

OCTOBRE 2012

# Recueil des règles budgétaires et comptables applicables aux activités de recherche publique



# Avant-propos

Dans le cadre de l'accord signé entre le CNRS et la CPU en novembre 2010, un protocole de travail CPU-Amue-CNRS a été élaboré, afin de permettre à court et moyen termes de simplifier la gestion quotidienne des laboratoires.

Ce protocole, signé le 24 mars 2011, a identifié huit chantiers distincts visant à proposer des solutions innovantes pour moderniser nos organisations, nos outils et nos processus.

Le présent *recueil des règles budgétaires et comptables applicables aux activités de recherche publique* s'inscrit dans ce contexte.

Les règles qui structurent la prévision et le suivi budgétaire des opérations conduites au sein des unités mixte de recherche sont posées à travers une grille de lecture commune et partagée entre les différents établissements. La démarche de convergence s'est également portée sur deux domaines essentiels, celui du suivi comptable et financier des opérations pluriannuelles et de l'application de façon homogène du dispositif réglementaire applicable en matière de fiscalité. Ainsi, ce recueil pose les premiers jalons essentiels d'une convergence pratique des règles de gestion.

Ce guide, qui sera progressivement complété et actualisé, constitue ainsi une première réponse à la demande de simplification exprimée de manière récurrente par l'ensemble de la communauté scientifique.

Alain Abecassis  
Délégué général de la CPU

Bernard Adans  
Administrateur général des finances publiques,  
Agent comptable principal du CNRS

Jean-Gilles Hoarau  
Agent comptable de l'université Paris-Diderot

Xavier Inglebert  
Directeur général délégué aux ressources du CNRS

Claude Ronceray  
Directeur de l'Amue



# Préambule

L'objectif national d'affirmer l'excellence de la recherche française au niveau international passe notamment par une optimisation de l'utilisation des crédits alloués à la recherche, le développement de la recherche privée et de ses partenariats avec la recherche publique, le développement de véritables stratégies scientifiques par les universités autonomes, la montée en puissance et un renforcement de la sélectivité de la recherche sur projet.

Dans ce cadre global, la question de la gestion des unités de recherche se pose de façon évidente afin de rendre du temps de recherche aux chercheurs et de permettre aux organisations de se concentrer sur le pilotage des activités et les véritables enjeux financiers plutôt que de consacrer du temps à des tâches administratives à faible valeur ajoutée.

Les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP) et les établissements publics à caractère scientifique et technologique (EPST) sont soumis, au plan budgétaire, à des textes différents (respectivement le décret n° 2008-618 du 27 juin 2008 et le décret n° 2002-252 du 22 février 2002) mais demeurent régis par les principes fondamentaux qui président à la réglementation de la comptabilité publique applicables aux établissements publics définis par le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 modifié, sous réserve de dérogations prévues par les décrets précités.

En dehors de ce cadre budgétaire, la réglementation financière qui leur est applicable ne présente guère de différences. En revanche, l'interprétation qui en est faite et les modalités de mise en œuvre divergent selon les acteurs et les lieux à la grande insatisfaction des chercheurs. L'existence de plusieurs établissements en charge de la gestion d'unités mixtes de recherche (UMR) ajoute ainsi un degré de complexité au paysage.

Dans le but de simplifier la gestion des unités mixtes de recherche, il a été décidé de promouvoir la convergence des règles de gestion entre les partenaires des unités mixtes de recherche. Pour mener à bien ce travail, un groupe constitué des différents partenaires s'est vu confier la rédaction d'un recueil. Les règles de gestion sur lesquelles le groupe de travail s'est attaché sont comprises comme résultant de référentiels et se caractérisant par une normalisation applicable au niveau des établissements. Elles se distinguent des bonnes pratiques qui ne revêtent pas un caractère obligatoire. Il n'y a pas de convergence possible sans référentiel réglementaire partagé entre les partenaires.

L'objectif fixé au groupe de travail était triple :

- définir un socle commun de règles budgétaires et comptables partagées par les partenaires en charge de la gestion des UMR ;
- identifier un calendrier commun et partagé en matière d'ouverture de crédits et de clôture d'exercice ;
- identifier les différences de régime financier au sens large d'origine réglementaire susceptibles de pénaliser une convergence des règles de gestion et formuler des propositions en matière de convergence.

Pour mener à bien ce chantier, le groupe a rassemblé des experts des établissements concernés (directeur général des services, agents comptables, responsable administratif d'unité de recherche), des ministères en charge de l'enseignement supérieur et de la recherche (ministère de l'enseignement

supérieur et de la recherche et ministère du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat) mais aussi des commissaires aux comptes.

Le présent recueil des règles budgétaires et comptables contient le fruit des réflexions de ces membres étant précisé que le travail a vocation à se poursuivre sur trois axes au moins :

- d'une part, l'enrichissement du corpus actuel ;
- d'autre part, la construction d'un dispositif d'accompagnement de ces dispositions (formation notamment) ;
- enfin, les dispositions du décret n° 62-1587 devraient connaître une profonde évolution dans les prochains mois. Notamment les dispositions relatives à la comptabilité budgétaire devraient évoluer de façon très importante. C'est pourquoi, les règles concernant la budgétisation des opérations de recherche devront faire l'objet d'adaptation à la suite de la parution de texte définissant les nouvelles règles de la gestion budgétaire et comptable publique.

# SOMMAIRE

<b>Fiche 1</b> <b>Les principes généraux de construction du budget</b>	<b>7</b>
<b>Fiche 2</b> <b>Les opérations budgétaires et comptables de fin d'exercice</b>	<b>13</b>
<b>Fiche 3</b> <b>Le traitement comptable et budgétaire des recettes en provenance de l'État</b>	<b>21</b>
<b>Fiche 4</b> <b>Le traitement budgétaire et comptable des subventions reçues (autres que celles en provenance de l'Etat)</b>	<b>23</b>
<b>Fiche 5</b> <b>Le traitement budgétaire et comptable des recettes avec contrepartie pour le tiers financeur</b>	<b>27</b>
<b>Fiche 6</b> <b>Les méthodes de comptabilisation des opérations pluriannuelles relevant de la catégorie des contrats à long terme</b>	<b>31</b>
<b>Fiche 7</b> <b>La fiche financière d'une opération de recherche pluriannuelle</b>	<b>45</b>
<b>Fiche 8</b> <b>Les règles budgétisation - synthèse</b>	<b>49</b>
<b>Fiche 9</b> <b>TVA - le droit à déduction sur les dépenses engagées pour les activités de recherche</b>	<b>53</b>

**Nota :**

Afin d'appréhender au mieux les indications contenues dans le recueil budgétaire et comptable, il a paru utile de rappeler dans ce préambule un certain nombre de définitions se rapportant à la terminologie qui sera utilisée.

**Ressources propres :** ce qui ne relève pas de la subvention pour charges de service public correspond aux ressources propres des établissements.

La définition des ressources propres doit se comprendre a contrario.

**Établissements supports :** les unités de recherche ne disposant pas de la personnalité morale, les rédacteurs ont délibérément choisi de ne pas retenir le mot tutelle pour désigner les établissements dont dépendent les unités. En effet, le mot tutelle pourrait laisser penser qu'il s'agit de personnalité juridique distincte. En conséquence, le référentiel financier utilisera indifféremment l'appellation « établissement » ou « établissement support » pour désigner les EPSCP ou EPST auxquels sont rattachées les unités mixtes de recherche.

**Régime budgétaire et financier des EPSCP :** selon que l'EPSCP soit ou non passé aux responsabilités et compétences élargies (RCE), le régime budgétaire et financier qui s'applique à lui est différent. Il a été convenu que, dans le cadre du présent référentiel, seul le régime budgétaire et financier RCE serait traité (l'ensemble des universités devrait être passé aux RCE en 2012).



# FICHE 1

## Les principes généraux de construction du budget

Le budget correspond à un acte d'autorisation et de prévision, réputé sincère et soumis à une actualisation au regard de la réalité des événements économiques survenant tout au long de l'année. Le budget est préparé et s'exécute dans le cadre de l'année civile.

Cependant, au-delà de cette définition juridique, le budget constitue avant tout un acte politique car il présente une traduction chiffrée des choix effectués pour assurer le fonctionnement et le développement de l'établissement. Afin de donner une réalité à cette lecture, une projection budgétaire pluriannuelle doit être construite en prenant appui sur le projet de développement de l'établissement et notamment de ses programmes de recherche. Ce travail prospectif a vocation également à intégrer la capacité de l'établissement à honorer ultérieurement ses engagements tout en veillant à ne pas réduire excessivement ses moyens financiers futurs. Cette démarche nécessite de procéder à une évaluation précise et sincère des conséquences financières des engagements pris vis à vis de tiers et des décisions politiques validées par l'établissement notamment en matière de ressources humaines ou d'investissement.

### 1. - LES RÈGLES À RETENIR EN MATIÈRE D'ÉLABORATION DE LA PRÉVISION BUDGÉTAIRE

Pratiquement et pour préciser le cadre de l'élaboration budgétaire annuelle, les prévisions de recettes s'appuient sur les recettes attendues des différents financeurs et non uniquement sur des notifications de la part de ces mêmes financeurs. Le caractère incertain de certaines recettes nécessite bien évidemment la mise en place d'un dispositif prudentiel en matière de consommation de crédits mais ne doit pas pour autant modifier le caractère prévisionnel du budget. Néanmoins ce dispositif permet de mettre à disposition des unités de recherche une enveloppe de crédits exécutoires dès le début de l'exercice.

Cette organisation découle de la mise en pratique du principe de l'annualité budgétaire qui s'impose aux établissements publics nationaux et qui repose sur le principe des « droits constatés ». Ce principe consiste à retenir, pour le rattachement à l'exercice des opérations de recettes et de dépenses, la date à laquelle naissent les droits et les obligations de l'établissement et non la date à laquelle s'effectue l'encaissement de la recette ou le paiement de la dépense.

La cohérence entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale des EPN tenues selon ces principes de rattachement des droits et des obligations à l'exercice (comptabilité dite d'exercice) doit donc être assurée.

Ainsi en matière de prévision budgétaire, il convient de retenir l'exercice au titre duquel naîtra le droit (recette prévisionnelle) ou l'obligation (dépense prévisionnelle).

Les conséquences pratiques en matière de budgétisation en fonction des différents types de ressources sont détaillées au sein des fiches 3 à 6.

Par ailleurs, l'annexe n° 1 présente les principaux documents budgétaires : cadre budgétaire de chacun des établissements, moyens consolidés, états des restes à réaliser et programme pluriannuel d'investissement.

## 2. - L'ÉQUILIBRE BUDGÉTAIRE

Le budget doit être voté en équilibre réel par le conseil d'administration de l'établissement. La réalité de l'équilibre repose sur l'évaluation de façon sincère et soutenable de l'ensemble des recettes et des dépenses. Les charges obligatoires ou reductibles doivent notamment être correctement évaluées.

Concernant les EPSCP, le compte de résultat prévisionnel et le tableau de financement prévisionnel doivent être en équilibre réel et tout mouvement de crédits entraînant un déséquilibre nécessite une autorisation préalable du conseil d'administration (sauf application des dispositions de l'article 21 du décret n° 2008-618 du 27 juin 2008). Lorsque l'établissement souhaite effectuer un prélèvement sur les réserves pour parvenir à l'équilibre réel du compte de résultat prévisionnel, ce prélèvement est soumis, en sus de l'autorisation du conseil d'administration, à accord préalable du recteur.

Concernant les EPST, l'équilibre du budget peut être réalisé, le cas échéant, par augmentation ou diminution du fonds de roulement. Dans ce cas, un état du fonds de roulement existant à la clôture de l'exercice révolu et de sa prévision de variation à la clôture de l'exercice en cours sera annexé au budget (cf. article 6 du décret n° 2002-252 du 22 février 2002).

Ceci signifie pour une unité de recherche que l'équilibre budgétaire est apprécié et assuré par l'établissement dans sa totalité en prenant appui notamment sur les prévisions de recettes et de dépenses de chaque unité de recherche ce qui doit induire une analyse de ces mêmes prévisions et une validation de celles-ci par l'établissement.

## 3. - LA PRISE EN COMPTE DES RECETTES

### 3.1. - LES PRÉVISIONS DE RECETTES

Les prévisions de recettes budgétaires sont effectuées en tenant compte des différentes natures de ressources des établissements. Chacune de ces catégories fait l'objet d'une fiche particulière retraçant son traitement comptable et budgétaire au titre d'un exercice.

#### 3.1.1. - La subvention pour charges de service public (cf. fiche 3)

Selon le type d'établissement, le montant de la subvention pour charges de service public (SCSP) n'est pas nécessairement connu au moment de l'élaboration budgétaire. Dans cette hypothèse, il convient de retenir un montant prévisionnel. Cela étant dit, la recette est ouverte et sera constatée au niveau global de l'établissement. Au sein de l'unité de recherche ne figureront que le volume de crédits correspondant à la part de SCSP allouée par l'établissement à ses activités.

#### 3.1.2. - Les subventions allouées par les partenaires (cf. fiche 4)

Il convient tout d'abord de rappeler qu'une subvention constitue une aide financière allouée par un tiers et qu'en conséquence celui-ci n'en attend aucune contrepartie directe à son profit. Un compte rendu financier et/ou technique ne constitue pas une contrepartie.

Ceci étant précisé, les principes similaires à ceux posés pour la subvention pour charges de service public de l'État doivent être retenus en matière de budgétisation. À savoir, la construction budgétaire repose sur une prévision de subvention et pas nécessairement sur la base de notifications de subvention.

À ce stade, il n'est pas inutile de rappeler qu'une prévision budgétaire doit respecter un certain nombre de critères et notamment celui de sincérité. Ceci implique qu'il ne suffit pas d'indiquer qu'une recette est attendue (ou a été demandée) pour qu'elle soit de facto intégrée dans la prévision budgétaire. Il est nécessaire de se doter de critères permettant de fiabiliser cette prévision. Ainsi l'analyse rétrospective constitue un des éléments permettant d'étayer la sincérité d'une prévision (par exemple : financements antérieurs, adéquation projet et demande de subvention, ...).

### 3.1.3. - Les prestations de services (cf. fiche 5)

La base de budgétisation repose sur le montant estimatif du chiffre d'affaires attendu au titre de l'exercice en s'appuyant sur les commandes déjà signées, celles en cours de signature et sur le volume estimé de recette. Concernant cette dernière partie de la prévision, une analyse rétrospective pluriannuelle (2 ou 3 années précédentes) est de nature à conférer aux montants prévisionnels un caractère de sincérité avec une certaine objectivité. L'analyse rétrospective peut être expertisée quant aux volumes des prévisions de recettes (prendre en compte les effets conjoncturels) et à leur origine (analyse de la nature des prestations – obsolescence éventuelle du savoir faire – et des clients – marché toujours actif, concurrence éventuelle-).

### 3.2. - LE SUIVI DES PRÉVISIONS DE RECETTES

Dans la mesure où les crédits ouverts au budget reposent sur des prévisions, il est indispensable de mettre en place un suivi de gestion précis permettant de s'assurer de la concrétisation des prévisions de recette. Notamment, l'enregistrement de commandes de vente au niveau des centres de gestion des unités de recherche, de courriers préalables aux notifications dans le cas de subventions, de projets de contrats sont des éléments de nature à donner un caractère valide à la prévision de recettes.

Dans l'hypothèse où l'établissement décide d'autoriser la consommation des crédits sans attendre la validation définitive du contrat ou la notification de crédits, un suivi régulier des consommations de crédits et un rapprochement avec la réalisation de la prévision de recettes est à prévoir très régulièrement (mensuellement).

## 4. - LES CRÉDITS

Les crédits correspondent aux montants pouvant être engagés pour permettre la réalisation d'une opération. Les crédits se répartissent en trois sous-ensembles correspondant à des natures de dépenses différentes : fonctionnement, personnel et investissement.

La détermination des crédits à ouvrir au titre d'un exercice doit tenir compte d'un ensemble de règles budgétaires dont notamment celles relatives à la limitativité et à la pluri annualité.

### 4.1. - LA LIMITATIVITÉ DES CRÉDITS

L'autorisation budgétaire donnée par le conseil d'administration porte sur des volumes financiers répartis notamment au sein des trois enveloppes décrites ci-dessus. L'établissement doit respecter cette répartition en fonction de la règle de limitativité des crédits qui s'applique à lui.

Pour un EPSCP, deux situations sont possibles. Dans le cas du budget principal, les crédits sont limitatifs par enveloppe (fonctionnement, personnel, investissement). La fongibilité entre enveloppes est possible mais nécessite une autorisation préalable du conseil d'administration. Dans le cas d'un service d'activités industrielles et commerciales (SAIC) et d'une fondation, les crédits sont évaluatifs et fongibles au sein du compte de résultat prévisionnel.

Pour un EPST, c'est le principe de la fongibilité asymétrique qui s'applique. Ainsi il est possible sans autorisation préalable de diminuer les crédits de personnel au profit des autres enveloppes mais l'inverse n'est pas réalisable sans autorisation.

Concrètement, au sein d'une unité de recherche, les règles de limitativité peuvent conduire certains établissements, à définir des enveloppes contrôlées selon la nature des crédits. Dans un souci de convergence des règles de gestion, il est convenu que l'élément déterminant au sein du budget d'une unité de recherche n'est pas la répartition par enveloppe mais le volume de crédits ouverts. En conséquence, au sein d'une unité de recherche, l'établissement assure le respect du volume total de crédit ouvert sans figer la répartition entre enveloppes. En effet, la régulation éventuelle à assurer entre enveloppes s'effectue à un niveau supra unité de recherche.

## 4.2. - LA PLURI ANNUALITÉ DES CRÉDITS

Des règles spécifiques existent pour les opérations revêtant un caractère pluriannuel c'est-à-dire les opérations dont la réalisation s'échelonne sur plus d'un exercice.

Les EPSCP ont l'obligation de tenir une comptabilité des engagements pluriannuels ainsi qu'une comptabilité particulière des programmes pluri annuels d'investissement<sup>1</sup>. De plus, le conseil d'administration arrête les programmes pluriannuels d'investissement et un état prévisionnel des restes à réaliser sur les contrats de recherche<sup>2</sup>.

