

GUIDE DE LA MISE EN PLACE D'UN SAIC

GUIDE DE LA MISE EN PLACE D'UN SAIC

**COMITÉ DE PILOTAGE
DE LA MISE EN PLACE DES SERVICES D'ACTIVITÉS INDUSTRIELLES ET COMMERCIALES**

AVANT PROPOS	5
LE CADRE JURIDIQUE DES SAIC	7
Présentation des services d'activités industrielles et commerciales des établissements public à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPCSCP)	9
Fiche thématique : statuts types d'un SAIC d'université	11
LA MISE EN ŒUVRE D'UNE MÉTHODE DE CALCUL DE COÛTS COMPLETS	17
Un outil de pilotage de l'établissement	20
Une réponse aux obligations fiscales	21
Les objectifs de la méthode analytique applicable au SAIC	22
La collecte des données	23
Les coûts directs	29
Les coûts indirects	32
La mise en œuvre des coûts	41
LA GESTION BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE DU SAIC	45
Le régime budgétaire et comptable du SAIC	51
Le fonds de concours relatif aux dépenses de personnel titulaire	55
La comptabilité du SAIC	57
L'évolution des applications informatiques	71
LA FISCALITÉ APPLICABLE AUX ACTIVITÉS DES ÉTABLISSEMENTS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE RECHERCHE	75
Les principes d'assujettissement aux impôts directs	78
Exposé sommaire de principes de base régissant la TVA	88
ANNEXES	95
COMPOSITION DES COMITÉS ET GROUPES DE TRAVAIL	151

AVANT PROPOS

Dans une lettre, en date du 15 mars 2002, adressée aux présidents et aux directeurs d'établissements d'enseignement supérieur et de recherche, le ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, le ministre de l'Education Nationale, le ministre de la Recherche et la secrétaire d'Etat au Budget ont fixé le cadre et les objectifs de l'expérimentation concernant la mise en place des SAIC.

Un de ces objectifs était de « *rédiger un guide d'expérimentation des SAIC, qui traitera notamment des problèmes comptables, fiscaux et de calcul des coûts* ».

Le présent « *Guide de la mise en place d'un SAIC* » vise à répondre à cet objectif. Il est le fruit des travaux effectués par l'ensemble des acteurs amenés à intervenir dans le cadre de cette expérimentation : les établissements volontaires d'une part, les groupes de travail thématiques créés par le comité de pilotage d'autre part.

Les directions concernées du ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, du ministère de la Jeunesse, de l'Education nationale et de la Recherche ainsi que du ministère Délégué à la Recherche et aux Nouvelles Technologies, ont également participé activement à la réalisation de ce guide, notamment en rédigeant certains de ses éléments en raison de la spécificité des domaines abordés.

L'Agence de Mutualisation des Universités et Etablissements, et tout particulièrement son département "Services - Domaine Finances", a contribué de manière décisive à l'ensemble de ce travail de réflexion et de conception.

Le contenu de ce document a été soumis dans son intégralité à l'approbation des membres du comité de pilotage de l'expérimentation. Il devrait donc constituer un outil de référence pour les établissements, destiné à accompagner leur réflexion et à soutenir leur propre démarche de création d'un SAIC, tant sous l'angle réglementaire que pratique.

Pour autant, ce guide ne doit en aucun cas être considéré par ses utilisateurs comme ayant une valeur réglementaire propre. Il ne saurait les dispenser de se référer aux textes (lois, décrets, arrêtés et instructions) existants ou à paraître, chaque fois que cela s'avérerait nécessaire.

Par ailleurs, bien que la mise en place d'un SAIC soit indépendante de la fiscalité liée à l'exercice de certaines activités par les établissements d'enseignement supérieur et de recherche, une partie de ce guide est consacrée à ce sujet, afin d'apporter un éclairage qui devrait les aider à répondre à leurs obligations en ce domaine.

Que les personnes, très nombreuses, qui ont accepté de consacrer une fraction - parfois considérable - de leur temps à l'élaboration et à la rédaction de ce document soient ici très vivement remerciées dans leur ensemble.

Merci également à l'université de Rennes 1 qui en a réalisé le premier tirage.

Le souhait que l'on peut formuler, alors que la première étape de la mise en place des SAIC s'achève, est que le travail réalisé depuis un an ainsi que l'expérience qui en a été tirée puissent profiter pleinement à l'ensemble des établissements s'engageant dans cette démarche, mais également à ceux qui désirent simplement s'informer sur ce nouvel outil mis à leur disposition, pour assurer dans de meilleures conditions la maîtrise et la gestion de la valorisation de leur recherche.

C'est tout à la fois l'objet et l'ambition de ce guide.

Jean-Loup DUPONT
Président du comité de pilotage
de l'expérimentation des SAIC

LE CADRE JURIDIQUE DES SAIC

1. PRÉSENTATION DES SERVICES D'ACTIVITÉS INDUSTRIELLES ET COMMERCIALES DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS À CARACTÈRE SCIENTIFIQUE, CULTUREL ET PROFESSIONNEL	9
1.1 Le décret n° 2002-549 du 19 avril 2002	9
1.2 Le décret n° 2002-601 du 25 avril 2002	10
1.3 Le décret n° 2002-700 du 30 avril 2002 et l'arrêté conjoint du 30 avril 2002	10
1.4 Le décret n° 2002-1347 du 7 novembre 2002	10
2. FICHE THÉMATIQUE : STATUTS TYPES D'UN SERVICE D'ACTIVITÉS INDUSTRIELLES ET COMMERCIALES D'UNIVERSITÉ	11
2.1 Rappel du cadre législatif et réglementaire applicable au service d'activités industrielles et commerciales	11
2.2 Missions et activités du SAIC	11
2.3 L'organigramme du SAIC	12
2.4 L'organisation administrative du SAIC	12
2.4.1 Le directeur du SAIC	12
2.4.2 Les attributions propres du directeur du SAIC	12
2.4.3 Les attributions du directeur du SAIC par délégation du président ou du directeur de l'établissement	13
2.4.4 La suppléance	13
2.4.5 Les commissions de travail	13
2.5 Les instances statutaires du SAIC	13
2.5.1 Le conseil du SAIC	13
2.5.2 Les attributions du conseil du SAIC	14
2.5.3 Les modalités de fonctionnement du conseil	14
2.5.4 Le déroulement des séances	14
2.5.5 Les règles applicables aux délibérations du conseil du SAIC	14
2.5.6 L'instance consultative du service	14
2.6 Dispositions financières	15
2.7 Le renvoi au règlement intérieur	15
2.8 L'entrée en vigueur des statuts	15
2.9 Les modalités de révision des statuts	15

1. PRÉSENTATION DES SERVICES D'ACTIVITÉS INDUSTRIELLES ET COMMERCIALES DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS À CARACTÈRE SCIENTIFIQUE, CULTUREL ET PROFESSIONNEL

L'article 2 de la loi n° 99-587 du 12 juillet 1999 sur l'innovation et la recherche prévoit notamment la création de structures chargées de la promotion et de la valorisation des activités industrielles et commerciales des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPCSCP).

