabilité analytique. Les conditions d'immobilisation sont vérifiées au 31 décembre N-1.

En N, l'entreprise a déposé un brevet consécutif à cette recherche avec une durée de vie de 3 ans et une valeur estimée à 375 000 DH.

*Passer au journal de l'entreprise les écritures nécessaires relatives à l'exercice N-1 et N.*

**CORRIGE:**

2210		Immobilisations en recherche et développement	900 000	
34551		Etat, TVA récupérable sur immobilisations	180 000	
	7142	Immobilisations incorporelles produites		900 000
	4455	Etat, TVA facturée		180 000
		<i>Immobilisation des frais R&amp;D</i>		
6192		DEA des immobilisations incorporelles	180 000	
	2821	Amortissement de l'immobilisation en R&D <i>Dotation de l'exercice = 900 000 x 20%</i>		180 000
2220		Brevets, marques, droits et valeurs similaires	375 000	
	2210	Immobilisations en recherche et développement <i>Prise de brevet consécutive à une recherche</i>		375 000
65912		Dot. aux amortiss. exceptionnels des Imm. Incorporelles	345 000	
	2821	Amortissements de l'immob. en R&D <i>Dotation exceptionnelle du solde du compte crédité</i>		345 000
2821		Amortissement de l'immobilisation en R&D	525 000	
	2210	Immobilisations en recherche et développement <i>Sortie de l'immobilisation (900 000 - 375 000)</i>		525 000
6192		DEA des Immob. incorporelles	125 000	
	2822	Amortissements des brevets, marques et droits similaires <i>375 000/3</i>		125 000