Dans les EPST, seules les opérations d'investissement programmé donnent lieu à ouverture distincte d'autorisation d'engagement (AE) et de crédits de paiement (CP)<sup>3</sup>. Dès lors, les notions d'AE et de CP ne s'appliquent pas aux autres opérations. Un état annexé au budget retrace d'une part, pour chaque opération d'investissement programmé, les affectations, les engagements et les mandatements et d'autre part, la situation globale des autorisations d'engagement et des crédits de paiement.

Concrètement, au sein d'une unité de recherche, les opérations pluri annuelles (contrat de recherche et investissement) doivent faire l'objet d'une prévision tenant compte d'une part du montant prévisionnel du budget de l'ensemble de l'opération et d'autre part, des montants à prévoir au budget de chacun des exercices de la réalisation de l'opération. La prévision concerne autant les dépenses que les recettes. La réalisation d'une opération pluri annuelle nécessite la mise en place d'un suivi de ces engagements pluriannuels. Enfin, l'établissement peut être amené à reporter des crédits au titre de ces opérations pour en permettre leur réalisation (cf. fiche n° 2)

## 4.3. - QUELS CRÉDITS OUVRIR ?

Compte tenu des principes précisés dans les paragraphes précédents, le montant des crédits à ouvrir au budget d'un exercice d'une unité de recherche correspond au volume de dépenses annuelles nécessaires à la réalisation des activités validées par l'établissement support de l'unité. Autrement dit, les crédits ouverts correspondent à la consommation de charges (fonctionnement et personnel) et au montant de l'investissement que prévoit de réaliser une unité de recherche entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre.

Les règles de gestion en matière d'ouverture de crédits pour les opérations pluriannuelles seront précisées ultérieurement au regard des évolutions budgétaires qui seront adoptées dans le cadre du projet de décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique qui abrogera le décret n° 62-1587 portant règlement général sur la comptabilité publique.

## 5. - ILLUSTRATIONS

Afin d'illustrer les règles de budgétisation à mettre en œuvre dans le cas d'une opération pluriannuelle deux exemples sont proposés.

- Exemple 1 : contrat de recherche :

Soit un contrat prévoyant la réalisation d'un travail de recherche sur une période de trois ans. Les recettes budgétaires sont conditionnées à la production de justifications de dépenses (et de rapports scientifiques intermédiaires). Une avance de fonds est prévue au lancement de l'opération. La prévision budgétaire de chacun des exercices sera établie en fonction de la prévision d'exécution du contrat c'est-à-dire sur la base de la prévision de dépenses puisque dans le scénario présent recette = montant des dépenses réalisées. Le constat effectif de la recette s'effectuera du même montant que les dépenses justifiées au titre de l'exercice sur la base de la réalité du service fait.

L'avance de fonds ne fait pas l'objet d'une prévision budgétaire puisqu'il ne s'agit que d'un mouvement de trésorerie, c'est-à-dire d'une opération retracée uniquement en comptabilité générale.

1 Cf. articles 42 et 47 du décret n° 2008-618 du 27 juin 2008

2 Cf. article 14 du décret n° 2008-618 du 27 juin 2008

3 cf. article 10 du décret n° 2002-251 du 22 février 2002

- Exemple 2 : prestation de services

Soit une prestation de services dont l'achèvement, c'est-à-dire la réalisation effective de la prestation (remise des résultats de l'étude ou de l'analyse par exemple), est prévu au cours de la deuxième année de réalisation. Des dépenses seront enregistrées au cours des deux exercices.

Bien que le service fait vis-à-vis du tiers ne puisse être constaté que lors de la réalisation effective de la prestation (qui interviendra au cours du deuxième exercice), il appartient à l'établissement d'évaluer quel sera le montant de la valeur produite au titre du premier exercice. Cette estimation constitue la base de la prévision budgétaire.

Le constat effectif de la recette s'effectuera du même montant que les dépenses comptabilisées au cours de l'exercice sur la base de la réalité du service fait. Mais la créance n'étant pas née juridiquement (la prestation de services ne sera réalisée qu'au cours du deuxième exercice), l'établissement comptabilisera cette recette en tant qu'en-cours de production (compte 713).

La prévision budgétaire du second exercice suivra la même logique (volume estimé de la valeur produite dans la limite du prix du contrat).

Le constat de la recette s'effectuera cette fois non plus en en-cours de production mais en tant que réalisation effective de la prestation de services (compte 70).

En comptabilisant ses produits de la sorte, l'établissement respecte le principe de rattachement des charges et des produits à l'exercice. En effet, dans ce scénario, même si le produit ne peut être facturé au tiers dès le premier exercice, il n'en demeure pas moins que l'établissement a engagé des dépenses et, en l'absence d'information sur un risque éventuel vis-à-vis du tiers, la prestation sera effective selon les termes prévus au contrat. L'établissement est donc fondé à constater un produit.

## 6. - LE CARACTÈRE EXÉCUTOIRE DU BUDGET

Le principe est que le budget doit être exécutoire dès le 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice considéré.

Il appartient en conséquence à chaque établissement de mettre en place les procédures internes *ad hoc* pour respecter cette règle.

### Annexe : les cadres budgétaires

Le cadre budgétaire d'un EPSCP est matriciel en dépenses. Il présente de façon croisée en ligne la nature des dépenses selon trois enveloppes (fonctionnement, personnel et investissement) et en colonne leur destination selon la nomenclature des actions de la LOLF. En recette, le budget présente l'origine des financements de l'établissement. Le budget comporte un compte de résultat prévisionnel et un tableau de financement abrégé prévisionnel.

COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL								
nature	DEPENSES			TOTALS DEPENSES	RECETTES			TOTALS RECETTES
	destinations				RECETTES PAR CATEGORIE			
	101	102	...					
fonctionnement					Subventions pour charges de service public			
Personnel					...			
<b>TOTAUX DEPENSES</b>					<b>TOTAL RECETTES PAR CATEGORIE</b>			
<b>RESULTAT PREVISIONNEL (BENEFICE)</b>					<b>RESULTAT PREVISIONNEL (PERTE)</b>			
<b>TOTAL COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL</b>					<b>TOTAL COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL</b>			

TABLEAU DE FINANCEMENT ABREGE PREVISIONNEL								
nature	DEPENSES			TOTALS DEPENSES	RECETTES PAR CATEGORIE			TOTALS RECETTES
	destinations				RECETTES PAR CATEGORIE			
	101	102	...					
investissement					Capacité d'autofinancement			
					subvention investissement			
<b>TOTAL DES EMPLOIS</b>					<b>TOTAL DES RESSOURCES</b>			
<b>APPORT AU FONDS DE ROULEMENT</b>					<b>PRELEVEMENT SUR LE FONDS DE ROULEMENT</b>			

Le cadre budgétaire d'un EPST est matriciel en dépenses. Il présente de façon croisée en ligne les destinations de dépenses selon trois agrégats (activités des unités de recherche, actions communes, fonctions supports) et en colonne les natures de crédits selon trois enveloppes (personnel, fonctionnement, investissement). En recette, le budget présente l'origine des financements de l'établissement.

BUDGET DE DÉPENSES							
AGREGATS		NATURE DES DÉPENSES					
				DÉPENSES DE PERSONNEL	DOTATIONS GLOBALES DE FONCTIONNEMENT ET D'INVESTISSEMENT NON PROGRAMMÉ	OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT PROGRAMMÉ ET AUTRES OPÉRATIONS EN CAPITAL	TOTAUX (CP)
<b>1</b>	ACTIVITÉ CONDUITE PAR LES UNITÉS DE RECHERCHE						
<b>2</b>	ACTIONS COMMUNES						
<b>3</b>	FONCTIONS SUPPORT						
<b>TOTAUX</b>							<b>Total dépenses</b>
<b>Total 1</b>							
<b>Total 2</b>							

BUDGET DE RECETTES							
CATEGORIES				LIGNES DE RECETTES			
Subventions pour charge de service public des ministères de tutelle							
Contrats et soutiens finalisés à l'activité de recherche							
...							
				<b>Total Recettes</b>			
<b>CHARGES ET PRODUITS CALCULÉS</b>							
<b>RÉALISATION DE L'ÉQUILIBRE</b>				Augmentation / diminution du fonds de roulement			
				<b>R - D</b>			

## FICHE 2

# Les opérations budgétaires et comptables de fin d'exercice

L'exécution budgétaire s'inscrit dans le cadre de l'année civile (1<sup>er</sup> janvier – 31 décembre). L'année budgétaire coïncide ainsi avec l'exercice comptable.

Le principe des droits constatés sur lequel reposent aujourd'hui la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire des établissements publics nationaux signifie que tous les droits acquis et tous les services faits au cours d'un exercice doivent être rattachés à cet exercice (cf. articles 163 et 169 du règlement général sur la comptabilité publique - RGCP).

Le principe de spécialisation des exercices vise à rattacher à chaque exercice les charges et les produits qui le concernent effectivement et ceux-là seulement.

En fin d'exercice, il importe donc de recenser l'ensemble des droits et obligations acquis au titre de l'exercice à clôturer. Cette période dite d'inventaire consiste notamment à arrêter au 31 décembre, l'émission des ordres de recettes et de dépenses sur les comptes clients et fournisseurs de l'exercice et, après cette date, à comptabiliser systématiquement l'ensemble des obligations et des droits acquis au titre de l'exercice qui s'achève selon les procédures des charges à payer, charges constatées d'avance et des produits à recevoir, produits constatés d'avance qui permettent de rattacher à l'exercice l'ensemble des dépenses et des recettes qui le concernent. La clôture des opérations financières chaque fin d'exercice couplée aux nécessités de la continuité des activités nécessitent ainsi de définir un certain nombre de règles pour garantir le bon déroulement de l'ensemble de ces opérations au titre de l'exercice N à clôturer et au titre de l'exercice N+1 à ouvrir (calendrier annuel des travaux de fin d'exercice...). La durée de la période d'inventaire doit être fixée dans le calendrier annuel de clôture.

La fiche présente les principales opérations à mener à la clôture d'un exercice. Les autres opérations de fin d'exercice (l'amortissement des actifs, la dépréciation des actifs, les provisions pour risques et charges, l'évaluation des plus ou moins-values de cession des immobilisations, les stocks, les dépréciations des créances) sont décrites dans la circulaire annuelle du ministère du budget relative à la préparation des budgets des opérateurs de l'État (cf. fiche sur les règles budgétaires et comptables applicables aux opérations d'inventaire).

### 1. - LA DATE LIMITE DES ENGAGEMENTS

L'établissement tient une comptabilité des engagements annuels et pluriannuels qui lui permet de suivre l'exécution du budget et l'évolution de la disponibilité des crédits.

L'engagement est l'acte juridique par lequel une personne morale crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une dépense. Il respecte l'objet et les limites de l'autorisation budgétaire. Il est rappelé qu'il existe un engagement comptable et un engagement juridique. L'engagement comptable consiste à affecter une partie des crédits budgétaires à la réalisation de la dépense qui résulte de l'engagement juridique. L'engagement comptable doit toujours précéder l'engagement juridique.

La période d'engagement court du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre de chacun des exercices de manière à assurer une continuité dans l'activité des unités de recherche entre deux exercices. Toutefois, une réflexion doit être engagée sur la gestion des engagements en fin d'année dans le cadre de la réduc-

tion des délais de clôture prévue par le projet de décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique qui abrogera le décret n° 62-1587 portant règlement général sur la comptabilité publique.

L'attention est par ailleurs appelée sur le fait que le principe de la spécialisation des exercices (cf. ci-dessous) implique que pour que les crédits relatifs à une dépense engagée sur un exercice soient réellement consommés au titre de cet exercice il est nécessaire que le service fait afférent à cette dépense soit constaté au plus tard le 31 décembre. Il est également rappelé que la constatation du service fait doit être réalisée de manière concomitante avec la réalisation physique de la prestation (livraison du produit ou délivrance de la prestation de services).

Pour les EPST, seules les opérations d'investissement programmé donnent lieu à ouverture d'autorisation d'engagement (AE) et de crédits de paiement (CP)<sup>1</sup>. Dès lors, les notions d'AE et de CP ne s'appliquent pas aux autres opérations.

Aucune écriture de comptabilité générale n'est constatée au moment de l'engagement juridique. En revanche, cet événement de gestion (engagement juridique) a un impact budgétaire : la consommation des AE.

Les mêmes principes de gestion de la pluri annualité s'appliquent aux EPSCP<sup>2</sup>.

## 2. - LE RATTACHEMENT DES CHARGES ET DES PRODUITS À L'EXERCICE

Un établissement doit comptabiliser les opérations conformément au principe des droits constatés, c'est-à-dire dès lors que les obligations et les droits correspondants acquièrent un caractère certain, et ce, indépendamment de la date de leur paiement ou de leur encaissement.

Seule la date de naissance des droits et des obligations doit donc être retenue comme critère de rattachement à l'exercice d'un ordre de recette ou de dépense émis par l'ordonnateur et pris en charge ou visé par l'agent comptable. La comptabilité d'exercice qui repose sur ce principe de droits constatés permet notamment de décrire les actifs et les passifs d'un établissement (identification, recensement et évaluation). Le caractère d'image fidèle de la situation patrimoniale et financière d'un établissement dépend de cette complète constatation des droits et des obligations.

Le respect de ces dispositions permet de mettre en œuvre le principe fondamental de spécialisation (ou d'indépendance) des exercices comptables traduit à l'article L 123-21 du code de commerce, qui vise à rattacher à chaque exercice les charges et les produits qui le concernent effectivement et ceux-là seulement.

Les techniques de rattachement des charges et des produits à l'exercice sont détaillées dans l'annexe 1 de la présente fiche. Pour les opérations pluriannuelles auxquelles s'applique la méthode à l'avancement ou à l'achèvement, il convient de se reporter à la fiche 3.

Il faut toutefois noter dès à présent que les EPST et les EPSCP, conviennent dans le cadre de l'objectif de la convergence des règles de gestion, de préconiser et retenir la mise en œuvre de la méthode de l'extourne.

### 2.1. - EXERCICE D'IMPUTATION DES RECETTES

Le principe général définissant le rattachement des droits à l'exercice est que les produits sont rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont acquis à l'établissement sous réserve que les produits de l'exercice ou que les résultats de l'opération puissent être mesurés de manière fiable.

Le fait générateur à retenir pour l'application de ce principe aux droits des établissements publics nationaux diffère selon la nature des différentes ressources concernées. Par exemple, les droits issus de subventions accordées à un établissement sans condition naissent dès la notification de la décision attributive de subvention : ils sont rattachés à l'exercice au cours duquel la décision a été notifiée.

<sup>1</sup> Cf. article 10 du décret n° 2002-252 du 22 février 2002

<sup>2</sup> Cf. articles 42 et 47 du décret n° 2008-618 du 27 juin 2008



En revanche, les droits issus d'une vente de biens naissent au service fait c'est-à-dire lorsque le bien vendu a été livré : ils sont rattachés à l'exercice au cours duquel le bien a été livré.

En matière de baux, les montants dus au titre des loyers sont imputés, le cas échéant, par application d'un *prorata temporis*, sur l'exercice auquel se rapporte la période de location, que le paiement soit exigible à terme échu ou à terme à échoir.

Pour connaître les critères de rattachement à l'exercice retenus pour les différentes natures de ressources des établissements, se reporter aux fiches 3 à 5.

Les opérations de fin d'exercice se caractérisent par l'inscription dans la comptabilité budgétaire :

- d'une part des recettes budgétaires correspondant au montant des ordres de recettes émis au cours de l'exercice par l'ordonnateur et pris en charge par l'agent comptable dans les comptes de produits (classe 7) ou de bilan (classe 1), et non à celui des encaissements effectifs ;
- d'autre part, par l'inscription des recettes nées au titre de l'exercice mais qui ne donneront lieu à émission d'un ordre de recette qu'au cours de l'exercice suivant (produits à recevoir) ou par l'enregistrement de la réduction de recettes constatées au cours de l'exercice mais dont les droits ne seront acquis qu'au cours de l'exercice suivant (produits constatés d'avance). Ces écritures de rattachement des produits à l'exercice sont passées à la clôture de l'exercice N et sont contre-passées, de manière concomitante, sur l'exercice suivant (principe de l'extourne) afin que la comptabilisation ultérieure des pièces comptables correspondant à leur dénouement en N+1 permette la neutralisation du produit. L'annexe 1 présente ces écritures.

L'origine de ces informations repose sur les actes de gestion réalisés au sein des unités de recherche. En conséquence, seules ces dernières disposent de la maîtrise des éléments qui permettront de traduire une image fidèle de la situation financière de l'établissement dans sa comptabilité budgétaire et générale. Il importe en conséquence de sensibiliser et d'associer de façon très étroite les unités de recherche aux travaux de fin d'exercice et notamment de veiller aux délais d'émission des ordres de recettes.

## 2.2. - EXERCICE D'IMPUTATION DES DÉPENSES

Le critère de rattachement des charges à l'exercice se fonde sur la date de réalisation de l'évènement qui va impacter le patrimoine de l'établissement donc sur la date de naissance de l'obligation. Toutefois, la difficulté d'évaluation des obligations dès leur naissance ne permet pas toujours de retenir le critère de rattachement des charges au fait générateur mais au moment où une estimation fiable du montant de ses obligations peut être faite. C'est pourquoi le critère de rattachement des charges à l'exercice est le service fait qui doit être réalisé de manière concomitante avec la réalisation physique de la prestation. Il permet de constater avec certitude la réalité de l'obligation et le montant de la dette correspondante.

Les charges sont donc constatées à la date du service fait et non pas à la date de leur paiement.

Au 31 décembre, toutes les charges dont le service est fait avant cette date, doivent être enregistrées dans les comptes de l'établissement même si les justificatifs nécessaires au paiement (facture) n'ont pas été reçus.