Les décrets d'application de cette loi relatifs aux services d'activités industrielles et commerciales (SAIC), fruits d'un long travail de concertation avec les services du ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, ont été publiés durant l'année 2002.

1.1 Le décret n° 2002-549 du 19 avril 2002

Le décret n° 2002-549 du 19 avril 2002 relatif aux services d'activités industrielles et commerciales des EPCSCP fixe les conditions de création, les missions, les activités, l'organisation ainsi que le fonctionnement d'un service de ce type mis en place par un établissement.

Au sein des établissements concernés, le SAIC constitue un nouveau service commun qui vient donc s'ajouter à ceux qui existent déjà. Ce service a un rôle de promotion des activités industrielles et commerciales, notamment en contribuant à déterminer une politique commerciale, en proposant une politique tarifaire et en gérant les contrats de recherche, d'études, d'analyses, les brevets et licences, des activités d'édition ainsi que les baux et locations commerciales. (titre I^{er} du décret).

Chaque établissement peut, par délibération statutaire de son conseil d'administration (art. L. 711-7 du code de l'éducation : majorité des deux tiers des membres en exercice requise), créer un service interne, dirigé par un directeur, assisté éventuellement d'un conseil dont la composition, les compétences et les modalités de fonctionnement sont fixées par les statuts du service.

Par ailleurs, **les EPCSCP** ne souhaitant pas créer un service interne peuvent conjointement avec d'autres établissements créer un SAIC interétablissements, par délibération statutaire (titre II du décret).

Ce service est dirigé par un directeur et peut être doté d'un conseil.

Un établissement peut confier la gestion de ses activités industrielles et commerciales à un SAIC interétablissement à la condition de ne pas avoir déjà un SAIC propre pour l'exploitation de ses activités industrielles et commerciales. Une atténuation à ce principe concerne la gestion des activités d'édition. A cet égard, deux cas de figure peuvent se présenter :

- premièrement, le SAIC créé par un établissement pour regrouper ses activités industrielles et commerciales comprend les activités d'édition ;
- deuxièmement, tout en créant un SAIC qui lui est propre, un établissement peut prendre la décision de faire relever les activités d'édition de la responsabilité d'un SAIC interétablissement.

Les activités d'un SAIC interétablissement, les modalités de contribution de chaque établissement, ainsi que l'établissement de rattachement de ce service, la composition et les attributions du conseil sont fixés par une convention cadre conclue entre les différents établissements participants.

1.2 Le décret n° 2002-601 du 25 avril 2002

Le décret n° 2002-601 du 25 avril 2002 pris pour l'application de l'article L. 719-5 du code de l'éducation, est relatif au budget annexe et au régime financier et comptable des services d'activités industrielles et commerciales des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel. Il modifie le décret n° 94-39 du 14 janvier 1994.

Le service d'activités industrielles et commerciales (propre à un établissement ou commun à plusieurs établissements) bénéficie d'un régime budgétaire, financier et comptable adapté à la gestion de ces activités. Il dispose d'un budget annexe au budget de l'établissement qui est doté d'un cadre budgétaire complet comprenant deux sections, l'une de fonctionnement, l'autre relative aux opérations en capital.

Ce budget annexe est complété par un budget de gestion présentant les recettes et les dépenses du SAIC par destinations, selon une nomenclature propre à ce service.

Les crédits inscrits au sein du budget annexe ont un caractère évaluatif. Les règles d'adoption et de modifications des budgets annexes sont assouplies.

Un aménagement des compétences est institué au sein des établissements, par l'instauration de délégations en matière budgétaire. Le président ou directeur de l'EPCSCP peut consentir des délégations de pouvoirs ou de signature au directeur du SAIC. Ce dernier, lorsqu'il a la qualité d'ordonnateur secondaire, peut déléguer sa signature à des agents de ce même service.

Le SAIC fait l'objet d'un suivi en comptabilité distincte de celle de l'établissement. Un compte rendu financier est établi en fin d'exercice par l'agent comptable de l'EPCSCP. Ce compte rendu est agrégé au compte financier de l'établissement.

1.3 Le décret n° 2002-700 du 30 avril 2002 et l'arrêté conjoint du 30 avril 2002

Le décret n° 2002-700 du 30 avril 2002 est relatif au rattachement par voie de fonds de concours du remboursement à l'État auquel doivent procéder les établissements publics d'enseignement supérieur au titre des dépenses de rémunération sur le budget de l'État de leurs personnels affectés dans les services d'activités industrielles et commerciales.

L'arrêté conjoint du 30 avril 2002 fixe les modalités de rattachement de ce remboursement par voie de fonds de concours au budget de l'éducation nationale (enseignement supérieur).

Ce fonds de concours permettra, sans que cela se traduise par une perte de ressource pour l'établissement, de comptabiliser et d'imputer les charges de personnels d'État affectés au SAIC afin de ne pas majorer indûment le résultat imposable de ce service (cf. infra, page 27 et page 43 in fine et pages 55 et 56).

1.4 Le décret n° 2002-1347 du 7 novembre 2002

Le décret n° 2002-1347 du 7 novembre 2002 renferme les dispositions générales applicables aux agents non titulaires recrutés dans les services d'activités industrielles et commerciales des établissements publics d'enseignement supérieur.

Dans ce cadre, ledit décret prévoit notamment que des agents non titulaires peuvent être recrutés pour assurer le fonctionnement des services d'activités industrielles et commerciales et la réalisation de ces mêmes activités.

Le recrutement des agents non titulaires doit donner lieu à un **contrat écrit**. Ce document doit fixer une date d'effet, décrire précisément la nature du poste occupé et faire ressortir s'il est clairement établi pour une durée déterminée ou indéterminée.

Les contrats à durée déterminée sont renouvelables dans la limite d'une **durée totale maximale de trois ans**.

Ces contrats sont conclus par le président ou le directeur de l'établissement. Ce dernier peut déléguer, pour les besoins de cette opération, sa signature au directeur du service d'activités industrielles et commerciales.