À titre d'illustration :

Nature de charge	Naissance de l'obligation	Critère de rattachement à retenir
Marché à procédure adaptée Marché formalisé	Signature et envoi du bon de commande Notification du marché	Livraison des biens ou réalisation de la prestation de services
Frais de déplacement	Signature de l'ordre de mission Signature du bon de commande	Fin du déplacement Délivrance des billets ou réservation hôtelière
Rémunération	Décision de nomination, promotion, contrat de travail, etc.	Service fait

Dans les cas particuliers ci-dessous, la date à prendre en considération se définit comme suit :

- Pour les loyers : les montants dus au titre des loyers sont imputés, le cas échéant par application d'un *pro rata temporis*, sur l'exercice auquel se rapporte la période de location, que le paiement soit exigible à terme échu ou à terme à échoir.
- Travaux, fournitures, prestations de services : par la date de réception ou de la constatation des opérations ouvrant droit à paiement. Si l'établissement a conclu une convention de prestations de services, c'est la date de constatation du service rendu qui détermine l'exercice de rattachement et non la date de signature de la convention.
- Pour les secours temporaires et accidentels : par la date de la décision d'attribution.
- Pour les subventions : par la date de notification de la décision d'attribution au bénéficiaire
- Pour la restitution de sommes indûment portées en recettes au budget de l'établissement par la date de constatation de cet indu.

Les opérations de fin d'exercice se caractérisent par l'inscription dans la comptabilité budgétaire :

- d'une part, des dépenses budgétaires correspondant au montant des ordres de dépenses émis par l'ordonnateur et visés par l'agent comptable, et non à celui des dépenses payées ;
- d'autre part, par l'inscription des dépenses dont le service fait est intervenu au titre de l'exercice mais qui ne donneront lieu à émission d'un ordre de paiement qu'au cours de l'exercice suivant (charges à payer) ou par l'enregistrement de la réduction de charges constatées au cours de l'exercice mais dont le service fait n'interviendra qu'au cours de l'exercice suivant (charges constatées d'avance). Ces écritures de rattachement des charges à l'exercice sont passées à la clôture de l'exercice N et sont contre-passées, de manière concomitante, sur l'exercice suivant (principe de l'extourne) afin que la comptabilisation ultérieure des pièces comptables correspondant à leur dénouement en N+1 permette la neutralisation de la charge. L'annexe 1 présente ces écritures.

L'unité de recherche a un rôle essentiel dans ce processus car c'est elle qui a la connaissance du service fait. Il importe de mettre en place l'organisation idoine au niveau des unités afin d'enregistrer rapidement le service fait dans les systèmes d'information. Le responsable de la saisie des services faits doit disposer des documents nécessaires dès l'exécution du service fait (exemple : bon de livraison) et non au moment de la facture. Les travaux de fin d'exercice nécessitent la mise en place d'une bonne articulation entre l'unité de recherche, l'ordonnateur et l'agent comptable pour s'assurer de l'exhaustivité du recensement des services faits intervenus au cours de l'exercice et de leur correct enregistrement en comptabilité générale et en comptabilité budgétaire.

### 3. - LES REPORTS DE CRÉDITS

#### 3.1. - LA DÉFINITION

Le principe général applicable aux établissements publics nationaux est celui du rattachement des opérations à un exercice budgétaire. En principe ne peuvent être engagées au cours de l'exercice que les dépenses autorisées au budget. Les crédits votés au titre d'un budget et non consommés au cours de l'année (c'est-à-dire ceux pour lesquels un service fait n'a pas été constaté dans l'exercice) viennent abonder les ressources du fonds de roulement de l'établissement sous réserve d'une couverture par des recettes effectives (cf. exemple en annexe 2). Dans le cas d'une autorisation d'engagement, les crédits relatifs à l'autorisation d'engagement sont consommés si les opérations correspondantes ont donné lieu à un engagement juridique.

Un report de crédits correspond à l'ouverture de crédits non consommés d'un exercice clos sur un nouvel exercice. Ce mouvement budgétaire a pour effet d'augmenter le budget du nouvel exercice.

Le report de crédits ne concerne que les opérations non achevées. En effet, dès lors qu'une opération est achevée, le solde (positif ou négatif) fait partie du résultat unique et global de l'établissement.

Lorsque l'établissement effectue un report de crédits, l'opération se traduit par un prélèvement sur le fonds de roulement de l'établissement.

L'annexe 2 présente un exemple de traitement d'un report de crédits.

### 3.2. - LES CONDITIONS REQUISES

Pour les EPSCP, seuls les crédits relatifs aux tranches annuelles non exécutées des programmes pluriannuels d'investissement et des contrats de recherche pluriannuels en cours peuvent faire l'objet de reports. Ce mouvement budgétaire ne nécessite pas un vote préalable du conseil d'administration. Il est toutefois rappelé que le conseil d'administration a été informé à l'occasion du vote du budget primitif de l'état des restes à réaliser sur les contrats de recherche ainsi que de l'avancement des programmes pluriannuels d'investissement. Ces deux annexes ont permis de fournir une estimation du montant potentiel des reports. Qui plus est, le conseil d'administration est informé des reports réellement effectués à l'occasion de la première modification budgétaire de l'exercice.

Dans les EPST, les reports de crédits répondent aux conditions suivantes. Les reports sur l'exercice suivant des crédits disponibles à la fin d'un exercice donnent lieu à une décision modificative budgétaire provisoire prise en accord avec le membre du corps du contrôle général économique et financier et retracée dans la plus prochaine décision modificative du budget soumise au conseil d'administration (cf. article 11 du décret n°2002-252 du 22 février 2002). Pour les opérations d'investissement qui donnent lieu à autorisation d'engagement (opérations d'investissement programmé), les crédits correspondants (autorisations d'engagement) non consommés au cours de l'exercice (absence d'engagement juridique) peuvent faire l'objet de reports.

Les règles de gestion en matière de reports de crédits relatifs aux opérations pluriannuelles seront précisées ultérieurement au regard des évolutions budgétaires qui seront adoptées dans le cadre du projet de décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique qui abrogera le décret n° 62-1587 portant règlement général sur la comptabilité publique.

### 4. - LE CALENDRIER DE SYNTHÈSE

Les travaux de fin d'exercice nécessitent l'élaboration d'un calendrier pour l'ensemble des opérations comptables et budgétaires et les enregistrements dans les systèmes d'information.

Le séquençage synthétique des opérations d'ouverture et de clôture de l'exercice est retracé dans le tableau ci-dessous.

Nature événement	Prévisions budgétaires N+1	Vote budget N+1	Budget N+1 exécutoire	Exécution budgétaire N+1	Report de crédits N
Date réalisation	en N (arbitrage enveloppe au plus tard 30/11/N)	Au plus tard le 15/12/N	1 <sup>er</sup> janvier N+1	du 1 <sup>er</sup> janvier au 31 décembre N+1	au plus tard le 31/01/N+1

S'agissant des reports de crédits, il convient de souligner que la date limite retenue pour leur enregistrement (31 janvier N+1 dans l'exemple), implique que l'établissement ait comptabilisé au préalable l'ensemble de ses opérations de fin d'exercice et notamment :

- les charges à payer, charges constatées d'avance, produits à recevoir, produits constatés d'avance ;
- les amortissements, neutralisation des amortissements et quote-part des subventions d'investissement virée sur le résultat de l'exercice ;
- les provisions et dépréciations, les reprises des provisions et des dépréciations.

En effet, la détermination du montant de crédits reportables suppose de pouvoir mesurer avec exactitude la situation de l'opération au titre de laquelle le report est envisagé tant en dépenses qu'en recettes.

## Annexe 1 : Les techniques de rattachement des charges et produits à l'exercice

En fin d'exercice, l'ensemble des droits et des obligations acquis au titre de l'exercice à clôturer doit faire l'objet d'un recensement exhaustif qui conduit à arrêter au 31 décembre, l'émission des ordres de recettes et de dépenses sur les comptes clients et fournisseurs de l'exercice et, après cette date, à comptabiliser systématiquement l'ensemble des obligations et des droits acquis au titre de l'exercice qui s'achève selon les procédures des charges à payer, charges constatées d'avance et des produits à recevoir, produits constatés d'avance qui permettent de rattacher à l'exercice l'ensemble des dépenses et des recettes qui le concernent.

Les opérations de charges à payer (CAP) et de produits à recevoir (PAR) sont rattachées au budget de l'exercice N. Néanmoins, elles se dénouent sur l'exercice N+1, dans le respect du principe de l'annualité budgétaire.

L'année suivante, les CAP et les PAR constatés en N doivent être régularisés en N+1.

À noter, que les procédures de PAR et de PCA ne sont pas applicables aux recettes d'investissement.

Pour la régularisation en N+1 des CAP constatées en N, deux méthodes sont possibles :

- l'ordre de paiement
 

Au fur et à mesure de la réception des justifications définitives, l'ordonnateur émet les ordres de paiement correspondants (opération non budgétaire).

En cas de différence entre l'évaluation initiale de la charge à payer et la liquidation définitive, l'ordonnateur émet, le cas échéant, un ordre de dépense complémentaire (évaluation inférieure à liquidation définitive) ou un ordre de recette (évaluation supérieure à liquidation définitive) sur les crédits de l'exercice N+1.

Les dépenses d'investissement comptabilisées en CAP sont obligatoirement régularisées selon la méthode de l'ordre de paiement.
- la contre-passation ou extourne
 

Au début de l'exercice, les écritures de CAP sont systématiquement contre-passées (ou extournées). Cette opération donne lieu à émission par l'ordonnateur, d'un ordre d'extourne qui vient rétablir les crédits sur le compte intéressé. Il est précisé que ces crédits ne peuvent être utilisés que pour le dénouement des opérations de CAP. Il est en outre précisé que l'extourne est une opération technique de contrepassation.

Il n'y a pas émission matérielle d'un ordre de dépense par opération, mais émission de la liste des opérations extournées, signée par l'ordonnateur.

A réception des factures définitives, l'ordonnateur émet un nouvel ordre de dépense sur le compte par nature intéressé imputé sur les crédits extournés.

Dans l'hypothèse où la CAP a été sous-évaluée par rapport à la facture reçue, l'ordre de dépense définitif s'impute sur les crédits extournés pour le montant correspondant à celui de la CAP et sur les crédits de l'exercice N+1 pour le montant correspondant à la différence entre le montant de la CAP et celui de la facture.

Dans l'hypothèse où la CAP a été surévaluée par rapport à la facture reçue, les crédits extournés non utilisés ne pourront être utilisés pour le dénouement d'autres opérations de CAP ou pour le dénouement d'engagements relatifs à N+1.

*Pour mémoire :*

*Enregistrement de charges à payer :*

- En N : débit 6 / crédit 4 « charges à payer » et constatation des dépenses sur N
- En N+1 : débit 4 « charges à payer » / crédit 6 et réduction des dépenses sur N+1

*Enregistrement de charges constatées d'avance :*

- *En N : débit 4 « charges constatées d'avance » / crédit 6 et réduction des dépenses sur N*
- *En N+1 : débit 6 / crédit 4 « charges constatées d'avance » et constatation des dépenses sur N+1*

Pour la régularisation en N+1 des PAR constatés en N, deux méthodes sont possibles :

- *l'ordre de recouvrement*  
Lors de la liquidation définitive l'ordonnateur émet les ordres de recouvrement correspondants (opération non budgétaire).  
En cas de différence entre l'évaluation initiale du PAR et la liquidation définitive, l'ordonnateur émet, le cas échéant, un ordre de recette complémentaire (évaluation inférieure à liquidation) ou un ordre de dépense (évaluation supérieure à liquidation) sur les crédits de l'exercice N+1.
- *la contre-passation ou extourne*  
Au début de l'exercice, les écritures de PAR sont systématiquement contre-passées (ou extournées). Cette opération donne lieu à émission par l'ordonnateur, d'un titre d'extourne. Il est précisé que le titre d'extourne est une opération technique de contre-passation. Il n'y a pas émission matérielle d'un ordre de recette par opération, mais émission de la liste des opérations extournées, signée par l'ordonnateur.  
Lors de liquidation définitive, l'ordonnateur émet un nouvel ordre de recette sur le compte par nature intéressé.

*Pour mémoire :*

*Enregistrement de produits à recevoir :*

*En N : débit 4 « produits à recevoir » / crédit 7 et constatation des recettes sur N*

*En N+1 : débit 7 / crédit 4 « produits à recevoir » et réduction des recettes sur N+1*

*Enregistrement de produits constatés d'avance :*

*En N : débit 7 / crédit 4 « produits constatés d'avance » et réduction des recettes sur N*

*En N+1 : débit 4 « produits constatés d'avance » / crédit 7 et constatation des recettes sur N+1*

**Dans les EPST et les EPSCP, la méthode de l'extourne est retenue.**

**Annexe 2 : exemple de traitement d'un report de crédits**

	Budget 2011	Non consommé	Budget 2012	Report 2011 (au plus tard le 31 janvier 2012)	Nouveau montant budget 2012
Contrat 1	100.000	20.000	50.000	+20.000	70.000
Contrat 2	30.000	28.000	0	+2.000	2.000

Dans le cas des contrats 1 et 2, les recettes ont été constatées respectivement pour 120.000 euros et 28.000 euros au titre de l'exercice 2011. La situation financière de l'établissement s'établit de la façon suivante pour ce qui concerne les deux contrats :

- contrat 1 : excédent de recettes de 40.000 euros (recettes = 120.000 € moins dépenses = 80.000 €) venant abonder le fonds de roulement de l'établissement
- contrat 2 : les recettes sont égales aux dépenses (recettes = 28.000 € moins dépenses = 28.000 €), l'exécution 2011 de ce contrat n'a pas d'incidence sur la situation du fonds de roulement.

Compte tenu de ces informations, les reports de crédits effectués pour ces deux contrats se traduisent en 2012 par :

- un prélèvement sur le fonds de roulement de 20.000 euros pour le contrat n°1 (rappel : l'exécution de la tranche 2011 se sera traduite par un résultat positif de 40.000 euros) ;
- un prélèvement sur le fonds de roulement de 2.800 euros pour le contrat n°2 (rappel : l'exécution de la tranche 2011 se sera traduite par un résultat nul).

Enfin, concernant les conséquences des reports de crédits, la situation du fonds de roulement disponible en 2012 après clôture de l'exercice 2011 est d'ores et déjà affectée et ce, avant même la production des comptes de l'exercice 2011 (hypothèse de reports effectués au plus tard le 31 janvier 2012).

## FICHE 3

# Le traitement budgétaire et comptable des recettes en provenance de l'État

Afin d'offrir aux unités de recherche une lisibilité parfaite de leurs ressources en provenance de l'État, il est proposé de décrire selon les natures de recettes pouvant assurer leurs activités les règles de budgétisation et de suivi retenues par les établissements supports.

Dans les établissements publics nationaux, les recettes en provenance de l'État sont suivies dans les deux catégories de ressources des établissements :

- les subventions d'État qui correspondent exclusivement aux subventions pour charges de service public (§1) ;
- les ressources propres qui correspondent aux dotations en fonds propres de l'État et aux autres subventions de l'État (§ 2 et 3).

### 1. - LA SUBVENTION POUR CHARGES DE SERVICE PUBLIC

La subvention pour charges de service public (SCSP) allouée par l'État (titre 3 catégorie 32 de la nomenclature du budget de l'État) est, pour les établissements publics nationaux bénéficiaires, une recette de fonctionnement et constitue à ce titre un des produits du compte de résultat prévisionnel. Il s'agit d'une subvention globalisée destinée à couvrir indistinctement des dépenses de personnel, de fonctionnement et, le cas échéant, d'investissement en lui conférant une capacité d'autofinancement accrue.

Le produit est constaté au compte 741 pour l'intégralité du montant de la subvention au niveau de l'établissement. La base de la constatation du droit repose sur la (ou les) décision(s) attributive(s) dans la limite des crédits de paiement émise(s) par le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche.

Le critère de rattachement à l'exercice repose sur la date des ordonnances de paiement associées aux décisions attributives.

Les crédits ouverts au sein des unités de recherche dont le financement émane de la SCSP sont exécutoires dès le 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice concerné.

Concernant les reports de crédits, au sein d'un EPSCP, seules les tranches non exécutées des programmes pluriannuels d'investissement et des contrats de recherche pluriannuels peuvent faire l'objet d'un report (cf. fiche n° 2).

Dans les EPST, les crédits sur subvention pour charges de service public qui n'ont pas été engagés au 31 décembre N peuvent être reportés le cas échéant à l'occasion d'une décision budgétaire modificative (cf. fiche n° 2).

### 2. - LES DOTATIONS EN FONDS PROPRES DE L'ÉTAT

Les dotations en fonds propres de l'État (titre 7 catégorie 72 de la nomenclature du budget de l'État) correspondent aux subventions d'investissement en nature allouées par l'État. Elles constituent, pour les établissements publics nationaux, une recette d'investissement à inscrire au tableau de financement abrégé prévisionnel.

Il s'agit d'une ressource d'investissement à inscrire à la subdivision du compte 10 (102 ou 103 selon l'établissement) en fonction du régime de propriété du bien et pour l'intégralité du montant de la dotation. La base de la constatation du droit repose sur la (ou des) décision(s) attributive(s) émise(s) par l'État.

Le critère de rattachement à l'exercice repose sur la décision attributive.

Les crédits ouverts au sein des unités de recherche dont le financement émane de dotations en fonds propres sont exécutoires dès l'inscription au budget de l'exercice concerné. Concernant les reports de crédits, les règles rappelées dans le paragraphe précédent s'appliquent de la même façon.

Concernant les biens mis à disposition, si la charge du renouvellement du bien n'incombe pas à l'établissement, une recette budgétaire pour ordre devra être constatée (compte 776). Dans le cas inverse (charge du renouvellement incombant à l'établissement), il appartient à l'établissement de dégager les ressources d'exploitation nécessaires pour financer la charge d'amortissement du bien.

Pour les biens remis en pleine propriété, l'établissement doit financer sur ses produits d'exploitation la charge du renouvellement.

*Pour mémoire : un changement de méthode comptable est prévu pour l'enregistrement, dans les comptes des établissements publics, des financements reçus non destinés au financement de leur fonctionnement. Sont ici visés les financements destinés à l'acquisition ou au maintien dans le patrimoine d'actifs incorporels, corporels et financiers qui sont qualifiés de « financements externes de l'actif » (cf. avis n° 2011-10 du 8 décembre 2011 du Conseil de normalisation des comptes publics, le CNoCP).*

*Ainsi, tous les financements reçus de l'État seront imputés aux comptes 10 « financement de l'actif par l'État, écarts de réévaluation et réserves » :*

- soit au compte 101 lorsqu'ils ne sont pas rattachés à des actifs déterminés ;
- soit au compte 104 lorsqu'ils sont rattachés à des actifs déterminés.

*Dès lors, les subventions d'investissement en provenance de l'État ne seront plus imputées à un compte 13.*

*Ces dispositions seront prochainement déclinées dans une instruction de la Direction générale des finances publiques (DGFIP) et seront applicables aux comptes clos le 31 décembre 2013, avec possibilité d'application anticipée.*

### **3. - LES AUTRES SUBVENTIONS DE L'ÉTAT**

Dans le cadre de leurs activités, les établissements publics nationaux peuvent être amenés à recevoir d'autres subventions de l'État. Les principes comptables et budgétaires applicables à ces subventions sont similaires à ceux applicables aux subventions décrites dans la fiche 4.



## FICHE 4

# Le traitement budgétaire et comptable des subventions reçues (autres que celles en provenance de l'État)

Bien qu'il n'existe pas de définition juridique d'une subvention, on peut avancer qu'une subvention répond à la définition d'une aide financière c'est-à-dire d'une somme allouée par un tiers à un établissement sans que le tiers n'attende en retour de contrepartie directe à son avantage.

Les subventions correspondent à une décision unilatérale d'un organisme public ou privé donnant lieu à une décision attributive de subvention, décision qui peut être formalisée dans un acte unilatéral ou dans une convention. En effet, la réglementation ou certains organismes imposent, pour l'octroi de ces financements, la signature d'une convention définissant les modalités et les conditions d'utilisation des ressources. Une telle convention n'est qu'un support juridique précisant les conditions d'utilisation des fonds.

Les financements reçus avec contrepartie pour le financeur sont traités dans la fiche 5.

Pour illustrer les caractéristiques d'une subvention deux exemples de financement émanant d'un même financeur (l'État) sont proposés ci-dessous.

Ainsi lorsque l'État alloue une subvention pour charges de service public à un établissement, il n'attend pas en retour de contrepartie directe. Il s'agit de financer une activité d'intérêt général sans que l'État n'en retire un avantage direct dans le sens où aucun bien ne lui est livré ni aucune prestation de services ne lui est fourni directement.

Tel n'est pas le cas lorsque l'État commande à un laboratoire de recherche une étude sur, par exemple, la proposition d'outils de projection budgétaire pluriannuelle. Quand bien même l'État utilise dans le contrat qui sera passé avec l'établissement support du laboratoire le vocable de subvention, il n'en demeure pas moins que la nature du travail commandé démontre une contrepartie attendue et non le financement d'une activité de recherche.

Ces deux exemples permettent de tracer une ligne de partage entre ce qu'il convient de qualifier de subvention et ce qui n'en relève pas. Il s'agit de déterminer s'il existe ou non une contrepartie au bénéficiaire de la partie versante.

- Dans le premier cas (contrepartie directe au bénéficiaire de la partie versante), il ne s'agit pas d'une subvention ;
- dans le second cas (absence de contrepartie directe pour la partie versante) il s'agit d'une subvention.

### 1. - LES CARACTÉRISTIQUES GÉNÉRALES

Dans le cas d'une subvention, l'établissement a une obligation de moyens vis-à-vis du financeur.

L'acte attributif de la subvention peut comporter un échéancier de versements éventuellement conditionnés à la production de justificatifs (financier et/ou scientifique).

Relèvent ainsi des subventions les financements reçus de l'Union européenne (dans le cadre des projets de recherche des programmes cadres recherche et développement ou des financements de bourses...), de l'Agence nationale de la recherche, des personnes morales de droit privé, des entités publiques (collectivités territoriales, ministères (cf. §3 de la fiche 4), FEDER...).

## 2. - LES PRINCIPES BUDGÉTAIRES ET COMPTABLES

### 2.1. - LA PRÉVISION BUDGÉTAIRE

Concernant les principes de budgétisation, il convient de se référer aux règles définies dans la fiche n° 1. En résumé, la recette est ouverte au budget sur la base de la prévision jugée comme sincère. Autrement dit, il n'est pas nécessaire de disposer d'une décision attributive pour inscrire les crédits au budget (budget primitif ou décision budgétaire modificative).

Les crédits sont ouverts au budget de l'exercice en prenant appui sur une prévision de crédits de paiement c'est-à-dire la prévision de recettes et de dépenses qui relève de l'exercice civil (cf. fiche 1 §1).

La base de la budgétisation prend appui sur un montant estimatif de subvention. L'évaluation de ce montant s'effectue par référence à plusieurs critères possibles (éventuellement cumulatifs) : volume financier sollicité (expertisé), taux de financement selon le financeur, volume financier moyen de subventionnement (analyse sur les exercices précédents), ... Evidemment lorsqu'une décision attributive n'a pu être anticipée, l'ouverture budgétaire s'appuie sur le document.

### 2.2. - LA CONSTATATION DES DROITS ET DES RECETTES BUDGÉTAIRES ASSOCIÉES

Le principe de spécialisation des exercices comptables (« droits constatés ») impose de retenir pour l'exercice de rattachement de la recette, la date à laquelle naissent les droits.

La base du constat de la recette est constituée par la décision attributive de subvention émise par le financeur. Le montant à retenir correspond aux financements notifiés par le financeur. Notamment, dans l'hypothèse où la décision fait état d'autorisation d'engagement et de crédits de paiement, le constat de la recette doit s'effectuer sur la base de ces derniers. A défaut d'indication particulière (conditions au contrat ou opération pluriannuelle), c'est le montant total qui est constaté.

L'existence de clauses particulières dans le contrat influe directement sur l'exercice de rattachement et sur le montant à constater. Trois cas peuvent se présenter :

- décision attributive sans condition : constat de la recette dès réception de la notification de la décision attributive de subvention ;
- décision attributive avec condition résolutoire : constat de la recette dès réception de la notification de la décision attributive de subvention ;
- décision attributive avec clause suspensive : constat de la recette lorsque la condition est réalisée.

Afin de bien mesurer la portée et la signification de ces situations, des exemples concrets sont proposés ci-dessous.

Au préalable, il convient de fournir des précisions sur la signification des clauses contractuelles spécifiques.

Une condition résolutoire (article 1183 du Code civil<sup>1</sup>) correspond à un évènement futur et incertain qui, s'il survient, entraîne la disparition de l'obligation du financeur à l'égard de l'établissement. L'établissement devra alors restituer ce qu'il a reçu. En présence de ce type de clause, le droit est acquis pour l'établissement dès la signature du contrat et la recette est constatée dès réception de la décision attributive pour le montant global, quelles que soient les échéances de paiement prévues dans le contrat. Tel est le cas, par exemple, pour les dons et legs qui doivent faire l'objet d'une décision expresse d'acceptation par le conseil d'administration (cf. illustration développée ci-dessous au § 4).

1 Article 1183 : « La condition résolutoire est celle qui, lorsqu'elle s'accomplit, opère la révocation de l'obligation, et qui remet les choses au même état que si l'obligation n'avait pas existé. Elle ne suspend point l'exécution de l'obligation ; elle oblige seulement le créancier à restituer ce qu'il a reçu, dans le cas où l'évènement prévu par la condition arrive. »

Une condition suspensive (article 1181 du Code civil<sup>2</sup>) correspond à la nécessité de réaliser un évènement pour donner naissance à l'obligation du financeur vis-à-vis de l'établissement. En présence de ce type de clause, le droit n'est pas acquis à l'établissement tant que la condition n'est pas réalisée.

Pour les établissements publics nationaux, le versement d'une subvention qui est conditionné à la production de justifications financières ou scientifiques est analysé comme assorti d'une condition suspensive. Dès lors qu'un financeur conditionne le versement d'une subvention à la production de justifications, le moment de comptabilisation des produits correspondants est la production de ces justifications mais les droits sont acquis dès la réalisation du service fait des dépenses réalisées au titre de ces opérations.

Prenons l'exemple d'un contrat conclu avec une collectivité locale pour un montant de 100.000 euros, dans le but de la réalisation d'un travail de recherche.

**1<sup>er</sup> cas :** le contrat ne contient aucune obligation particulière, la collectivité souhaite apporter son soutien au travail de recherche → constat de la recette dès réception de la décision attributive.

**2<sup>e</sup> cas :** le contrat contient une clause prévoyant des échéances avec production de justifications intermédiaires de l'état d'avancement scientifique et financier des travaux → cette clause constitue une condition suspensive et la recette ne pourra être constatée que lorsque les justifications de dépenses en question auront été remises.

Dans ce 2<sup>e</sup> cas, en fin d'exercice, si les justifications financières des dépenses dont le service fait est intervenu en N n'ont pu être effectuées avant le 31 décembre N, des produits à recevoir devront être constatés dès lors que les conditions suivantes sont réunies :

- ces dépenses sont effectivement éligibles ;
- la possibilité de production des justificatifs ne peut pas être remise en cause.

Pour les opérations pluriannuelles sans contrepartie pour lesquelles l'établissement n'a pas d'obligation de résultat, le traitement comptable et budgétaire, en fin d'exercice, est développé dans la fiche 6.

### 2.3. - LA MISE EN PLACE ET LA CONSOMMATION DES CRÉDITS

Si l'exercice de prévision budgétaire a permis d'ouvrir les crédits, leur mise à disposition aux équipes de recherche nécessite que l'établissement dispose d'assurance quant à leur attribution effective par le financeur. La base juridique est la décision attributive.

Il est à nouveau rappelé que la consommation budgétaire annuelle porte sur la tranche de crédits ouverte au titre de chacun des exercices concernés par la durée du projet.

En matière de dépenses, la consommation effective des crédits ouverts s'effectue dans le respect du principe de la spécialisation des exercices comptables (« droits constatés ») qui impose de retenir pour l'exercice de rattachement de la dépense, la date à laquelle naissent les obligations. Concrètement, cet évènement correspond à la date du service fait c'est-à-dire à la date de livraison du bien ou du constat de la réalisation de la prestation de services.

Il faut noter que les explications figurant dans le paragraphe précédent relatif aux contrats comportant des clauses particulières (conditions résolutoires et suspensives) sont sans effet en matière de dépenses à une exception près. En effet, le fait que la recette ne puisse selon le cas être constatée qu'en fin de période ne doit pas freiner la réalisation de l'opération de recherche objet du contrat. Néanmoins, dans le cas de la présence d'une clause résolutoire, il peut être nécessaire d'enregistrer des provisions notamment en cas de doute sur l'avancement du projet ou d'incertitude.

<sup>2</sup> Article 1181 : L'obligation contractée sous une condition suspensive est celle qui dépend ou d'un évènement futur et incertain, ou d'un évènement actuellement arrivé, mais encore inconnu des parties. Dans le premier cas, l'obligation ne peut être exécutée qu'après l'évènement. Dans le second cas, l'obligation a son effet du jour où elle a été contractée.

### 3. - LES DIFFÉRENTS TYPES DE SUBVENTIONS

#### 3.1. - LES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT

Les subventions d'investissement sont les financements accordés à l'établissement en vue :

- soit d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées, il s'agit alors d'une subvention d'équipement ;
- soit de financer des activités à long terme, il s'agit alors des autres subventions d'investissement.

L'imputation budgétaire et comptable d'une subvention d'investissement dépend de son caractère renouvelable ou non :

- si la subvention d'investissement a un caractère renouvelable, son imputation s'effectuera sur un compte 13 ;
- si la subvention d'investissement n'a pas un caractère renouvelable, son imputation s'effectuera sur un compte 10 (103 pour un EPST et selon le cadre comptable pour EPSCP : 102 (hors fondation universitaire) ou 103 (pour une fondation universitaire)).

Il appartient à la personne accordant l'aide de préciser, dans le document prévoyant son versement, qu'elle est destinée au financement d'investissement(s) et de procéder à une individualisation de cet ou de ces investissement(s).

Les subventions d'investissement sont imputées sur un compte de bilan (compte 13).

Elles donnent lieu à la comptabilisation d'une charge d'amortissement qui est compensée, en fin de période, par la reprise au compte de résultat de la quote-part de la subvention versée lorsque les biens sont acquis grâce à une subvention d'investissement (débit 139 / crédit 777).

#### 3.2. - LES SUBVENTIONS DE FONCTIONNEMENT

Les financements qui ne peuvent être qualifiés de subvention d'investissement relèvent de la catégorie des subventions de fonctionnement. Les subventions de fonctionnement sont imputées sur un compte de résultat (compte 74).

Il appartient à la personne accordant l'aide de préciser, dans le document prévoyant son versement, qu'elle est destinée au financement de dépenses de fonctionnement.

### 4. - LES DONS ET LES LEGS

Un don correspond à une libéralité consentie par un tiers (personne physique ou morale de droit privé : fondation, association...), c'est-à-dire au fait d'accorder par un acte, sans contrepartie, et sans y être obligé, quelque chose qui n'est pas dû.

Un legs correspond à une disposition à titre gratuit faite par un testateur de ses biens, en tout ou partie, au profit d'une ou plusieurs personnes physiques ou morales.

Les dons et legs peuvent être constitués de sommes d'argent, de valeurs mobilières, de biens immobiliers ou de matériels (biens d'équipement cédés à titre gratuit et sans condition).

L'acceptation des dons et legs est autorisée par le conseil d'administration.

La prévision budgétaire s'appuie sur la projection de recettes attendue au titre de l'exercice.

Le critère de rattachement de la recette à l'exercice est constitué par la date de l'acte attributif du don ou du legs. La décision par laquelle le conseil d'administration de l'établissement accepte la donation ou le legs est considérée comme une condition résolutoire à l'acquisition des droits correspondants.

Les droits correspondants et la recette budgétaire associée sont constatés à réception de l'acte attributif pour le montant global de l'acte au crédit du compte 746 « subventions de fonctionnement – dons et legs » ou à un compte de capital s'il s'agit d'un don destiné au financement d'opérations d'investissement (pour les EPST compte 1035 « dons et legs en capital », pour les EPSCP compte 10225 « Dons et legs en capital » ou « 10315 « Legs et donations avec contrepartie d'actifs immobilisés »).

L'établissement peut être amené à évaluer et à constater, le cas échéant, des produits à recevoir.

Si le conseil d'administration refuse la donation ou le legs, il est procédé à une annulation de l'écriture initialement comptabilisée.

## FICHE 5

# Le traitement budgétaire et comptable des recettes avec contrepartie pour le tiers financeur

Entre dans la catégorie des recettes avec contrepartie l'ensemble des contrats (quelle que soit leur forme) pour lesquels le tiers attend de l'établissement la livraison d'un bien ou la réalisation d'une prestation de services. En contrepartie de ce bien ou de ce service, le tiers paiera un prix à l'établissement.

### 1. - LES PRESTATIONS DE SERVICES ET VENTES DE PRODUITS

Les natures d'opération relevant de cette catégorie de ressources sont diverses. Budgétairement et comptablement, elles relèvent toutes du compte 70 : « ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises ».

#### 1.1. - LES CONTRATS DE RECHERCHE

Sont visés par cette dénomination les contrats de recherche dite partenariale, c'est-à-dire, les opérations pour lesquelles l'établissement et le ou les partenaires (publics ou privés) mettent en commun des moyens pour une période donnée en vue d'une valorisation technologique.

Il s'agit le plus souvent d'une opération pluriannuelle dont le financement est assuré en partie par le tiers cocontractant qui en retour bénéficie d'une contrepartie. Dans cette situation, l'établissement a une obligation de moyen.

Le paiement du prix s'effectue en général selon l'échéancier contractuel conditionné par la production de justifications financières et scientifiques. Ainsi que cela a été développé dans la fiche 4 relative aux subventions, ce type de contrat contient en conséquence une condition suspensive. De ce fait, le constat du produit ne pourra intervenir qu'au moment de la réalisation de la condition, à savoir lors de la production des justificatifs.

La prévision budgétaire respecte les mêmes règles que celles décrites dans la fiche 1.

En cours d'exercice, les produits sont constatés selon les mêmes règles, quelle que soit la durée de l'opération (annuelle ou pluri annuelle).

En revanche, en fin d'exercice, outre le respect du principe de spécialisation des exercices, une distinction est à opérer selon l'échéance de l'opération : annuelle ou pluriannuelle.

Avant de décrire les méthodes de suivi, il convient de préciser que les établissements conviennent que la méthode dite des « ressources affectées » ne sera pas utilisée et ce, quel que soit le type de contrat.

Dans le cas d'un contrat dont le commencement et le terme interviennent au cours du même exercice, l'établissement peut être amené à constater un produit à recevoir ou un produit constaté d'avance (cf. le § 2.1 de la fiche 2 et l'annexe de la fiche 2).

Dans le cas d'un contrat pluriannuel, c'est-à-dire dont la durée court sur au moins deux exercices, les techniques de suivi budgétaire et comptable diffèrent selon qu'il s'agit d'un contrat dit à long terme ou non.

- Pour les contrats dits à long terme deux techniques de rattachement des produits à l'exercice sont possibles : la méthode à l'avancement et la méthode à l'achèvement. La fiche n° 6 contient un descriptif complet de ces deux techniques.
- Pour les autres contrats pluriannuels, la méthode de rattachement des produits dépend des clauses du contrat (cf. fiche n° 1, chapitre 5, exemples 1 et 2).

## 1.2. - LES CONTRATS DE PRESTATION DE SERVICES

Il peut s'agir indifféremment d'une opération annuelle ou pluriannuelle dont le financement est assuré en totalité par le tiers cocontractant qui, en retour, bénéficie d'une contrepartie directe. L'opération revêt un caractère marchand et les obligations du droit de la concurrence s'appliquent en la matière. La prestation est vendue au minimum au coût de revient complet. Par coût de revient complet, on entend l'ensemble des coûts directs et indirects mobilisés par l'établissement pour réaliser l'opération (appui sur le système analytique de l'établissement). Dans cette situation, l'établissement a une obligation de résultat.