2. FICHE THÉMATIQUE : STATUTS TYPES D'UN SERVICE D'ACTIVITÉS INDUSTRIELLES ET COMMERCIALES D'UNIVERSITÉ

Cette fiche recense de manière thématique les dispositions devant figurer dans les statuts d'un service d'activités industrielles et commerciales d'université.

Les grands thèmes devant figurer dans les statuts du SAIC sont les suivants:

- le rappel du cadre législatif et réglementaire applicable au SAIC ;
- les missions et activités du SAIC ;
- l'organigramme du SAIC ;
- l'organisation administrative du SAIC ;
- les instances statutaires du SAIC ;
- les dispositions financières ;
- les modalités d'entrée en vigueur et de révision des statuts.

2.1 Rappel du cadre législatif et réglementaire applicable au service d'activités industrielles et commerciales

- Les articles L. 123-5, L. 711-1, L. 714-1 et L. 719-5 du code de l'éducation ;
- Le décret n° 2002-549 du 19 avril 2002 relatif aux services d'activités industrielles et commerciales des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel ;
- Le décret n° 94-39 du 14 janvier 1994 relatif au budget et au régime financier des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel, modifié par les décrets n° 98-408 du 27 mai 1998, n° 99-819 du 16 septembre 1999 et n° 2002-601 du 25 avril 2002.

2.2 Missions et activités du SAIC

- Gérer les activités industrielles et commerciales de l'établissement mentionnées à l'article 2 du décret n° 2002-549 du 19 avril 2002, lorsque leur exploitation n'est pas effectuée par une société ou un groupement.

- Négocier et préparer avec les tiers concernés, préalablement à leur conclusion par le président de l'université, tous les projets d'accords et de conventions à caractère industriel et commercial de l'université, de ses unités de formation et de recherche, des instituts et écoles internes, des services communs et de ses départements laboratoires et centres de recherche, à l'exclusion des projets de conventions de formation continue. A cet effet, les composantes et services communs de l'université lui transmettent tous les éléments d'information utiles.

- Exécuter ces mêmes accords et conventions.

- Rendre compte de leur exécution aux composantes et services communs concernés au moins une fois par an.

2.3 L'organigramme du SAIC

- Personnels de direction ;
- Personnels d'administration ;
- Personnels de gestion ;
- Autres (personnels assurant la réalisation des activités du SAIC, etc.).

2.4 L'organisation administrative du SAIC

2.4.1 Le directeur du SAIC

Les modalités de désignation du directeur du SAIC sont précisées à l'article 5 du décret n° 2002-549 du 19 avril 2002. Les statuts peuvent rappeler que le directeur est nommé par le président de l'université, après avis du conseil d'administration.

Les statuts doivent prévoir d'une part la durée du mandat du directeur et d'autre part, s'il exerce un mandat renouvelable ou non.

Exemple : Le directeur du service d'activités industrielles et commerciales est nommé pour trois ans par le président de l'université, après avis du conseil d'administration. Son mandat est renouvelable.

2.4.2 Les attributions propres du directeur du SAIC

Administration du service, sous l'autorité du président de l'université :

- le directeur du SAIC est chargé de l'organisation, du fonctionnement et de la gestion administrative et financière du service ;
- il prépare et exécute les délibérations du conseil du service (si un tel conseil est créé) ;
- il a autorité sur les personnels affectés dans le service ;
- il participe avec voix consultative au conseil du service (si un tel conseil est créé).

Gestion du service :

- le directeur assure la gestion de l'ensemble des moyens matériels et financiers qui lui est attribué et des personnels affectés dans le service ;
- il prépare et exécute le budget annexe du service d'activités industrielles et commerciales, ses modifications et rend compte de son exécution au conseil d'administration de l'université ;
- il prépare et assure le suivi du budget de gestion du service d'activités industrielles et commerciales ;
- il établit un rapport annuel sur la politique industrielle et commerciale de l'université. Ce rapport est soumis par le président de l'université au conseil d'administration de l'université pour adoption ;
- il établit un bilan annuel d'activités du service, qu'il soumet au conseil de service pour avis (si un tel conseil est créé) et qu'il présente au conseil d'administration de l'université.

Autres fonctions du directeur :

- coordination entre les composantes et services communs de l'université du travail à mener dans le cadre de la préparation des projets d'accords et de conventions à caractère industriel et commercial de celle-ci ;
- animation du SAIC.

2.4.3 Les attributions du directeur du SAIC par délégation du président de l'université

Le président de l'université peut consentir des délégations de pouvoirs ou de signature au directeur du SAIC en matière budgétaire (article 5 du décret n°2002-549 du 19 avril 2002 et article 53 du décret n°2002-601 du 25 avril 2002) pour assurer l'exécution du budget annexe en recettes et en dépenses.

Le directeur du SAIC, lorsqu'il a la qualité d'ordonnateur secondaire, peut déléguer sa signature à des agents de ce même service.

Le président peut également accorder des délégations de signature au directeur du SAIC sur le fondement de l'article L. 712-2 du code de l'éducation.

2.4.4 La suppléance

Les statuts doivent déterminer les règles, l'autorité ou la personne chargée de la suppléance du directeur du SAIC.

Exemple de rédaction :

En cas d'empêchement temporaire du directeur, la suppléance est exercée par...

En cas d'empêchement définitif du directeur, le président de l'université nomme un nouveau directeur dans les meilleurs délais et, le cas échéant, désigne à titre temporaire un administrateur provisoire.

2.4.5 Les commissions de travail

Préciser leur nombre, leur composition, leurs attributions.

2.5 - LES INSTANCES STATUTAIRES DU SAIC

Les différentes instances possibles sont :

- le conseil du service ;
- l'instance consultative du service ;
- le bureau ;
- les comités.

2.5.1 Le conseil du SAIC

(création non obligatoire, cf. art.4 du décret n°2002-549 du 19 avril 2002)

La composition du conseil :

- le président du conseil (préciser l'autorité ou indiquer les modalités de désignation du président du conseil) ;
- les membres ayant voix délibérative et leurs suppléants (personnalités extérieures, personnalités nommées par le président de l'université, représentants du conseil d'administration, du conseil scientifique, etc.). Indiquer leur nombre, afin de déterminer l'effectif statutaire de référence ;
- les membres ayant voix consultative (le directeur du service, l'agent comptable et le secrétaire général participent aux séances du conseil du service commun, avec voix consultative) ;
- les personnes invitées aux séances du conseil.

Les modalités de désignation des membres du conseil et leur durée de mandat. Il peut être opportun de fixer une durée de mandat des membres du conseil similaire à celle du directeur du SAIC.