Le paiement du prix s'effectue selon l'échéancier contractuel. En tout état de cause, seule la réalisation de la prestation décrite au contrat est de nature à générer la naissance de la créance de l'établissement vis-à-vis de son client. Rien n'interdit les livraisons partielles mais cette modalité de réalisation du contrat ne change pas les modalités de constat du produit.

La prévision budgétaire respecte les mêmes règles que celles décrites dans la fiche 1.

Le constat du produit s'effectue lors de la livraison ou de la réalisation de la prestation (y compris en cas d'éventuelles conditions).

Si la livraison ou la réalisation intervient l'année suivant celle de la signature du contrat, en fin d'exercice, l'établissement peut être amené à comptabiliser des en-cours de production (cf. fiche 1 § 5 exemple 2).

Les impacts potentiels de ces opérations en matière d'impôt sur les sociétés ne sont pas abordés dans la présente note mais feront l'objet d'une fiche spécifique.

## 2. - LES CONTRATS DE LICENCE DE DROITS DE PROPRIÉTÉ INTELLECTUELLE

Sont visés par cette dénomination les contrats par lesquels le titulaire d'un droit de propriété industrielle concède à un tiers, en tout ou partie, la jouissance d'un droit d'exploitation.

Deux cas de figure peuvent se présenter en matière de contrats de licence :

- l'établissement est le valorisateur : il perçoit des redevances (part brute) ;
- l'établissement n'est pas valorisateur : il ne perçoit, en tant que copropriétaire, que la part nette des frais de propriété intellectuelle pris en charge par le valorisateur (part reversée par le valorisateur).

La prévision budgétaire s'appuie sur la projection de recettes attendue au titre de l'exercice.

Concernant le constat de la recette, en principe, le fait générateur des droits de l'établissement est le résultat d'exploitation du brevet par le licencié (le chiffre d'affaires de la vente d'un produit par exemple). En fonction des cas de figure, la comptabilisation s'effectuera selon les schémas suivants :

- l'établissement est le valorisateur : deux cas possibles selon les termes du contrat :
  - soit versements forfaitaires échelonnés : les produits sont comptabilisés à chaque échéance au vu des versements reçus ;
  - soit redevances versées au vu des déclarations de vente du licencié (redevances avec ou sans minima) : les produits sont comptabilisés à réception de la déclaration de vente ;
- l'établissement n'est pas valorisateur : les produits sont comptabilisés à réception de l'état transmis par le gestionnaire valorisateur.

Dans le cas de versements forfaitaires échelonnés, des produits à recevoir ou des produits constatés d'avance doivent être évalués et comptabilisés en fin de période pour respecter le principe des droits constatés. Il en est de même lorsque les déclarations de vente sont reçues en janvier N+1 au titre du chiffre d'affaires de N.

### 3. - LES COLLOQUES

Les colloques peuvent se définir comme des rencontres dont le but est la confrontation et la diffusion de résultats de travaux et de recherches se déroulant sur une journée ou sur plusieurs jours et donnant lieu à une organisation globale nécessitant une participation payante.

Il s'agit en conséquence d'une prestation de services donnant lieu à facturation qui porte sur des frais d'inscription ainsi que sur des frais de participation. Le montant des frais est déterminé librement par chaque établissement. S'agissant d'une prestation de services, l'établissement est engagé vis-à-vis des tiers à une obligation de résultat.

La prévision budgétaire s'appuie sur la projection de recettes attendue au titre de l'exercice.

Le critère de rattachement de la recette à l'exercice est constitué par la date de tenue du colloque.

L'établissement peut être amené à évaluer puis à enregistrer des produits à recevoir et des produits constatés d'avance.

### 4. - LES RECETTES DE NATURES DIVERSES

Il s'agit des autres produits issus ou non de l'activité scientifique de recherche : vente, étude, autre prestation de services, location, produits financiers...

Le traitement comptable et budgétaire de ces recettes est, en règle générale, similaire à celui des prestations de services (opération à obligation de résultat pour l'établissement).

La prévision budgétaire s'appuie sur la projection de recettes attendue au titre de l'exercice.

Le critère de rattachement de la recette à l'exercice est, en règle générale, constitué par la date de livraison ou de réalisation de la prestation.

Dans le cas d'une location, la date de service fait correspond à la période de location. Les montants dus au titre des loyers sont imputés au prorata temporis sur l'exercice auquel se rapporte la période de location, que le paiement soit exigible à terme échu ou à terme à échoir.

Pour les produits financiers constituant des rémunérations, le critère de rattachement est l'acquisition *prorata temporis* de ces rémunérations.

L'établissement peut être amené à évaluer puis à enregistrer des produits à recevoir et des produits constatés d'avance.





## FICHE 6

# Les méthodes de comptabilisation des opérations pluriannuelles relevant de la catégorie des contrats à long terme

Un contrat pluriannuel répond à la définition d'un contrat dont la réalisation s'effectuera sur au moins deux exercices comptables. Les techniques de suivi budgétaire et comptable à mettre en œuvre dans le cas d'une opération de cette nature peuvent être de deux natures différentes en fonction de critères définis par le Conseil national de la comptabilité. En effet, cette instance a défini précisément ce qui relève des « contrats à long terme ». Par exclusion, les opérations ne rentrant pas dans cette définition devront être suivies selon d'autres dispositions.

Cette fiche a pour objet d'explicitier les techniques budgétaires et comptables à mettre en œuvre dans chacune de ces situations.

Dans les EPST et les EPSCP, les opérations susceptibles d'entrer dans le champ d'application des méthodes comptables décrites ci-dessous doivent répondre aux conditions développées dans l'avis n° 99-10 du Conseil national de la comptabilité relatif aux contrats à long terme repris ci-dessous. Il en est ainsi des financements d'opérations qui s'exécutent au-delà d'un exercice comptable et pour lesquelles l'établissement effectue des prestations sans obligation de résultat. Ces produits relèvent exclusivement de ressources propres.

Le terme de « contrat » est couramment utilisé pour ces financements pluriannuels. Toutefois, ces « contrats » recouvrent la plupart du temps des actes unilatéraux sans contrepartie pour l'entité qui participe au financement du projet. Deux grandes catégories de financements relèvent de la présente fiche :

- les financements pluriannuels avec contrepartie : les contrats de recherche (recherche partenariale) traités au §1 de la fiche 5 comme, par exemple, les contrats de collaboration de recherche avec un industriel ;
- les financements pluriannuels sans contrepartie : les subventions traitées dans la fiche 4, telles que par exemple, les subventions reçues de l'Etat par l'intermédiaire de l'ANR, agence nationale de la recherche pour le programme d'investissements d'avenir.

Par ailleurs, dans un objectif de simplification des procédures à mettre en œuvre et de convergence vers des règles communes, les établissements engagés dans le protocole conviennent qu'ils ne mettront pas en pratique la technique dite des ressources affectées. En effet, l'objectif de convergence en matière de règles de gestion s'accompagne de la nécessité de délimiter le champ des techniques à utiliser. Or, les techniques développées dans la présente fiche permettent d'assurer un suivi budgétaire, comptable et opérationnel des opérations pluriannuelles dans des conditions qui ne pénaliseront ni les établissements ni les unités de recherche tout en correspondant aux normes et exigences en matière de qualité comptable. C'est donc par choix délibéré et non en raison d'une évolution de la réglementation que la technique des ressources affectées ne sera pas utilisée.

### 1. - LES CONTRATS À LONG TERME

L'obligation de certification des comptes à laquelle sont soumis les établissements opérateurs de recherche, implique le respect des normes comptables définies au sein du plan comptable général. Sur la question des contrats à long terme, le Conseil national de la comptabilité a publié un avis précisant les normes à respecter. Il s'agit de l'avis n° 99-10.

### 1.1. - DÉFINITION ET CHAMP D'APPLICATION (EXTRAIT DE L'AVIS 99-10)

« Réalise un contrat à long terme l'entreprise qui fournit, sur une durée généralement longue, un ensemble d'installations, de biens ou de prestations de services fréquemment complexes, ou qui, le cas échéant, participe à leur réalisation, en qualité de sous-traitant. Les dates de démarrage et d'achèvement des opérations prévues au contrat se situent généralement dans deux périodes comptables ou deux exercices différents. »

On peut donc retenir que quatre conditions cumulatives doivent être réunies pour qualifier un contrat à long terme :

- être spécifiquement négocié ;
- porter sur la construction, la réalisation d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens ou services fréquemment complexes ;
- donner droit à l'établissement prestataire à percevoir les revenus contractuels en fonction de la conformité au contrat du travail exécuté ;
- dont l'exécution s'étend sur au moins deux périodes comptables ou exercices.

L'avis susmentionné fournit des indications plus précises sur les critères.

« La définition ci-dessus appelle les commentaires suivants :

- la notion de négociation spécifique découle de la complexité de l'objet du contrat et conduit généralement acheteur et vendeur à convenir d'un travail à réaliser sur la base de spécifications et de caractéristiques uniques requises par l'acheteur ou, au moins, substantiellement adaptées aux besoins de ce dernier. Cette notion permet de distinguer les contrats à long terme des autres contrats de vente de biens ou de services : la vente de biens en série, la vente de biens assortie de choix d'options dans le cadre d'une gamme à partir d'un modèle de base ne relèvent généralement pas des contrats à long terme.
- la notion de complexité recouvre la mise en œuvre, simultanément ou selon des phases techniques successives, de techniques ou de savoir-faire divers en vue de la réalisation d'un même objectif ; elle se traduit également en termes de gestion de projet ; elle a généralement des conséquences sur la durée d'exécution du travail.
- la construction ou la réalisation d'un ensemble de biens ou de services complexes vise les biens ou services dont la conception, la technologie, la fonction ou l'utilisation ultime s'inscrivent, de manière indissociable, dans un même projet ; à ce titre, relèvent d'un même contrat les différents contrats, négociés globalement, exécutés de manière simultanée ou successive, et s'inscrivant dans le cadre d'un projet unique. A contrario, lorsqu'un contrat porte sur la réalisation de plusieurs biens ou services, que la réalisation de chacun de ces biens ou services pris individuellement a donné lieu à une négociation distincte et que le résultat attaché à chacun de ces biens ou services peut être identifié, chacun de ces biens ou services doit être traité dans le cadre d'un contrat distinct. »

L'établissement peut suivre ces contrats selon deux techniques : soit à l'avancement, soit à l'achèvement.

La **méthode à l'achèvement** consiste à ne comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat qu'au terme de l'opération. En cours d'opération, qu'il s'agisse de prestations de services ou de productions de biens, les travaux en cours sont constatés à la clôture de l'exercice à hauteur des charges qui ont été enregistrées. Si le résultat global prévu pour l'opération est une perte, celle-ci est provisionnée dès qu'elle est connue.

La **méthode à l'avancement** consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au fur et à mesure de l'avancement des contrats. Cette méthode est retenue comme préférentielle par le plan comptable général.

Relèvent potentiellement de ce type de contrat, les opérations décrites dans les fiches précédentes relevant des catégories « subventions » (cf. fiches 3 et 4) et « contrats de recherche dite partenariale » (cf. fiche 5 § 1.1).

En conséquence et par exclusion, les contrats de prestations de services, même s'ils se réalisent sur plusieurs exercices ne peuvent entrer dans le champ des contrats à long terme. En effet, ils ne présentent pas a priori le critère de complexité tel que décrit ci-dessus. Les techniques à mettre en œuvre pour les prestations de services sont décrites dans le chapitre 2 de la fiche 5.

Les deux méthodes d'enregistrement conduisent, évidemment, au même résultat global, in fine. La différence réside dans la répartition de ce résultat sur toute la durée du contrat. Les exigences en termes de qualité de système d'information (financier, comptable mais aussi de suivi) sont plus élevées dans le cas de la méthode à l'avancement. Notamment, la tenue d'une comptabilité analytique est impérative afin de rattacher l'ensemble des coûts et produits (directs et indirects) au contrat.

Pour les deux méthodes (avancement et achèvement), il est nécessaire de se projeter sur le résultat à la fin du contrat afin d'estimer le bénéfice ou la perte à terminaison :

- dans le cas de la méthode à l'avancement, lorsque le résultat estimé à terminaison est négatif, la perte à terminaison, sous déduction de la perte déjà comptabilisée à l'avancement, est constatée immédiatement ;
- dans le cas de la méthode à l'achèvement, si le résultat à terminaison prévu est une perte, celle-ci est provisionnée dès qu'elle est connue, par dépréciation des en-cours, et constatation d'une provision complémentaire si nécessaire.

Si l'établissement n'est pas en mesure d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison, aucun profit n'est dégagé. Lorsque la situation à terminaison la plus probable est une perte, la constatation d'une provision dépend de la capacité ou non à estimer cette dernière de façon raisonnable, généralement à partir d'hypothèses :

- dans l'affirmative, il y a lieu, en présence de plusieurs hypothèses, de provisionner la perte correspondant à la plus probable d'entre elles. S'il n'est pas possible de déterminer l'hypothèse la plus probable, il y a lieu de provisionner la perte correspondant à la plus faible d'entre elles et de mentionner le risque additionnel éventuel en annexe aux comptes,
- dans la négative, l'existence et la nature de l'incertitude sont mentionnées en annexe.

Il faut enfin noter que l'option prise pour l'une ou l'autre méthode est globale pour tous les contrats en cours relevant de la même nature.

## 1.2. - LES PRODUITS ET LES CHARGES À PRENDRE EN COMPTE

Les produits à retenir pour le calcul du résultat à terminaison sont les suivants (liste non exhaustive) : les produits initialement fixés par le contrat, les produits issus des changements dans les conditions d'exécution des biens ou services, les réclamations acceptées par le client, les produits financiers. Les subventions entrent dans la catégorie des produits à retenir.

Les charges à retenir pour le calcul du résultat à terminaison sont les suivants (liste non exhaustive) : les coûts directement imputables à ce contrat, les coûts indirects pour la quote-part susceptible d'être affectée à ce contrat, les provisions pour risques et aléas, les charges financières.

L'annexe 1 présente le raisonnement à suivre pour la détermination du résultat à terminaison.

## 2. - LA MÉTHODE À L'AVANCEMENT

La méthode à l'avancement consiste à :

- comptabiliser les produits et le résultat au fur et à mesure de l'avancement des contrats ;
- constater des profits ou pertes partiels sur le contrat en cours (si certaines conditions sont remplies) et donc à répartir le résultat sur toutes les années de réalisation du contrat en fonction de l'avancement du travail réalisé.

Si l'entité retient la méthode à l'avancement et est en mesure d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison, le résultat est constaté à chaque fin d'exercice en appliquant au résultat à terminaison le pourcentage d'avancement. Ce pourcentage est déterminé en utilisant la ou les méthodes qui

mesurent de façon fiable, selon leur nature, les travaux ou services exécutés et acceptés. Peuvent être retenus :

- le rapport entre les coûts des travaux et services exécutés à la date de clôture et le total prévisionnel des coûts d'exécution du contrat,
- les mesures physiques ou études permettant d'évaluer le volume des travaux ou services exécutés.

Par travaux et services exécutés et acceptés, il y a lieu d'entendre ceux qui peuvent être considérés comme entrant, avec une certitude raisonnable, dans les conditions d'acceptation prévues par le contrat. Il est important de noter que le **taux d'avancement ne peut pas être juridique ou financier**.

À la date de clôture, les produits contractuels sont comptabilisés en chiffre d'affaires puis régularisés, le cas échéant, à la hausse comme à la baisse, pour dégager le résultat à l'avancement.

Si l'entité retient la méthode à l'avancement mais n'est pas en mesure d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison, aucun profit n'est dégagé. Dans ce cas, le montant inscrit en chiffre d'affaires est limité à celui des charges ayant concouru à l'exécution du contrat.

La capacité à estimer de façon fiable le résultat à terminaison repose sur les trois critères suivants :

- la possibilité d'identifier clairement le montant total des produits du contrat,
- la possibilité d'identifier clairement le montant total des coûts imputables au contrat,
- l'existence d'outils de gestion, de comptabilité analytique et de contrôle interne permettant de valider le pourcentage d'avancement et de réviser, au fur et à mesure de l'avancement, les estimations de charges, de produits et de résultat.

Le cas échéant, la perte globale probable est provisionnée, sous déduction des pertes éventuellement déjà constatées.

L'annexe 2 fournit un exemple des enregistrements budgétaires et comptables à opérer dans le cas d'un contrat suivi selon la méthode à l'avancement.

### 3. - LA MÉTHODE À L'ACHÈVEMENT

La méthode à l'achèvement consiste à ne comptabiliser les produits et le résultat que lorsque l'exécution du contrat est achevée.

Pendant la réalisation du contrat, l'établissement comptabilise l'ensemble des charges engagées en tant qu'en-cours de production et, à ce titre, enregistre un produit retraçant la variation de l'en-cours à hauteur du montant des charges enregistrées. Autrement dit, au terme de chacun des exercices de la vie du contrat (à l'exception de l'exercice enregistrant la fin du contrat), l'établissement ne constate aucun résultat puisque le produit en-cours est équivalent à l'ensemble des charges enregistrées. C'est uniquement à la fin du contrat (livraison du bien, réalisation de la prestation de services) que le produit est constaté.

Si au cours de la réalisation du contrat, l'établissement prévoit une perte à terminaison, une provision doit être enregistrée.

En fin d'exercice, un produit est enregistré (compte 713 « variations des en-cours de production ») d'un montant équivalent à l'ensemble des charges (y compris les provisions et les charges indirectes), supportées au titre du contrat.

Un schéma en annexe 3 présente le raisonnement à suivre pour les enregistrements budgétaires et comptables des résultats.

### 4. - LES RÈGLES COMMUNES EN MATIÈRE DE BUDGÉTISATION

Concernant les principes de budgétisation, la prévision budgétaire repose sur une répartition des consommations de crédits et des prévisions de recettes au titre de chacun des exercices concernés du contrat sur les comptes par nature.