2.5.2 Les attributions du conseil du SAIC

Le conseil du SAIC est consulté sur :

- la politique de valorisation de l'université ;
- le bilan annuel d'activités du service établi par le directeur du service ;
- le projet de règlement intérieur du service et ses modifications.

Le président de l'université peut en outre soumettre, pour avis, au conseil certains projets d'accords ou de conventions à caractère industriel et commercial, ainsi que toute question relative aux activités industrielles et commerciales de l'université.

2.5.3 Les modalités de fonctionnement du conseil

Les règles de convocation des membres du conseil :

- périodicité (nombre de réunions annuelles) ;
- règles de fixation de l'ordre du jour de la séance, des compléments à l'ordre du jour ;
- envoi des convocations ;
- possibilité de convoquer une réunion extraordinaire et désigner la ou les personnes ayant l'initiative de convoquer une réunion extraordinaire (le président de l'université ou à la demande écrite de la majorité de ses membres).

2.5.4 Le déroulement des séances

- Prévoir si les séances sont publiques ou non ;
- l'ouverture et l'examen des points à l'ordre du jour ;
- le déroulement des débats, la suspension de séance ;
- les modalités de vote (à main levée ou à bulletin secret) ;
- la clôture de la séance et l'envoi du procès verbal ;
- les modalités de publicité des délibérations du conseil du service.

2.5.5 Les règles applicables aux délibérations du conseil de SAIC

Il est possible de prévoir un quorum applicable à l'ensemble des délibérations ou un quorum spécifique pour certaines catégories de délibérations.

Exemple : Le conseil peut valablement siéger lorsque la majorité des membres composant le conseil assiste à la séance. Si ce quorum n'est pas atteint, le conseil est à nouveau convoqué dans un délai de huit jours.

- Les règles d'adoption des délibérations.

Exemple : Les délibérations du conseil sont adoptées à la majorité des membres présents ou représentés.

- Le nombre et le régime des procurations doivent également être précisés.

Exemple : Un membre du conseil empêché d'assister à une séance peut se faire représenter par un autre membre du conseil. Chaque membre ne peut être porteur que d'une procuration.

2.5.6 L'instance consultative du service

Préciser la composition, les attributions et le fonctionnement de l'instance ;

- le bureau (préciser sa composition, ses attributions, son fonctionnement) ;
- les comités (préciser leur composition, leurs attributions, leur fonctionnement).

2.6 DISPOSITIONS FINANCIÈRES

Contenu du budget annexe :

Ce budget annexe intègre les recettes et les dépenses mentionnées à l'article 48 du décret n° 94-39 du 14 janvier 1994.

Modalités pratiques à mettre en œuvre :

- Élaboration du budget annexe du SAIC ;
- exécution du budget annexe ;
- suivi en service à comptabilité distincte de celle de l'établissement ;
- présentation du compte rendu financier. Un compte rendu financier est établi en fin d'exercice par l'agent comptable de l'université. Ce compte rendu est agrégé au compte financier de l'établissement.

Moyens hors budget :

L'université met à la disposition du service tous les locaux nécessaires à la réalisation de ses activités.

2.7 LE RENVOI AU RÉGLEMENT INTÉRIEUR

Les dispositions fixant les modalités pratiques de fonctionnement du SAIC ne doivent pas nécessairement figurer dans les statuts. Elles peuvent être prévues par le règlement intérieur.

Exemple : le conseil du service d'activités industrielles et commerciales se réunit dans les conditions prévues par le règlement intérieur du service.

Les statuts doivent désigner la personne qui est chargée d'élaborer le règlement intérieur (directeur du SAIC, président de l'université).

Les statuts doivent indiquer les règles d'adoption du règlement intérieur.

2.8 L'ENTRÉE EN VIGUEUR DES STATUTS

Entrée en vigueur après leur adoption par le conseil d'administration de l'université dans les conditions fixées à l'article 3 du décret n° 2002-549 du 19 avril 2002.

2.9 LES MODALITÉS DE RÉVISION DES STATUTS

Nécessité de désigner la personne qui a l'initiative pour proposer une modification des statuts :

- le président de l'université ;
- le directeur du SAIC ;
- une proportion fixe des membres composant le conseil d'administration de l'université ;
- une fraction des membres du conseil du service.

Conformément au principe du parallélisme des formes, les modalités d'entrée en vigueur de ces modifications sont adoptées par le conseil d'administration de l'université dans les conditions fixées à l'article 3 du décret du 19 avril 2002 précité.

LA MISE EN ŒUVRE D'UNE MÉTHODE DE CALCUL DES COÛTS COMPLETS

PRÉAMBULE	19
UN OUTIL DE PILOTAGE DE L'ÉTABLISSEMENT	20
UNE RÉPONSE AUX OBLIGATIONS FISCALES	21
LES OBJECTIFS DE LA MÉTHODE ANALYTIQUE APPLICABLE AU SAIC	22
1. LA COLLECTE DES DONNÉES	23
1.1 Les personnels	23
1.2 L'inventaire	24
1.3 Les clés de répartition	26
1.3.1 Le nombre de m ²	27
1.3.2 Le nombre d'heures	27
1.3.3 La finalité des dépenses	28
2. LES COÛTS DIRECTS	29
2.1 Les frais de personnels recrutés spécifiquement pour la réalisation du contrat	29
2.2 Les dépenses pouvant être imputées spécifiquement au contrat	30
2.3 Les frais de personnel concourant à la réalisation du contrat	31
3. LES COÛTS INDIRECTS	32
3.1 Le matériel utilisé pour l'opération	33
3.2 Les frais de siège de l'université	35
3.2.1 Proposition de l'IGAENR	35
3.2.2 La démarche de l'université de Saint-Étienne	36
3.2.3 La démarche de l'université de Strasbourg 1	36
3.3 Les coûts d'environnement	39
3.4 Les coûts de la recherche	39
3.5 Les frais de structure du SAIC	41
4. LA MISE EN ŒUVRE DES COÛTS	41
4.1 L'évaluation du coût d'une opération	41
4.2 Le suivi de l'exécution du contrat	42

PRÉAMBULE

Prévue par l'article 45 du décret n° 94-39 du 14 janvier 1994 relatif au budget et au régime financier des EPCSCP, mais rarement mise en œuvre par les établissements, la comptabilité analytique constitue le complément indispensable à la connaissance et au pilotage des activités de l'université, tout particulièrement de ses activités qui sont tournées vers le monde industriel et commercial. Du reste, le décret n° 2002-601 du 25 avril 2002 relatif au régime budgétaire et financier des SAIC modifiant le décret du 14 janvier 1994 précité rappelle cette nécessité.