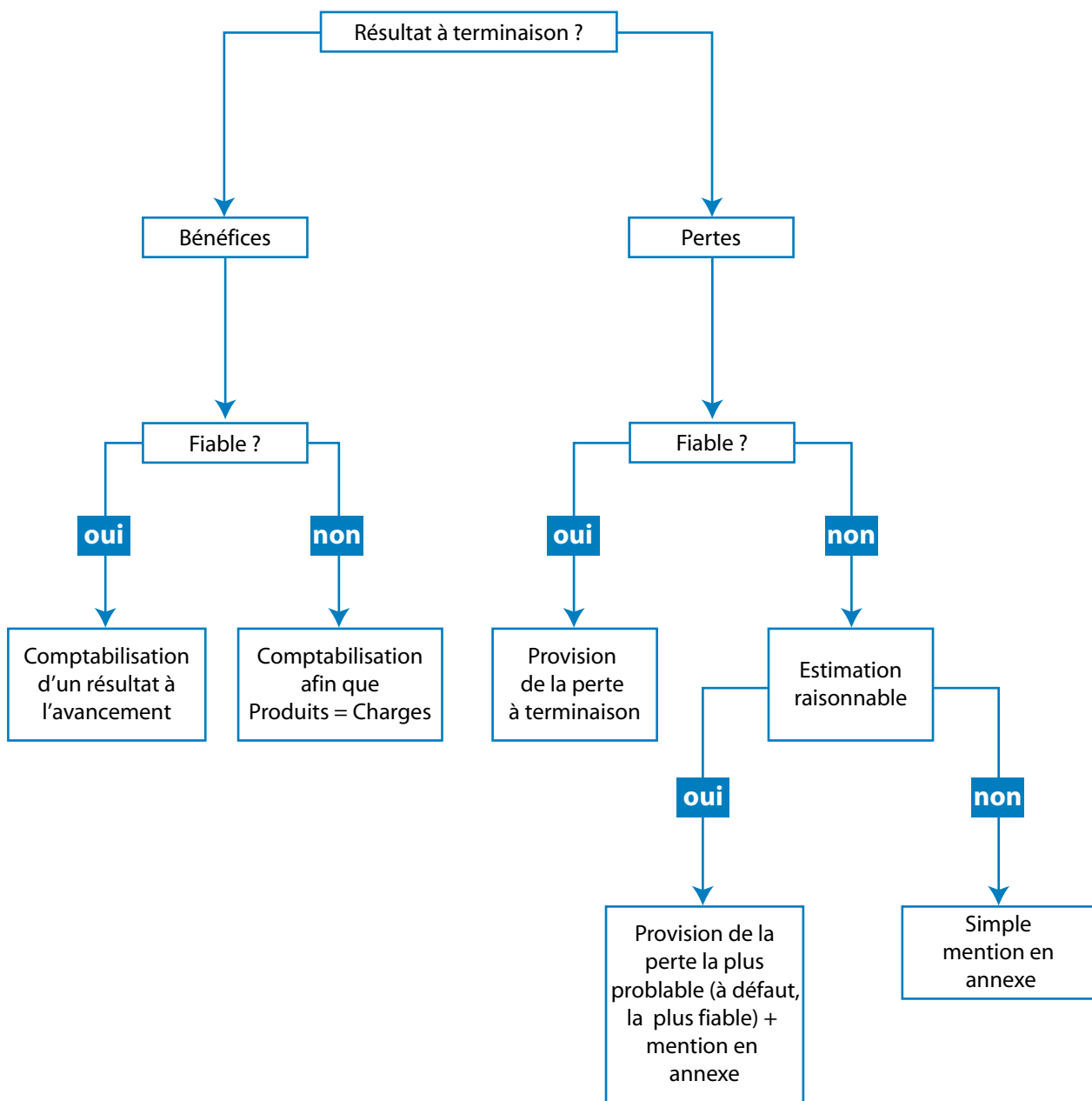
L'ouverture des crédits : si les crédits ont été ouverts au budget, il est décidé de ne les mettre à disposition des équipes de recherche que si l'établissement dispose d'assurance quant à leur attribution effective par le financeur. La base juridique est la décision attributive ou la signature du contrat. Les règles de gestion en matière d'ouverture de crédits seront développées ultérieurement pour les opérations pluriannuelles au regard des évolutions budgétaires qui seront adoptées dans le cadre du projet de décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique qui abrogera le décret n° 62-1587 portant règlement général sur la comptabilité publique (*cf.* fiche n° 1, § 4.3).

En cours d'exercice, les produits sont constatés (compte par nature) dès lors que le droit est acquis à l'établissement. Les charges quant à elles sont enregistrées sur la base du service fait. Ces produits et charges sont partie intégrante du résultat de l'établissement et ne donnent pas lieu à enregistrement spécifique (calcul d'un résultat à terminaison ou neutralisation) en fin d'exercice.

Bien évidemment, ce suivi comptable ne contredit en rien, la nécessité d'opérer un suivi de l'équilibre de l'opération mais sans que ce suivi ne nécessite une traduction en comptabilité générale.

L'éventuelle part non consommée de crédits ouverts peut faire l'objet d'un report (*cf.* fiche n° 2 paragraphe consacré aux reports).

**Annexe1 : méthode à l'avancement – schéma de raisonnement pour la détermination du résultat à terminaison**



## Annexe 2 : exemple chiffré avec impact budgétaire et comptable d'un contrat suivi selon la méthode à l'avancement

### Descriptif du cas pratique :

L'établissement signe un contrat de recherche partenariale avec une entreprise d'automobile portant sur la mise au point d'une batterie pour véhicule électrique aux capacités de stockage doublées et au poids divisé de moitié par rapport à la norme actuelle.

Les travaux de recherche sont prévus pour s'étaler sur trois ans. Le financement s'élève à 500.000 euros. Le coût de revient (coût complet) s'établit à 400.000 euros.

Le contrat conditionne les versements (nécessaires à l'avancement de la construction de la solution) à la production de justifications financières intermédiaires et prévoit l'échéancier de financement suivant :

1ère année :	250 000 €
2ème année :	150 000 €
3ème année :	100 000 €

Le budget prévisionnel de l'opération pluriannuelle s'établit en conséquence de la façon suivante :

	Total	année N	année N+1	année N+2
Recette	500 000 €	250 000 €	150 000 €	100 000 €
Coût complet	400 000 €	250 000 €	150 000 €	
Résultat prévisionnel	100 000 €			

### Année N

#### Suivi de l'exécution de l'opération au cours de l'année N

Recette : enregistrement du produit au titre de la 1ère tranche prévue au contrat

250 000 €	}	411 débit =	compte client (sera soldé lors de l'encaissement de la 1ère tranche)
		7xx crédit =	constat du produit

Charges : enregistrement des dépenses tout au long de l'exercice pour un montant total (coût complet) de 240 000 euros

#### fin d'exercice N

**1) détermination du coût de l'opération** au cours de l'année N. L'établissement calcule un coût de 240.000 €

Rappel : la méthode à l'avancement suppose de tenir une comptabilité analytique permettant de mesurer le coût complet de l'opération (charges directes + charges indirectes)

#### 2) calcul du résultat réel de N

Produits - coût = 250.000 - 240.000 = **10 000 €**

**3) détermination du pourcentage d'avancement en N** sur la base du critère suivant : rapport entre les coûts engagés à la date de clôture de l'exercice et le montant total prévisionnel des coûts d'exécution du contrat

coût des travaux de recherche en N =	240 000 €	%	<b>60%</b>
coût de revient estimé pour l'opération =	400 000 €	avancement =	

#### 4) calcul du résultat à l'avancement en fin de N

résultat estimé x % d'avancement = 100.000 x 60% = **60 000 €**

#### 5) ajustement du chiffre d'affaires

résultat à l'avancement - résultat réel = 60.000 - 10.000 = **50 000 €**

ajustement du chiffre d'affaires à enregistrer =	50 000 €	}	418 débit =	compte client - facture à établir
			7xx crédit =	constat du produit

*Rappel : résultat en fin d'opération = 100.000 €*

*=> pas de modification du résultat estimé en fin d'exercice N*

**Résultat de l'exécution budgétaire de N**

	prévision	produits et charges comptabilisés	prise en compte avancement	cumul avec avancement	solde
recettes	250 000 €	250 000 €	50 000 €	300 000 €	60 000 €
charges	250 000 €	240 000 €		240 000 €	

**Compte de résultat de N**

charges de production imputables au contrat	240 000 €	Production vendue	300 000 €
		produit contractuel :	250 000 €
		ajustement CA :	50 000 €
(= résultat à l'avancement) Résultat		60 000 €	

**Année N+1**

**Suivi de l'exécution de l'opération au cours de l'année N+1**

Recette : enregistrement du produit au titre de la 2ème tranche prévue au contrat

$$150\ 000\ € \left\{ \begin{array}{l} 411\ \text{débit} = \text{compte client (sera soldé lors de l'encaissement de la 2ème tranche)} \\ 7xx\ \text{crédit} = \text{constat du produit} \end{array} \right.$$

Charges : enregistrement des dépenses tout au long de l'exercice pour un montant total (coût complet) de 170 000 euros

**fin d'exercice N+1**

**1) détermination du coût de l'opération au cours de l'année N+1.** L'établissement calcule un coût de 170.000 €  
Rappel : la méthode à l'avancement suppose de tenir une comptabilité analytique permettant de mesurer le coût complet de l'opération (charges directes + charges indirectes)

**2) calcul du résultat réel de N+1**

$$\text{Produits} - \text{coût} = 150.000 - 170.000 = - 20\ 000\ €$$

**3) détermination du pourcentage d'avancement en N+1** sur la base du critère suivant : rapport entre les coûts engagés à la date de clôture de l'exercice et le montant total prévisionnel des coûts d'exécution du contrat

$$\begin{array}{l} \text{coût des travaux de recherche en N et N+1} = 240.000\ € + 170.000\ € = 410\ 000\ € \\ \text{coût de revient estimé pour l'opération recalculé (cf. ci-dessous)} = 430\ 000\ € \end{array}$$

Les coûts réels étant supérieurs aux coûts estimés, il faut recalculer le résultat estimé. Compte tenu des hypothèses retenues pour cet exemple, le résultat estimé est revu à la baisse et s'établit maintenant à **70.000 €** ("dépassement" de coût de + 10.000 € en N+1 et évaluation d'un "dépassement" de + 20.000€ en N+2)

$$\% \text{ avancement} = 95\%$$

**4) calcul du résultat à l'avancement en fin de N+1**

$$\begin{array}{l} (\text{résultat estimé} \times \% \text{ d'avancement N+1}) - \text{résultat à l'avancement de N} = \\ 70\ 000\ € \quad 95\% \quad - \quad 60\ 000\ € \quad = \quad 6\ 500\ € \end{array}$$

**5) ajustement du chiffre d'affaires**

$$\text{résultat à l'avancement} - \text{résultat réel} = 6.500 - (-20.000) = 26\ 500\ €$$

$$\begin{array}{l} \text{ajustement du chiffre d'affaires à enregistrer} = 26\ 500\ € \\ \left\{ \begin{array}{l} 418\ \text{débit} = \text{compte client - facture à établir} \\ 7xx\ \text{crédit} = \text{constat du produit} \end{array} \right. \end{array}$$

*Compte tenu du recalcul de l'évaluation du résultat à terminaison*



**Résultat de l'exécution budgétaire de N+1**

	prévision	produits et charges comptabilisés	prise en compte avancement	cumul avec avancement	solde
recettes	150 000 €	150 000 €	26 500 €	176 500 €	6 500 €
charges	150 000 €	170 000 €		170 000 €	

**Compte de résultat de N+1**

charges de production imputables au contrat	170 000 €	Production vendue	176 500 €
		produit contractuel :	150 000 €
		ajustement CA :	26 500 €
(= résultat à l'avancement) Résultat		6 500 €	

**Année N+2**

**Suivi de l'exécution de l'opération au cours de l'année N+2**

Recette : enregistrement du produit au titre de la 3ème tranche prévue au contrat

$$100\ 000\ € \left\{ \begin{array}{l} 411\ \text{débit} = \text{compte client (sera soldé lors de l'encaissement de la 3ème tranche)} \\ 7xx\ \text{crédit} = \text{constat du produit} \end{array} \right.$$

Charges : enregistrement des dépenses tout au long de l'exercice pour un montant total (coût complet) de 20 000 euros

**fin d'exercice N+2**

**1) détermination du coût de l'opération au cours de l'année N+2.** L'établissement calcule un coût de 20.000 € (prévision initiale de 0 €).

Rappel : la méthode à l'avancement suppose de tenir une comptabilité analytique permettant de mesurer le coût complet de l'opération (charges directes + charges indirectes)

**2) calcul du résultat réel de N+2**

$$\text{Produits} - \text{coût} = 100.000 - 20.000 = \mathbf{80\ 000\ €}$$

**3) détermination du pourcentage d'avancement :** pas de calcul à effectuer au titre du dernier exercice du contrat (travail réalisé à 100%)

**4) calcul du résultat à l'avancement en fin de N+2**

résultat réel total - (résultat à l'avancement N + résultat à l'avancement N+1) =

$$\text{résultat réel total} = (\text{produits} = 250.000 + 150.000 + 100.000) - (\text{charges} = 240.000 + 170.000 + 20.000) =$$

$$500\ 000\ € \quad - \quad 430\ 000\ € \quad = \quad \mathbf{70\ 000\ €}$$

résultat à l'avancement N = 60 000 €

résultat à l'avancement N+1 = 6 500 €

résultat à l'avancement de N+2 = 3 500 €

**5) ajustement du chiffre d'affaires**

$$\text{résultat à l'avancement} - \text{résultat réel} = 3.500 - (80.000) =$$

$$\text{ajustement du chiffre d'affaires à enregistrer} = - 76\ 500\ € \left\{ \begin{array}{l} - \mathbf{76\ 500\ €} \\ 7xx\ \text{débit} = \text{réduction de recette (débit)} \\ 418\ \text{crédit} = \text{compte client - facture à établir (ajustement du chiffre d'affaires)} \end{array} \right.$$

La somme des ajustements des chiffres d'affaires est nulle à la fin du contrat

$$\begin{array}{l} \text{ajustement année N} = 50\ 000\ € \\ \text{ajustement année N+1} = 26\ 500\ € \\ \text{ajustement année N+2} = - 76\ 500\ € \end{array}$$

**Résultat de l'exécution budgétaire de N+2**

	prévision	produits et charges comptabilisés	prise en compte avancement	cumul avec avancement	solde
recettes	100 000 €	100 000 €	- 76 500 €	23 500 €	3 500 €
charges	- €	20 000 €		20 000 €	

**Compte de résultat de N+2**

charges de production imputables au contrat	20 000 €	Production vendue produit contractuel : 100 000 € ajustement CA : - 76 500 €	23 500 €
(= résultat à l'avancement) Résultat		3 500 €	

**Récapitulatif**

**Résultat de l'exécution budgétaire du contrat de N à N+2**

	prévision	produits et charges comptabilisés	prise en compte avancement	cumul avec avancement	solde
recettes	500 000 €	500 000 €	- €	500 000 €	70 000 €
charges	400 000 €	430 000 €		430 000 €	

**Compte de résultat de l'opération (cumul années N à N+2)**

charges de production imputables au contrat	430 000 €	Production vendue produit contractuel : 500 000 € ajustement CA : - €	500 000 €
(= résultat à l'avancement) Résultat		70 000 €	

## Annexe 3 : exemple chiffré avec impact budgétaire et comptable d'un contrat suivi selon la méthode à l'achèvement

### Descriptif du cas pratique :

L'établissement signe un contrat de recherche partenariale avec une entreprise d'automobile portant sur la mise au point d'une batterie pour véhicule électrique aux capacités de stockage doublées et au poids divisé de moitié par rapport à la norme actuelle.

Les travaux de recherche sont prévus pour s'étaler sur trois ans. Le financement s'élève à 500.000 euros. Le coût de revient (coût complet) s'établit à 400.000 euros.