Le mode d'organisation de la comptabilité analytique ne fait pas l'objet d'obligations légales. Le plan comptable général précise que : « *le système de comptabilité analytique d'une entreprise doit être adapté exactement à sa structure organique et aux activités particulières qu'elle exerce* ». A fortiori, les méthodes de comptabilité analytique doivent tenir compte des spécificités du contexte institutionnel. Chaque entreprise a la possibilité de choisir son propre système adapté à son activité, sa taille, son organisation, les besoins des responsables,...

La comptabilité analytique se distingue de la comptabilité générale par son fonctionnement et ses objectifs bien qu'elle utilise majoritairement les informations de celle-ci.

UN OUTIL DE PILOTAGE DE L'ÉTABLISSEMENT

La comptabilité analytique s'inscrit dans une démarche de pilotage de l'établissement. La maîtrise de ses activités nécessite entre autres d'en connaître le coût. Cette connaissance doit permettre aux décideurs de l'établissement d'évaluer les activités existantes, de mesurer le coût des projets et ainsi de disposer de critères de nature à éclairer les choix politiques et stratégiques.

Cette logique repose sur une démarche propre à l'établissement pour l'aider tant dans sa gestion interne que dans la conduite de ses relations avec les partenaires externes.

- En matière de gestion interne, l'établissement doit pouvoir déterminer le coût des activités qu'il mène. Il dispose ainsi d'un outil pour une véritable maîtrise de sa politique de développement. Il ne s'agit pas de déterminer un calcul de rentabilité mais de disposer des outils pour effectuer des choix éclairés. Ainsi, si un projet est présenté avec un apport de financement extérieur de 50 %, l'établissement doit pouvoir déterminer comment s'effectuera le financement de la partie restante. Sans outil, cette approche est impossible à mener.
- Cette manière de procéder doit également aider l'établissement dans la conduite de ses relations avec ses partenaires extérieurs: État, collectivités locales, administrations, monde économique, Union européenne. En effet, les requêtes de ces partenaires peuvent aller de la simple demande d'un prix global à un élément de détail de la composition du coût d'une activité.
 - Ainsi, une demande de moyen (financier ou personnel) engagée vis à vis de l'État, notamment dans le cadre du contrat quadriennal de l'établissement sera renforcée si elle s'appuie sur des données financières analysées et justifiées qui expliquent l'origine de la demande et son montant. De même, cet outil constitue un gage de la « bonne » utilisation des moyens alloués par la pertinence de la demande et la capacité à en suivre et à en mesurer l'utilisation. Il s'agit dans cet exemple d'un cadre contractuel qui ne relève ni ne répond à aucune obligation financière particulière.
 - Dans le cadre d'une réponse aux projets de l'Union européenne, par exemple au 6e Programme-Cadre de Recherche et Développement Technologique (PCRDT) prenant effet au 1^{er} janvier 2003, l'obligation est là clairement affichée. L'établissement doit être en mesure de produire des coûts qui seront à la base du montant de l'aide accordée à ce titre. Ces coûts doivent donc s'appuyer sur une capacité de mesure développée de nature à satisfaire la production de comptes rendus de l'utilisation des fonds alloués mais aussi un éventuel contrôle de l'Union européenne.
- En matière de recherche, si l'établissement souhaite développer une politique de valorisation et de protection de la propriété des résultats de ses activités, il doit se doter des outils lui permettant de mesurer le coût de production de ces résultats et leur valeur. Sans ces éléments, les choix ne sont pas clairement définis et effectués et, à tout le moins, l'établissement ne peut pas envisager de réellement maîtriser sa politique de propriété intellectuelle. De plus, la rémunération de ses activités à leur juste prix s'inscrit dans la même perspective. Il s'agit là encore de protéger les intérêts de l'établissement en prévoyant, dans le cadre de collaborations, une part dans la propriété des résultats correspondant à ses apports, tout en préservant le patrimoine scientifique, intellectuel existant.

UNE RÉPONSE AUX OBLIGATIONS FISCALES

Depuis longtemps, les universités ont exercé des activités relevant du secteur économique concurrentiel (recherche sur contrats, locations, ventes de publications, etc.), sans pour autant être soumises à l'ensemble des règles, essentiellement fiscales, exigées par la réglementation française ou européenne.

Le développement de ces activités dans le cadre des missions nouvelles confiées aux universités par la loi n° 84-52 du 26 janvier 1984, que vient amplifier la loi n° 99-587 du 12 juillet 1999, impose de les replacer clairement dans le secteur concurrentiel, relevant de la TVA et passible de l'impôt sur les bénéfices et éventuellement de la taxe professionnelle (ces trois impôts sont qualifiés d'impôts commerciaux).

- Pour certaines de ses activités, l'établissement est soumis au respect des réglementations européenne et nationale. Ainsi, il est impératif de satisfaire aux règles propres au droit de la concurrence, obligation forte qui, au demeurant, s'impose également dans d'autres secteurs comme celui par exemple des marchés publics. Pour l'ensemble des activités conduites par l'établissement dans le champ concurrentiel, les obligations sont les mêmes que celles de tous les autres acteurs économiques. Si l'université exerce une activité relevant du champ concurrentiel (cf. partie consacrée à la fiscalité) elle doit être en mesure de justifier le coût de ses opérations. A ce jour, un décret (Décret n° 80-900 du 17 novembre 1980) fixe les obligations en la matière pour les « *Opérations effectuées dans les laboratoires ou ensembles de recherches relevant du ministre chargé des Universités* ». Deux titres composent ce décret :

- Le premier est relatif aux « *Opérations effectuées pour le compte de tiers* » et prévoit que la rémunération demandée au cocontractant «... doit être au moins égale au prix de revient » (article 6). Cette disposition concerne les opérations déclarées comme lucratives (cf. partie consacrée à la fiscalité).
- Le second est relatif aux « *Opérations effectuées avec une participation extérieure* », il prévoit que « *Lorsqu'elle a un caractère financier, la participation ... peut ne représenter qu'une partie de ce prix de revient* » (article 9, 2^e alinéa). Cette disposition est applicable aux opérations non lucratives (cf. partie consacrée à la fiscalité).

Autrement dit, dans le cas d'une opération lucrative, l'établissement est **tenu de facturer** aux coûts complets, contrairement à ce qui se passe dans le cas d'une opération non lucrative. L'obligation de calcul du coût complet de l'opération s'applique à toutes les situations. Dans le cas d'une opération lucrative, la facturation égale au minimum au prix de revient complet nécessite préalablement son calcul. Il est à souligner que, en présence d'une opération non lucrative, la facturation d'un prix inférieur au coût de revient complet doit également s'appuyer nécessairement sur un calcul préalable permettant de connaître précisément ledit coût ; à défaut, la manière d'agir de l'établissement serait sujette à caution.