L'échéancier de financement correspond au rythme estimé d'avancement de construction de la solution :

1ère année :	250 000 €
2ème année :	150 000 €
3ème année :	100 000 €

Le budget de l'opération pluriannuelle s'établit en conséquence de la façon suivante :

	Total	année N	année N+1	année N+2
Recette	500 000 €	250 000 €	150 000 €	100 000 €
Coût complet	400 000 €	250 000 €	150 000 €	
Résultat prévisionnel	100 000 €			

### Année N

#### Suivi de l'exécution de l'opération au cours de l'année N

Encaissement : comptabilisation du versement de la 1ère tranche uniquement en comptabilité générale (pas d'impact en comptabilité budgétaire)

250 000 €	}	515 débit =	encaissement de la 1ère tranche
		4191 crédit =	compte client - avances et acomptes reçus sur commandes

Charges : enregistrement des dépenses tout au long de l'exercice pour un montant total (coût complet) de 240 000 euros

#### fin d'exercice N

**Détermination du coût de l'opération** au cours de l'année N. L'établissement calcule un coût de 240.000 €

Rappel : la méthode à l'achèvement suppose de tenir une comptabilité analytique permettant de mesurer le coût complet de l'opération (charges directes + charges indirectes)

Recette : enregistrement du produit au titre de la 1ère tranche prévue au contrat sur la base du coût de production de l'année N c'est-à-dire 240.000 €

240 000 €	}	34xx débit =	En-cours de production de services
		713x crédit =	produit : variation de l'en-cours de production

**Résultat de l'exécution budgétaire de N**

	prévision	produits et charges comptabilisés	solde
recettes	250 000 €	240 000 €	0 €
charges	250 000 €	240 000 €	

**Compte de résultat de N**

charges de production imputables au contrat	240 000 €	Production stockée	240 000 €
Résultat			0 €

**Bilan de N**

stock		240 000 €		
encaissement	250 000 €	10 000 €	clients - avances et acomptes	250 000 €
	- 240 000 €			
		250 000 €		250 000 €

**Année N+1**

**Suivi de l'exécution de l'opération au cours de l'année N+1**

Encaissement : comptabilisation du versement de la 2ème tranche uniquement en comptabilité générale (pas d'impact en comptabilité budgétaire)

$$150\ 000\ \text{€} \left\{ \begin{array}{l} 515 = \text{encaissement de la 2ème tranche} \\ 4191 = \text{compte client - avances et acomptes reçus sur commandes} \end{array} \right.$$

Charges : enregistrement des dépenses tout au long de l'exercice pour un montant total (coût complet) de 170 000 euros

**fin d'exercice N+1**

**Extourne de l'en-cours de production de l'année N**

Comptabilité générale et budgétaire : extourne des écritures de fin d'exercice N

$$240\ 000\ \text{€} \left\{ \begin{array}{l} 713x\ \text{débit} = \text{produit : variation de l'en-cours de production} \\ 34x\ \text{crédit} = \text{En-cours de production de services} \end{array} \right.$$

**Détermination du coût de l'opération** au cours de l'année N. L'établissement calcule un coût de 170.000 €

Au total depuis le lancement de l'opération la valeur de l'en-cours de production s'élève donc à 240.000 € + 170.000 € soit 410.000 €

Rappel : la méthode à l'achèvement suppose de tenir une comptabilité analytique permettant de mesurer le coût complet de l'opération (charges directes + charges indirectes)

Recette : enregistrement du produit au titre de la 2ème année sur la base du coût de production cumulé des années N et N+1 c'est-à-dire 410.000 €

$$410\ 000\ \text{€} \left\{ \begin{array}{l} 34x\ \text{débit} = \text{En-cours de production de services} \\ 713x\ \text{crédit} = \text{produit : variation de l'en-cours de production} \end{array} \right.$$

**Résultat de l'exécution budgétaire de N+1**

	prévision	coût de production	extourne variation en-cours année N	produit à comptabiliser	produits et charges comptabilisés	solde
recettes	150 000 €		- 240 000 €	410 000 €	170 000 €	- €
charges	150 000 €	170 000 €			170 000 €	

**Compte de résultat de N+1**

charges de production imputables au contrat	170 000 €	Production stockée		170 000 €
		extourne en-cours année N	-240 000 €	
		valeur cumulée en-cours	410 000 €	
Résultat			0 €	

**Bilan de N+1**

stock	<i>stock initial</i> 240 000 €	410 000 €		
	<i>extourne -</i> 240 000 €			
	<i>stock final</i> 410 000 €			
encaissement	<i>bilan entrée</i> 10 000 €	- 10 000 €	clients - avances et acomptes	400 000 €
	<i>décaissement -</i> 170 000 €		<i>bilan entrée</i> 250 000 €	
	<i>encaissement</i> 150 000 €		<i>exercice N+1</i> 150 000 €	
		400 000 €		400 000 €

**Année N+2**

**Suivi de l'exécution de l'opération au cours de l'année N+2**

Charges : enregistrement des dépenses tout au long de l'exercice. L'établissement calcule un coût de 20.000 € au titre de N+2

Achèvement du travail et émission de la facture

$$500\ 000\ € \left\{ \begin{array}{l} 411 = \text{compte client} \\ 70xx = \text{Vente} \end{array} \right.$$

présentation du suivi du contrat en comptabilité générale

411 - clients	100 000 €	
419 - compte client - avances et acomptes reçus sur commandes	400 000 €	
70xx - Vente		500 000 €

Le solde de 100.000 euros est versé par le client en cours d'année

**Achèvement de la prestation en N+2**

**Extourne de l'en-cours de production de l'année N**

Comptabilité générale et budgétaire : extourne des écritures de fin d'exercice N

$$410\ 000\ € \left\{ \begin{array}{l} 713x\ \text{débit} = \text{produit : variation de l'en-cours de production} \\ 34x\ \text{crédit} = \text{En-cours de production de services} \end{array} \right.$$

**Détermination du coût total de l'opération :**

Au total depuis le lancement de l'opération le coût de production s'est élevé à : 240.000 + 170.000 + 20.000 = 430.000 €

**Résultat de l'exécution budgétaire de N+2**

	prévision	coût de production	extourne variation en-cours année N+1	produit comptabilisé	soldes produits et charges comptabilisés	solde
recettes	100 000 €		- 410 000 €	500 000 €	90 000 €	70 000 €
charges	- €	20 000 €			20 000 €	

**Compte de résultat de N+2**

charges de production imputables au contrat	20 000 €	Production vendue	500 000 €
		Production stockée (extourne année N+1)	- 410 000 €
Résultat		70 000 €	

**Bilan de N+2**

stock	<i>stock initial</i> 410 000 €	- €	bénéfice (excédent sur l'opération)	70 000 €
	<i>extourne</i> - 410 000 €			
encaissement	<i>bilan entrée</i> - 10 000 €	70 000 €		
	<i>décaissement</i> - 20 000 €			
	<i>encaissement</i> 100 000 €			
		70 000 €		70 000 €

**Récapitulatif**

**Résultats cumulés de l'exécution budgétaire du contrat de N à N+2**

	prévision	coût de production	extourne variation en-cours	produit comptabilisé	produits et charges comptabilisés	solde
recettes	500 000 €		- 650 000 €	1 150 000 €	500 000 €	70 000 €
charges	400 000 €	430 000 €			430 000 €	
Résultat prévisionnel	100 000 €					

**Compte de résultat de l'opération (cumul années N à N+2)**

charges de production imputables au contrat	430 000 €	Production vendue	500 000 €
		<i>Production stockée</i> 650 000 €	
		<i>Extourne production stockée</i> -650 000 €	
Résultat		70 000 €	

## FICHE 7

# La fiche financière d'une opération de recherche pluriannuelle

L'objectif de simplification des opérations de gestion de la recherche implique pour les établissements de définir précisément leur cadre et d'en déterminer les conséquences notamment en matière financière, budgétaire et comptable. Ainsi, sur la base de ce descriptif des processus, le suivi financier se réalisera dans les conditions préalablement définies et connues des établissements et des différents intervenants depuis le chercheur jusqu'aux services supports et soutien.

Pour sécuriser et faciliter le traitement des opérations de recherche pluriannuelle, il est essentiel de déterminer le cadre de gestion en amont du démarrage de l'opération. Ce cadrage s'effectue sur la base des clauses du contrat. Il est donc indispensable que chaque établissement mette en place un circuit d'information au sein duquel les services financiers et comptables seront associés dès la rédaction du contrat afin d'assurer ce rôle d'expertise et de tirer en amont les conséquences du dispositif à mettre en place.

Ce circuit à mettre en place concerne tant les équipes de recherche que l'ensemble des services supports dont la mission est d'accompagner et de permettre la réalisation optimale des missions de l'établissement. Sont ainsi concernés au premier chef et au même titre que les aspects financiers, les aspects relatifs aux questions de propriété intellectuelle, d'achat public, de responsabilité juridique, de ressources humaines, ...

Pour revenir à la matière financière, il est indispensable de définir le cadre de gestion de l'opération avant même son commencement. Pour cela, il est proposé ci-après une fiche opération dont l'objectif est de recenser les caractéristiques financières d'une opération afin d'en traduire les conséquences :

- budgétaires : volume de recettes et de crédits à ouvrir et séquençement par exercice ;
- comptables : technique budgétaire et comptable de suivi de l'opération ;
- fiscales ; régime de l'opération en fiscalité directe et en TVA ;
- financières : identification des tiers au contrat et montant des financements et rythme.

## Fiche financière descriptive de l'opération

À renseigner avant le commencement de l'opération

### Partie descriptive

- Nom
- descriptif
- Acronyme
- No Réf. Financeur
- Millésime
  
- Date début
- Date de fin
- Nombre de mois
  
- **Avenant**
  - date
  - durée
  - montant
  
- **Partenaire(s)**
  - nom
  - montant
  - date
  
- **Pour les investissements d'avenir**
  - Convention de préfinancement
  - Convention de reversement de préfinancement
  - Convention attributive avec l'ANR (partenaire coordinateur)
  - Convention de reversement
  - Accord de consortium (oui / non) + date de signature

### Identification dans le système d'information

- N° d'opération
- N° sous ensemble opération (éventuels)
- N° du programme budgétaire
- Nom du laboratoire responsable
- centre financier responsable
- centre de coût
- centre de profit
- destination
- Type de contrat (typologie interne : PS, LABEX, Brevet, ...)



## Budget de l'opération

- **coût total**
- **financements**
  - financeur 1 et montants
  - financeur 2 et montants
  - ...
  - autofinancement
- **prévision pluri annuelle**
  - recettes : montant pour chacun des exercices
  - dépenses : montant pour chacun des exercices
- **Nature des dépenses autorisées (éventuellement)**
  - Montants prévisionnels
- **report de crédits**
  - autorisé
  - non autorisé

## Méthode comptable de suivi

- rattachement
- contrat à long terme : avancement
- contrat à long terme : achèvement

## Régime fiscal de l'opération

- **TVA collectée**
  - taxé
  - exonéré
  - hors champ
- **TVA déductible**
  - *déductible*
    - 100%
    - prorata 1
    - prorata 2
  - *non déductible*
- **Impôt sur les sociétés**
  - exonéré
  - non lucratif
  - lucratif



## **FICHE 8**

# **Les règles de budgétisation - synthèse**

Cette fiche présente une synthèse des règles à appliquer en matière d'élaboration et de suivi budgétaire selon la nature du contrat (Voir tableau pages suivantes).

Nature recette	Prévision budgétaire			recette		
	moment	base	montant	moment	base	montant
subvention charge service public	budget primitif	notification ou évaluation	crédits de paiement	à réception notification	notification CP	intégralité CP
subvention sans condition	BP ou DBM	notification ou évaluation	crédits de paiement ou tranche annuelle	à réception décision attributive	décision attributive	intégralité tranche annuelle (CP)
subvention avec condition résolutoire	BP ou DBM	notification ou évaluation	crédits de paiement ou tranche annuelle	à réception décision attributive	décision attributive	intégralité tranche annuelle (CP)
subvention avec condition suspensive	BP ou DBM	notification ou évaluation	crédits de paiement ou tranche annuelle	lors de la réalisation de la condition	montant de la décision attributive	intégralité montant sous réserve condition satisfaite
contrat de recherche partenariale	schémas de budgétisation et de suivi budgétaire identique aux cas des subventions (sans condition, avec condition résolutoire,					
contrat de prestation de services « simple »	BP ou DBM	prix du contrat	estimation coût annuel	lors du service fait (donc rien au titre des exercices intermédiaires si contrat pluriannuel et livraison en fin de contrat)	prix de vente	intégralité montant au service fait
contrat de prestation de services « complexe » pluriannuel : avancement	BP ou DBM	prix du contrat	estimation coût annuel	fin d'exercice	détermination d'un résultat à terminaison (coût complet)	application d'un % d'avancement
contrat de prestation de services « complexe » pluriannuel : achèvement	BP ou DBM	prix du contrat	estimation coût annuel	fin d'exercice	montant des dépenses supportées ou coût complet	égalité avec la charge
colloque	BP ou DBM	évaluation recette	estimation coût annuel	facturation des droits : inscription	droits constatés	montant des droits
subvention d'investissement pluriannuelle	BP ou DBM	notification ou évaluation	estimation tranche annuelle	notification de crédits de paiement	selon condition éventuelle	CP
contrat formation continue	BP ou DBM	tarifs	coût formation	selon le financeur		
	si pluriannuelle : prévision de tranches	coût formation	volume charges par exercices	droits inscription : à l'inscription  organisme : sur base production des justification de dépenses	tarifs  tarif sur justification dépenses	droit forfaitaire et si nécessaire produits constatés d'avance montant dépenses (euro/stagiaire) et si nécessaire produits à recevoir

Exécution budgétaire				
dépense		fin d'exercice	gestion des reports	
moment	montant	moment	base	montant
crédit exécutoire au 1 <sup>er</sup> janvier	intégralité CP exercice	limite engagement 31 décembre	<ul style="list-style-type: none"> <li>pas de report pour EPSCP</li> <li>report sous condition de vote du CA pour EPST</li> </ul>	part des crédits ouverts non consommés
crédit exécutoire au 1 <sup>er</sup> janvier ou après vote DBM	intégralité CP exercice	limite engagement 31 décembre	<ul style="list-style-type: none"> <li>report si contrat pluriannuel pour EPSCP</li> <li>report sous condition de vote du CA pour EPST</li> </ul>	part des crédits ouverts non consommés
crédit exécutoire au 1 <sup>er</sup> janvier ou après vote DBM	intégralité CP exercice	limite engagement 31 décembre	<ul style="list-style-type: none"> <li>report si contrat pluriannuel pour EPSCP</li> <li>report sous condition de vote du CA pour EPST</li> </ul>	part des crédits ouverts non consommés
crédit exécutoire au 1 <sup>er</sup> janvier ou après vote DBM	intégralité CP exercice	limite engagement 31 décembre	<ul style="list-style-type: none"> <li>report si contrat pluriannuel pour EPSCP</li> <li>report sous condition de vote du CA pour EPST</li> </ul>	part des crédits ouverts non consommés
avec condition suspensive)				
crédit exécutoire au 1 <sup>er</sup> janvier ou après vote DBM	intégralité prévision dépense exercice	limite engagement 31 décembre - constat potentiel de provision	<ul style="list-style-type: none"> <li>report si contrat pluriannuel pour EPSCP</li> <li>report sous condition de vote du CA pour EPST</li> </ul>	part des crédits ouverts non consommés
crédit exécutoire au 1 <sup>er</sup> janvier ou après vote DBM	intégralité prévision dépense exercice	limite engagement 31 décembre - constat potentiel de provision	<ul style="list-style-type: none"> <li>report si contrat pluriannuel pour EPSCP</li> <li>report sous condition de vote du CA pour EPST</li> </ul>	part des crédits ouverts non consommés
crédit exécutoire au 1 <sup>er</sup> janvier ou après vote DBM	intégralité prévision dépense exercice	limite engagement 31 décembre - constat potentiel de provision	<ul style="list-style-type: none"> <li>report si contrat pluriannuel pour EPSCP</li> <li>report sous condition de vote du CA pour EPST</li> </ul>	part des crédits ouverts non consommés
crédit exécutoire au 1 <sup>er</sup> janvier ou après vote DBM	intégralité prévision dépense exercice	limite engagement 31 décembre - constat potentiel de provision	<ul style="list-style-type: none"> <li>report si contrat pluriannuel pour EPSCP</li> <li>report sous condition de vote du CA pour EPST</li> </ul>	part des crédits ouverts non consommés
crédit exécutoire au 1 <sup>er</sup> janvier ou après vote DBM	intégralité prévision dépense exercice	limite engagement 31 décembre - constat potentiel de provision	<ul style="list-style-type: none"> <li>report si opération d'investissement pluriannuelle pour EPSCP</li> <li>report sous condition de vote du CA pour EPST</li> </ul>	part des crédits ouverts non consommés
crédit exécutoire au 1 <sup>er</sup> janvier ou après vote DBM	intégralité prévision dépense exercice	limite engagement 31 décembre - constat potentiel de provision	<ul style="list-style-type: none"> <li>report si opération d'investissement pluriannuelle pour EPSCP</li> </ul>	



## FICHE 9

# TVA - Le droit à déduction sur les dépenses engagées pour les activités de recherche

La TVA est un impôt réel qui repose sur la nature de l'opération réalisée quelle que soit la qualité de la personne qui la réalise. A cet égard, les EPSCP et les EPST sont :

- des assujettis : toutes leurs activités entrent dans le champ d'application de la TVA à quelques exceptions près<sup>1</sup> ;
- des redevables partiels : ils réalisent conjointement des activités soumises à la TVA (opérations de recherche facturées à des tiers, activité éditoriale, ...) et des activités exonérées de la TVA (formation initiale et continue).

Conformément au principe de neutralité fiscale de la TVA, les opérations semblables ne peuvent pas être traitées différemment du point de vue de cet impôt et le poids que pèse réellement cette taxe comprise dans le prix réglé au fournisseur est nécessairement le même pour toutes les personnes qui se trouvent placées dans une situation identique. En conséquence, pour ce qui concerne les assujettis à la TVA accomplissant une activité analogue, les règles à appliquer, notamment pour apprécier la déductibilité de la TVA grevant les dépenses supportées en amont, ne peuvent être elles-mêmes qu'analogues, indépendamment de leur forme juridique.

C'est d'ailleurs pourquoi, pour les travaux de recherche menés par les universités et les organismes de recherche, les règles à mettre en œuvre à situation égale ont toujours été uniformes, la différence quant à leur statut juridique étant inopérante. Au demeurant, cela est clairement indiqué au renvoi 1 de l'instruction n° 63 du 13 juin 2008 publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 3 A-4-08<sup>2</sup>.

**L'absence d'harmonisation sur ce point, pouvant être constatée dans les faits, ne peut dès lors que résulter de la façon dont ces règles sont comprises et effectivement appliquées.**

Aussi, en matière de gestion de la TVA, la préoccupation de convergence doit avoir pour objectif de parvenir à une application uniforme de la réglementation fiscale commune.

La présente fiche s'attache donc à expliciter une des conditions dans lesquelles les établissements sont autorisés à déduire la TVA sur les dépenses qu'ils engagent pour leurs activités de recherche et qui fait débat et à présenter les critères d'analyse des opérations concernées.

Cette fiche constitue une aide en vue d'une approche commune entre les EPSCP et les EPST mais elle n'a pas à vocation à traiter toutes les situations qui nécessitent, bien sûr, un examen au cas par cas.

---

1 Quelques établissements ont la qualité d'assujetti partiel dès lors qu'ils exploitent, en plus de leurs missions habituelles, un musée, un monument historique ou un parc botanique ou zoologique

2 Énoncé au regard du champ d'application de la TVA, le principe vaut également, bien entendu, pour le droit à déduction comme pour tous les autres domaines permettant de calculer l'impôt (territorialité, fait générateur et exigibilité, base d'imposition, taux). D'ailleurs, l'atteste l'utilisation, tout au long de l'instruction, du terme générique « établissements » pour désigner indifféremment les EPSCP et les EPST ainsi que le prévoit le renvoi 1 en question.

## 1. - DES RÈGLES IDENTIQUES MAIS DES MISSIONS DIFFÉRENTES

Tout d'abord, il convient de rappeler qu'indépendamment du fait que le même dispositif réglementaire s'applique aux EPST et aux EPSCP, les missions dont ces établissements ont la charge ne sont pas identiques. En effet, outre l'axe commun ayant trait à la recherche, les EPSCP ont comme mission notamment la formation initiale et continue. Or il s'avère que cette dernière est du point de vue de la TVA une activité exonérée de cet impôt. Ceci signifie que la TVA n'est pas collectée sur le prix de vente des formations et qu'en conséquence l'EPSCP ne bénéficie d'aucun droit à déduction sur les dépenses supportées pour les besoins de cette mission.