- D'autre part, ce calcul va contribuer à mettre en exergue les éléments permettant de déterminer le caractère lucratif ou non des opérations. En effet, comme indiqué plus loin dans la partie consacrée à la fiscalité (cf. infra), la relation entre les apports de l'établissement et sa part dans les résultats issus de l'exécution du contrat emporte des conséquences en matière de lucrativité. L'équation dans ce cas comprend trois éléments : les apports du partenaire, les apports de l'établissement, la part de propriété des résultats de chacun. Il appartient donc à l'établissement de définir avec précision ses apports et par là-même de disposer d'une méthode de calcul de coûts complets.

LES OBJECTIFS DE LA MÉTHODE ANALYTIQUE APPLICABLE AU SAIC

La mise en œuvre de ces exigences nécessite que la comptabilité présente des résultats financiers clairs et incontestables. Pour cela, trois objectifs stratégiques sont à assigner à cette méthode :

- permettre d'établir les coûts de revient complets des opérations de l'établissement afin de déterminer leur prix facturé (respect des règles de concurrence, assiette de la TVA) ;
- permettre de calculer, sur la base de l'ensemble des charges et des produits, des résultats comptables fiables et justifiables auprès des services de contrôle et en particulier, le cas échéant, le bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés correspondant à l'activité réelle de l'établissement ;
- contribuer à la mise en place d'un tableau de bord, véritable outil d'élaboration et de pilotage de la politique financière du service.

La mise en place d'un SAIC, en isolant les activités économiques les plus importantes, devrait faciliter la production des résultats visés ci-dessus.

La méthode devra donc permettre :

- au niveau de l'établissement : de séparer clairement et de manière exhaustive les activités taxables des activités non taxables, en retraitant les opérations qui n'ont pu, soit être imputées directement dans la catégorie correspondant à leur nature, soit être transférées par virement interne dans cette catégorie ;
- au niveau du SAIC : d'intégrer dans les coûts les dépenses qui sont actuellement effectuées hors de l'établissement, afin d'obtenir des coûts complets des activités concernées : frais de personnels payés par l'État, biens meubles et immeubles acquis et/ou gérés par les organismes associés, les associations et les filiales.

Cette démarche s'inscrit bien évidemment dans le temps. L'établissement ne peut viser l'exhaustivité de la méthode qu'il mettra en place sur le court terme. Cette démarche est donc évolutive d'autant plus que le choix d'un critère qui s'avère pertinent lors de sa mise en place peut ensuite être modifié consécutivement aux changements que peut connaître la situation de l'établissement. L'adaptation et la mise à jour de la méthode seront donc continues au fil de la vie de l'établissement. Mais la méthode sera également propre à chaque établissement puisqu'elle devra :

- être adaptée à la structure et à l'activité de l'établissement ;
- être simple d'emploi pour pouvoir être comprise et mise en œuvre par les utilisateurs ;
- être adaptable pour suivre l'évolution des consommations de l'établissement.

1. LA COLLECTE DES DONNÉES

Remarque liminaire :

Ce document regroupe les travaux présentés dans le cadre du groupe de travail « Coûts complets » mis en place dans le cadre de l'expérimentation SAIC. Les développements s'appuient notamment sur les réflexions menées par **les universités de Saint-Étienne et de Strasbourg 1**. Ils intègrent également des éléments issus du rapport de l'IGAENR et du document élaboré par la Direction générale de la comptabilité publique et par la Direction de la législation fiscale dans le cadre de l'expérimentation des SAIC.

Il est rappelé qu'il n'existe pas de méthode unique de comptabilité analytique et qu'il appartient à chaque établissement de définir la méthode de suivi des coûts qui s'adapte le mieux à sa structure et à son fonctionnement. Enfin, les descriptions effectuées dans ce document s'appuient sur l'état actuel de réflexion des établissements dans le cadre de l'expérimentation SAIC.

La première étape dans l'élaboration de la méthode de coûts d'un établissement consiste à identifier et rassembler les données qui permettront par retraitement d'obtenir les informations nécessaires à la tenue d'une comptabilité analytique. Le principe de base retenu est d'être en mesure de justifier par des éléments tangibles et opposables tous les éléments constitutifs du coût d'une opération.

- Les données financières sont extraites de la comptabilité générale ;
- les données physiques sont extraites des données techniques de l'université ;
- les données relatives au personnel sont extraites de la base de données tenue par le service des ressources humaines (bilan social, enquêtes réalisées notamment pour l'établissement du contrat quadriennal, ...).

1.1 Les personnels

Un des principaux poste de coût est constitué par les frais des personnels qui participent à la réalisation des opérations menées par l'établissement. Les informations à recueillir à ce titre concernent : les effectifs, les catégories, les échelles de rémunération, la localisation dans l'établissement, l'organisme d'appartenance. Que la charge soit directement supportée par l'établissement ou pas, il faut en effet prendre en considération tous les moyens mis en œuvre pour réaliser l'opération et **ce, indépendamment de l'organisme d'appartenance du personnel**.

Ces informations vont permettre de calculer la charge à affecter dans un contrat au titre du personnel contribuant à sa réalisation.

Le recensement à effectuer concerne les personnels exerçant une activité gérée par le SAIC et ce, quelles que soient leurs catégories. Il peut donc s'agir des personnels chercheurs ou enseignants-chercheurs, des personnels Ingénieurs Administratifs Techniques Ouvrier et de Services (IATOS), des étudiants doctorants, des personnels des organismes partenaires (Établissement Public à caractère Scientifique et Technologique, EPST, ou association, ...). **Ce recensement doit s'effectuer indépendamment du statut de la personne** : fonctionnaire titulaire ou non, contractuel, étudiant.

Pour chacune de ces catégories, l'établissement doit être en mesure de déterminer :

- l'effectif. Cette information sera utile lors de la définition de coût type (cf. annexe 3).
- La rémunération correspondante. Cette information peut se calculer de façon moyenne pour l'établissement par référence à l'indice moyen du corps, voire de la classe d'appartenance des personnels (cf. NOTA infra).

Deux cas particuliers doivent être évoqués.