Ce rappel serait sans incidence sur la gestion des activités de recherche s'il n'existait pas des dépenses qui servent concurremment à la réalisation des deux natures d'activité, formation et recherche, et qui relèvent de dispositions différentes au sens de la TVA. Pour ces dépenses, l'EPSCP ne pourra en tout état de cause pas exercer un droit à déduction dans les mêmes conditions que celles relevant exclusivement d'une activité de recherche facturées à des tiers.

Ainsi un EPSCP qui acquiert un appareillage scientifique utilisé concurremment pour ses activités de formation et de recherche, ne pourra pas déduire intégralement la TVA grevant le coût de cette acquisition quand bien même les activités de recherche concernées ouvriraient un droit à déduction intégral. Le droit à déduction sera dans cet exemple exercé sur la base d'un coefficient de taxation forfaitaire et ne sera pas en conséquence égal à la totalité du montant de la TVA. Il s'ensuit donc un coût majoré pour l'EPSCP qu'il lui incombe de financer sur ses ressources.

Cette précision étant apportée, les développements qui suivent se concentrent sur les dépenses engagées dans le cadre des activités de recherche des deux catégories d'établissement.

## 2. - UNE CONDITION SPÉCIFIQUE À RESPECTER

Avant d'aborder en détail la question de la détermination de la potentialité de valorisation économique des résultats de la recherche, un rapide résumé des conditions générales d'exercice du droit à déduction est proposé. Il est rappelé à titre liminaire que les développements qui suivent ne peuvent, en aucun cas, être mis en avant pour interpréter, et a fortiori contredire, les textes législatifs et réglementaires ainsi que la doctrine administrative exposés dans la documentation officielle de l'administration fiscale.

### 2.1. - CONDITIONS GÉNÉRALES D'EXERCICE DU DROIT À DÉDUCTION DE LA TVA

Le droit à déduction de la TVA n'est ouvert qu'aux assujettis agissant en tant que tel.

Est assujettie à la TVA toute personne qui réalise de manière indépendante, dans le cadre d'une activité économique mentionnée à l'article 256 A du code général des impôts, à titre habituel et onéreux, quel que soit son statut juridique, sa situation au regard des autres impôts et la forme, ou la nature, de son intervention, des opérations entrant dans le champ d'application de la TVA.

Entrent dans le champ de la TVA toutes les opérations imposables de droit, c'est-à-dire, les opérations imposables par nature (ex : livraisons de biens meubles, prestations de services, etc.) ou par disposition expresse de la loi (ex : livraisons à soi-même, etc.), mais également les opérations imposables sur option.

Le droit à déduction de la TVA ne peut être exercé que pour les opérations relevant du champ d'application de cet impôt. Ces opérations doivent être effectuées à titre onéreux c'est-à-dire se traduire par l'existence d'une contrepartie directe. Cette dernière s'apprécie sur la base du critère du lien direct qui répond à deux conditions :

- l'opération doit procurer un avantage au client ;
- le niveau de cet avantage individuel doit être en relation avec le prix payé par le client au fournisseur.



Pour que le droit à déduction puisse être exercé, encore faut-il remplir un certain nombre de conditions dont notamment celle de l'existence d'un lien direct et immédiat entre la dépense au titre de laquelle l'établissement souhaite exercer son droit à déduction et la réalisation d'une opération soumise à la TVA.

Un tel lien n'est caractérisé que si le service est rendu directement à un bénéficiaire déterminé et s'il existe une « relation nécessaire » entre le niveau des avantages retirés par le bénéficiaire du service et la contre-valeur versée au prestataire.

Or, dans une activité de recherche, le lien entre les opérations soumises à TVA et les dépenses engagées n'est pas nécessairement facilement identifiable. Ceci est notamment dû à la nature de certains travaux de recherche, à l'incertitude pesant sur le succès de ces mêmes travaux et aux délais parfois nécessaires afin de pouvoir valoriser économiquement les résultats de la recherche.

Pour autant, la démonstration de l'existence de ce lien est une condition impérative afin de pouvoir exercer légitimement son droit à déduction.

## 2.2. - LA POTENTIALITÉ DE VALORISATION ÉCONOMIQUE

Au vu de l'instruction fiscale précitée, dans la mesure où existe une potentialité de valorisation économique des résultats escomptés, les dépenses supportées dans ce cadre (équipement et fonctionnement) ouvrent droit à déduction de la TVA comprise dans leur coût avant même que puissent être réellement identifiées les opérations taxées se rattachant à une telle valorisation.

Le sujet trouve en particulier toute son acuité avec les opérations de recherche (fondamentale et appliquée)<sup>3</sup>, qui se caractérisent au moment de leur lancement par des travaux s'étalant dans le temps dans le but de procéder, à terme, au transfert de résultats et de connaissances à des acteurs de terrain.

Cette condition (potentialité de valorisation économique) a été rappelée par la DLF dans une note en date du 21 mars 2011 adressée à la direction des affaires financières (voir annexe) et dans laquelle elle confirme un certain nombre de caractéristiques exposées ci-dessus quant au fonctionnement de la TVA :

- La distinction en TVA entre recherche fondamentale et recherche appliquée est inopérante ;
- Les activités de recherche constituent une activité économique située dans le champ d'application de la TVA indépendamment de la nature de la personne morale qui les accomplit ;
- Le droit à déduction de la TVA peut être exercé dès lors que les dépenses engagées s'inscrivent dans une « **démarche de valorisation économique** » des résultats ;
- « Il incombe aux établissements de s'assurer de **l'effectivité** de la valorisation potentielle des études ou activités de recherche » pour que le droit à déduction sur les dépenses engagées soit ouvert et puisse être exercé.

## 2.3. - L'EXISTENCE D'UNE DIVERGENCE D'APPRÉCIATION DE CE CRITÈRE

Le point nodal en pratique pour les établissements est donc de s'assurer de l'effectivité de la valorisation potentielle des résultats issus des travaux de recherche devant être exécutés.

Aussi, importe-t-il que la compréhension de cette notion de potentialité de valorisation soit commune aux EPSCP et EPST.

Dans le but de répondre à cette obligation, plusieurs EPSCP ont procédé à une analyse des activités de recherche conduites en leur sein en vue d'identifier des éléments probants de nature à démontrer que la recherche est engagée dans le cadre d'une démarche de valorisation (indépendamment du fait de savoir si la valorisation des résultats sera ou non couronnée de succès).

Dans les EPST, une telle démarche d'analyse des activités de recherche ne semble pas avoir été formalisée aujourd'hui.

<sup>3</sup> Au regard des règles de TVA, il n'est pas fait de distinction entre la recherche fondamentale et la recherche appliquée.

### 3. - LA RECHERCHE COMMUNE DES CRITÈRES APPLICABLES

Afin de s'assurer de l'effectivité de la valorisation potentielle des résultats des travaux de recherche, les opérateurs de recherche conviennent qu'il est indispensable de disposer de critères qui permettront d'étayer le jugement qui sera formulé quant à l'ouverture et l'exercice du droit à déduction au lancement de l'opération de recherche.

Avant de proposer une cartographie d'analyse, il faut rappeler qu'en matière de TVA il n'est pas possible de porter un jugement sur un ensemble ou une catégorie d'opérations car seule l'analyse d'une situation déterminée permet de définir le régime qu'il convient d'appliquer en matière de droit à déduction. Autrement dit, il n'est pas possible de déclarer que les contrats proposés par tel ou tel partenaire ouvrent ou non systématiquement un droit à déduction. Il est indispensable de mener une étude sur les clauses du contrat en question afin de porter un jugement approprié.

Cela étant précisé, il est proposé ci-dessous une analyse des situations possibles en fonction de la nature des opérations de recherche pouvant être menées par une unité de recherche. En fonction de chacune des situations possibles, une identification de critères de nature à étayer l'ouverture d'un droit à déduction est livrée.

#### 3.1. - LA RECHERCHE PARTENARIALE

L'objet de la recherche partenariale est de favoriser l'interaction entre la recherche publique et les entreprises et ainsi de favoriser la mobilisation du potentiel d'innovation de la recherche.

Dans ce type de situation, la détermination de la potentialité de valorisation des résultats paraît évidente car intrinsèquement liée à l'objet même de la recherche. En effet, le but du contrat est, au terme de la phase de collaboration entre l'établissement public et le partenaire privé, de répondre aux besoins socio-économiques exprimés par ce dernier par un transfert à son profit de résultats de la recherche. En contrepartie de ce partenariat, l'établissement public bénéficie d'un avantage financier.

Il existe donc un faisceau d'éléments probants attestant de la potentialité de valorisation économique. Qui plus est leur justification est aisée dans la mesure où ces informations figurent dans le contrat établi entre les parties. A titre d'exemple, on peut notamment citer le cas d'un contrat de collaboration de recherche car il s'agit d'un contrat ayant pour objet la réalisation commune d'une étude pour laquelle l'établissement de recherche utilisera les sommes perçues de l'entreprise partenaire pour financer le projet et au terme de laquelle les résultats font l'objet d'une copropriété entre l'établissement et l'entreprise (cf. fiche 5 §1.1).

#### 3.2. - LA RECHERCHE ENTREPRISE DANS LA PERSPECTIVE D'UN TRANSFERT TECHNOLOGIQUE

L'objet de la recherche est cette fois de permettre le passage des travaux de l'unité de recherche vers le monde socio-économique. Ce transfert s'effectuera moyennant rémunération (exemples : prix, prise de participations...) et nécessite une maturation du projet innovant concerné. Il s'agit en quelque sorte de vérifier la faisabilité d'un projet. Cette dernière étape s'appuie sur l'obtention d'un financement dédié. Le résultat attendu est la mise au point du procédé éprouvé permettant son exploitation par des entreprises.

Ce type de recherche se situe donc directement dans le cadre d'une perspective de transfert de technologie vers un partenaire privé avec un objectif de gain financier et les contrats sont explicites à cet égard.

#### 3.3. - LA RECHERCHE ENGAGÉE DANS UN NOUVEAU PROJET

Il existe des situations où une unité de recherche entreprend des travaux sans que ceux-ci ne soient financés par un partenaire privé.

##### 3.3.1. - La recherche financée par des subventions publiques

Dans certains cas, les travaux de recherche peuvent trouver leur financement dans le cadre de projets dont le cadrage général (contrat conclu avec un tiers relevant généralement de la sphère publique

nationale ou internationale, Union européenne par exemple) fait état d'objectifs scientifiques comportant en outre des perspectives de retombées scientifiques, technologiques ou industrielles. La potentialité de valorisation économique repose sur l'existence de telles clauses et suppose donc une analyse du contrat.

### 3.3.2. - La recherche hors contrat

D'autres travaux peuvent être engagés sans qu'un contrat ne lie l'établissement à un tiers public ou privé. Dans cette situation, le recueil d'éléments probants permettant de s'assurer de l'effectivité d'une valorisation économique potentielle ne peut s'appuyer sur les clauses d'un contrat et doit relever d'une autre démarche. Il est proposé de s'engager dans une analyse des activités menées par l'unité de recherche : typologie de recherche effectuée (existence d'un secteur économique actif en lien direct avec les recherches effectuées), historique d'activité (antériorité, existence de contrats avec des partenaires privés ou publics, partenariat, ...), liaison étroite avec d'autres activités de recherche à finalité potentielle de valorisation affirmée, ... (liste non limitative de critères). Il appartient à l'établissement, en étroite collaboration avec l'unité de recherche, de collecter ces indices et de les tracer afin de construire un dispositif de contrôle interne de nature à justifier l'exercice du droit à déduction tant en interne que vis-à-vis des services fiscaux.

Cette dernière situation nécessite quelques précisions dans la mesure où il s'agit d'estimer qu'un travail de recherche peut s'inscrire indirectement dans un processus de valorisation économique. Telle est par exemple la situation des travaux de recherche menés par une unité qui se révèlent comme indispensable à l'avancement d'un autre projet de recherche dont le potentiel de valorisation est démontré. Il nous semble alors qu'il doit être considéré que le lien entre un processus de recherche jugé dans sa globalité et une démarche de valorisation existe et que le droit à déduction de la TVA est ouvert pour l'ensemble des opérations menées par l'établissement dès lors qu'il s'inscrit dans cette démarche globale.

### 3.4. - LA VALORISATION POTENTIELLE PAR LES PUBLICATIONS

Il est fréquent que les travaux de recherche donnent lieu à publication. Ces publications s'inscrivent notamment dans le cadre des missions générales confiées aux établissements d'enseignement supérieur et de recherche relatives à la « diffusion et la valorisation des résultats de la recherche scientifique et technologique<sup>4</sup> », la « diffusion de la culture et l'information scientifique et technique<sup>5</sup> », « la valorisation des résultats de la recherche<sup>6</sup> », « le partage et la diffusion des connaissances scientifiques<sup>7</sup> ».

La relation entre cette modalité de diffusion de connaissances et l'existence d'une potentialité de valorisation économique ne paraît a priori pas nécessairement native. En effet, sauf à considérer que la mission de valorisation des résultats de la recherche inscrite dans le Code de l'éducation et le Code de la recherche devrait être comprise comme un critère permettant, sans qu'il soit nécessaire d'aller plus loin, de considérer que tout travail de recherche y compris de publication relève de jure d'une démarche de valorisation économique, il nous semble indispensable d'analyser l'activité de publication menée au sein des unités de recherche au regard de la réglementation de la TVA.

Les publications peuvent revêtir différentes formes dont notamment des articles, des revues et des livres. Le canal de diffusion est parfois assuré par un service d'édition propre à l'établissement (presses universitaire ou presses du CNRS par exemple). Dès lors que ces services assurent la diffusion des publications par mise en vente, la démarche de valorisation économique des travaux de recherche menés et ayant donné lieu à publication existe.

4 Cf. article L. 123-3 2) du Code de l'éducation

5 Cf. article L.123-3 4) du Code de l'éducation

6 Cf. article L. 112-1 b) du Code de la recherche

7 Cf. article L. 112-1 c) du Code de la recherche

### 3.5. - LES TRAVAUX DE RECHERCHE MENÉS DANS DES DISCIPLINES RELEVANT DES LETTRES ET DES SCIENCES HUMAINES ET SOCIALES

La relation entre certains domaines de recherche et la potentialité de valorisation économique des résultats peut paraître plus ténue. C'est notamment le cas pour les disciplines relevant des lettres et des sciences humaines et sociales pour lesquelles la proximité avec le monde socio-économique est a priori moins présente que pour les disciplines relevant des sciences dures (sciences de la vie, physique, chimie, ...). Pour autant, la démarche d'analyse de la potentialité doit être menée de la même façon que celles décrites précédemment, à savoir :

- La recherche est-elle partenariale ?
- La recherche est-elle entreprise dans la perspective d'un transfert scientifique ou technologique ?
- Si la recherche est subventionnée par une entité publique, est-il prévu un objectif de valorisation économique ?
- Si la recherche est hors contrat, l'analyse spécifique à ce type d'activité permet-elle de conclure à l'existence d'une démarche de valorisation économique ?
- Si des publications sont entreprises, celles-ci satisfont-elles aux critères retenus pour identifier une démarche de valorisation économique ?

Ainsi, à titre d'exemple, les résultats de travaux menés dans le domaine de la linguistique ou de la sociologie peuvent parfaitement être utilisés dans des secteurs économiques tels que l'activité touristique, l'aménagement du territoire... À titre d'exemple, on peut citer le cas de travaux de recherche vendus à une collectivité territoriale qui les utilisent dans ses fascicules touristiques.

Au même titre que ce qui a été exposé dans le paragraphe 4.3 ci-dessus, une analyse des travaux précédemment menés, du tissu économique sont des facteurs clés pour identifier une potentialité de valorisation économique des résultats.

En conclusion, il appartient aux établissements de s'assurer de l'effectivité de la valorisation potentielle des études ou activités de recherche qu'ils réalisent en intégrant les exigences de la réglementation relative à la TVA au même titre que les autres exigences posées par les partenaires ou que les normes comptables et budgétaires. Du reste, cette démarche d'analyse concourt non pas à complexifier la démarche mais au contraire s'inscrit dans un processus de maîtrise de ses activités. En effet, on l'a bien vu au fil de l'analyse des situations pouvant se présenter, l'identification d'une potentialité de valorisation économique des résultats ne posera pas de difficultés dans un grand nombre de situations. Dans tous les cas de figure, la démarche engagée par les établissements reposera sur une connaissance des activités menées par leurs unités de recherche ce qui énoncé de la sorte semble une évidence en matière de pilotage. Il s'agit donc de tirer profit de la connaissance et de la maîtrise des activités de recherche menées au sein des laboratoires pour en déduire les conséquences en matière fiscale et ainsi sécuriser le dispositif de recherche au regard de cette réglementation. Ajoutons pour conclure que l'enjeu financier n'est pas neutre tant sur le plan de la déduction de TVA potentielle que sur celui du risque fiscal dans l'hypothèse d'un contrôle défavorable à l'établissement.

# REMERCIEMENTS

Doivent tout particulièrement être remerciés les deux rédacteurs du recueil : Serge Bourgine (AMUE) et Véronique Moulet (CNRS).

Les remerciements les plus cordiaux sont également adressés aux membres du groupe de travail, dont les noms figurent ci-dessous, pour leur implication dans la réflexion menée en la matière afin de permettre la rédaction du présent document.

Amue : Thierry Benoit

CNRS : Bernard Adans, Sylvain Dehaud, Claire Kreckelbergh, Serge Pedneault, Mireille Pietri, Hélène Reau

Institut d'optique : Annie Montagnac

Institut national polytechnique de Grenoble : Xavier Fauveau

Institut de Recherche pour le Développement : Hervé Michel

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche : Jérôme Marie (DAF)

Ministère du Budget, des Comptes Publics et de la Réforme de l'État : Jean-Noël Pineau et Hélène Cousin (DGFIP), Clément Beaune (direction du budget)

Université Paris-Diderot : Jean-Gilles Hoarau

Université de Strasbourg : Frederic Dehan

Ernst and Young : Yann Semelin

Pricewaterhouse Coopers : Florence Pestie