- Tout d'abord, les personnels des organismes associés et tout particulièrement ceux des EPST, doivent être recensés. En effet, même si l'établissement n'en supporte pas directement la charge (tout

comme du reste pour les personnels titulaires) et n'en assure pas la gestion, ils peuvent néanmoins contribuer à la réalisation de l'opération. La démarche serait donc faussée si cette catégorie de charge n'était pas comptabilisée (le mode de comptabilisation est décrit dans la partie « La gestion budgétaire et comptable du SAIC », paragraphe 3.6).

- Ensuite, les doctorants, qui, même s'ils ne perçoivent pas de rémunération, participent dans certains cas à la réalisation de l'opération. Leur contribution doit alors être incluse dans le calcul du coût de l'opération. (le mode de comptabilisation est décrit dans la partie « La gestion budgétaire et comptable du SAIC », paragraphe 3.6).

Ces deux exemples permettent de mettre en lumière une remarque formulée dans le préambule. La démarche conduite ici vise à comptabiliser les moyens mis en œuvre par l'établissement pour réaliser une opération. Il s'agit de décrire l'ensemble des coûts supportés par l'établissement ou des moyens dont il bénéficie. Ainsi, dans le cas d'un doctorant, même si ce dernier n'est pas rémunéré, le montant de la « prestation » qu'il effectue pour la réalisation d'une opération doit être ajoutée aux coûts supportés par l'établissement. En effet, si l'établissement n'avait pas eu recours à un doctorant, il aurait dû faire réaliser le travail par un membre de son personnel ou par une société extérieure.

NOTA:

Une autre méthode développée par l'université de Strasbourg 1 consiste à déterminer l'indice moyen non pas sur la base de l'indice moyen du corps mais sur la base de l'indice moyen des personnels de l'établissement. Ainsi le coût calculé sera réellement représentatif de l'établissement.

Ce calcul permet d'obtenir des données correspondant précisément à la pyramide des âges et à la nature des personnels propres à l'établissement. La charge de personnel pourra ainsi être comptabilisée au coût précis.

- *Cependant, cela a été possible en raison de la base de données de l'ensemble des personnels de l'établissement dont dispose l'université de Strasbourg 1 dans son bilan social.*

- *D'autre part, la prise en compte de l'indice moyen du corps peut paraître économiquement plus rationnel que la prise en compte de l'indice moyen des personnels de l'établissement. En effet, dans le cas d'une même prestation, assurée avec des mêmes moyens quantitatifs, par deux établissements, le coût pourrait varier pour des raisons liées aux pyramides des âges respectives. On peut s'interroger sur la pertinence de cette différence.*

1.2 L'inventaire

Pour mener à bien ses opérations, l'établissement va « consommer » ses biens meubles et immeubles. Il est donc indispensable qu'il dispose d'un inventaire à jour :

- pour lequel le rapprochement entre les données physiques et comptables a été réalisé ;
- mis en cohérence avec les inscriptions au bilan.

Les données concernent l'ensemble du patrimoine et ce, indépendamment du régime de propriété des biens. L'objectif est en effet toujours d'intégrer au coût d'une opération l'ensemble des éléments permettant sa réalisation.

Il s'agit d'avoir connaissance de l'ensemble des moyens immobiliers que l'établissement peut être amené à utiliser pour réaliser une opération. Le régime de propriété de ces biens est indépendant de leur prise en compte dans la détermination du coût d'une opération. La question à se poser est : **quels sont les moyens mis en œuvre pour assurer cette opération ?**

L'établissement doit, dans cette optique, être en mesure d'avoir connaissance :

- du patrimoine utilisé ;
- de sa valeur ;
- de son coût d'utilisation.

La prise en compte du coût des biens suppose également que l'établissement pratique l'amortissement.

- En effet, d'une part, le coût retenu au titre des biens utilisés dans le cadre d'une opération correspond à une fraction de la dotation aux amortissements ;

- d'autre part, la charge déductible qui sera enregistrée au titre de l'utilisation des biens dans chaque opération correspondra à la fraction de dotation aux amortissements du bien. La justification de cette charge sera la dotation rapportée à la durée et au taux d'utilisation du bien au titre de chaque opération.

Les dotations aux amortissements doivent être calculées et enregistrées en comptabilité chaque année selon le plan d'amortissement adopté par le conseil d'administration de l'établissement

Ainsi, pour un bien d'une valeur de 120 amorti selon un mode linéaire pendant une durée de 10 ans, la dotation annuelle s'élèvera à 12. Pour un contrat de 20 mois, le coût à charger dans le contrat sera donc de 20.

Lorsque l'établissement utilise des biens dont il n'est pas propriétaire, il convient :

- s'il s'agit d'un bien meuble, d'intégrer son coût d'utilisation communiqué par le propriétaire. Dans le cas d'un bien appartenant à un EPST par exemple, il faudra donc se rapprocher de cet établissement.
- S'il s'agit d'un immeuble, d'intégrer son coût d'utilisation au titre du contrat.

La connaissance du patrimoine extérieur à l'établissement n'est manifestement pas un travail aisé. Ce recensement doit se poursuivre par une estimation de sa valeur. Deux pistes peuvent être avancées dans ce domaine.

- Pour les immeubles, les services des domaines doivent être en mesure d'en réaliser l'évaluation. A défaut, une société immobilière doit pouvoir réaliser l'évaluation. Les coûts d'entretien et de maintenance des bâtiments sont alors à compter en sus de la valeur du bien.
 - On pourrait envisager la prise en compte d'un coût d'utilisation des bâtiments basé sur la charge locative représentative des locaux. Dans ce cas, le calcul de la charge locative doit pouvoir s'effectuer à l'aide des services des domaines ou d'une société privée spécialisée.
- La charge locative intègre l'ensemble des coûts d'entretien et de maintenance, il n'y a donc pas lieu d'ajouter un coût d'entretien et de maintenance.

NOTA :

Cependant, il faut éventuellement prendre en compte le caractère particulier de certains locaux comme ceux hébergeant des équipements scientifiques particuliers, comme par exemple des appareillages scientifiques sensibles (microscopes électroniques, RMN,...). Ces situations imposent un calcul spécifique tant en raison des coûts de construction, des coûts d'entretien particuliers, que de la rareté des équipements.

Le coût d'utilisation retenu se fonde sur l'amortissement du bien. Le schéma de calcul est alors connu et assez simple. Une durée d'amortissement est appliquée au bâtiment ainsi qu'un taux d'amortissement. Sur la base de la valeur du bâtiment, la dotation aux amortissements annuelle est calculée.

NOTA :

Se pose alors la question de la détermination d'une clé de répartition applicable à la dotation aux amortissements ainsi calculée. Une des solutions proposées consiste à rapporter cette dotation annuelle au volume horaire annuel de la durée légale du travail soit 1 600 heures.

Cette clé est-elle adaptée dans ce cas ? Car si le bâtiment est utilisé plus de 1 600 heures par an, le cumul des coûts d'utilisation du bâtiment dépassera la valeur de la dotation aux amortissements annuelle. Il peut être alors, dans ce cas, plus pertinent d'utiliser le volume global d'heure dans une année (8 760 heures). C'est à l'établissement de se déterminer à raison de l'ensemble des éléments qui caractérise sa situation.

Au-delà de la période d'amortissement du bien, c'est-à-dire lorsque le bien est complètement amorti, l'établissement ne pourra plus enregistrer de dotation aux amortissements. C'est donc un coût d'utilisation qui devra alors être intégré dans le coût du contrat. En revanche, cette charge ne pourra plus être enregistrée en comptabilité. Il s'agira dans ce cas d'un traitement en charge supplétive ne donnant pas lieu à un enregistrement dans la comptabilité générale. Corrélativement, cette opération ne sera pas prise en compte dans le montant des charges déductibles. Les conséquences de ce traitement sont décrites dans la partie comptabilité, paragraphe 3.6.

Dans le cas du matériel utilisé par l'établissement, il appartient à celui-ci de mettre à jour l'inventaire. Le principe décrit ci-dessus reste le même : calcul d'une dotation aux amortissements servant de base au montant à imputer au titre d'une opération.

NOTA : Là-aussi, il convient de s'interroger sur la base horaire à retenir au titre du contrat. Le risque que présente la méthode reposant sur le quota de l'utilisation des 1600 heures annuelles est, en cas d'utilisation importante du matériel, de dépasser le montant de la dotation annuelle d'amortissement.

Concernant ce type de bien, la problématique pour ceux dont la propriété est externe à l'établissement se pose également. L'établissement doit donc conduire une réflexion propre sur le système de traitement des charges qu'il souhaite mettre en place (charge supplétive ou facturation entre organismes).

1.3 Les clés de répartition

L'établissement doit recueillir également un certain nombre de données autres que financières qui vont lui permettre de ventiler les charges correspondantes au titre de chaque opération.

Ces clés vont permettre en particulier à l'établissement de procéder à une répartition des charges indirectes, c'est-à-dire les charges qui ne peuvent pas être affectées immédiatement au contrat.

En effet, si les coûts directs sont d'une manière générale identifiables sans aucune difficulté, la connaissance des coûts indirects nécessite en revanche de recourir à des éléments qui sont plus difficiles à définir : définition de clés de répartition, répartition des charges en fonction des clés choisies.

Les charges composant ces coûts indirects sont enregistrées soit dans l'établissement dans sa partie hors SAIC, soit dans le SAIC mais en dehors du contrat spécifique.

Si la mise en place d'une méthode conduisant à utiliser des clés de répartition sur la base d'un forfait ne pose pas de difficultés pour l'administration fiscale, encore faut-il que l'établissement soit en mesure d'en justifier la détermination. Ces clés sont choisies librement par l'établissement. Les critères à retenir dans leur définition sont : leur pertinence, la facilité de mise en œuvre. Ces clés vont permettre de déterminer des forfaits de charges qui pourront être imputés au contrat, d'une part lors de l'estimation du coût de l'opération, d'autre part, lors de l'enregistrement des charges déductibles en comptabilité générale. Il faut bien noter que l'exigence fiscale porte sur la pertinence de la clé utilisée pour justifier l'application d'un montant de charge au titre d'une opération. Ce n'est donc pas le forfait qui peut être contesté mais l'inadéquation de la clé à la réalité de la situation ainsi que son mode de justification.

Ces obligations démontrent que les sources d'information doivent être reconnues et justifiées. Les éléments qui composent cette clé doivent donc s'appuyer sur des données claires, fiables, vérifiables, actualisées.

Les sites d'expérimentation ont ainsi identifié plusieurs clés de répartition.

1.3.1 Le nombre de m²

Cette donnée est issue des données physiques de l'établissement et constitue manifestement une donnée connue par les sites. Elle fait notamment partie de l'enquête établissement réalisée par le ministère de la Jeunesse, de l'Éducation nationale et de la Recherche. La décomposition de l'information entre m² recherche et m² hors recherche sera utile.

Ainsi, dans le cas de charges comme les fluides, il paraît rationnel de s'appuyer en partie sur cette donnée pour affecter le montant correspondant au contrat.

1.3.2 Le nombre d'heures

Cette donnée peut concerner l'ensemble des charges d'un contrat. **Il est en effet admis que pour le chiffrage du coût d'une opération, le nombre d'heures consacré par l'établissement à la réalisation de l'opération sera un critère essentiel.** Sauf dans le cas d'une charge directe, toutes les autres charges pourront être affectées au contrat sur une base horaire.

Sont ainsi concernés : le nombre d'heures « personnel », le nombre d'heures d'utilisation du matériel, le nombre d'heures d'utilisation des immeubles, le nombre d'heures de consommation de fluides, ...

S'agissant du personnel, plusieurs observations doivent être formulées.

- La part des frais de personnel sera sans doute le poste prépondérant dans le coût des opérations. Il est donc important de mettre en place des instruments de mesure de ce temps. Lors de l'évaluation du coût, c'est le responsable de l'opération qui peut réaliser ce travail. Le suivi du contrat dans une optique de connaissance de son activité et de saine gestion, de même que l'obligation d'enregistrement des charges, militent en faveur de la mise en place d'un système de mesure du temps réel de travail. Ce système consiste donc à mettre en place des fiches d'attachement permettant aux personnels de consigner le temps réellement consacré à la réalisation de l'opération.

NOTA :

Il est évident que cette mesure peut être sujette à caution puisqu'elle repose entièrement sur une déclaration des personnels et que la vérification s'avère très difficile. D'autre part, l'acceptation d'une mesure du temps de travail peut se révéler délicate en fonction des situations propres à chaque université ou laboratoire.

NOTA :

Certains établissements envisagent dans certains cas de mesurer très précisément le temps consacré à la réalisation de certaines opérations pour calculer des coûts types. Il s'agit d'opérations correspondant à des prestations connues, mesurées, répétitives. On peut citer l'exemple d'analyse médicale ou biologique type, d'analyse à l'aide d'appareillage précis, ... Dans ces exemples, l'établissement envisage de calculer précisément un coût horaire intégrant l'ensemble des charges et permettant ensuite d'appliquer ce forfait, lequel par ailleurs serait justifié notamment par les données extraites de la comptabilité générale de l'établissement.

- Le volume horaire global maximum retenu par les établissements pour servir de base à cette affectation repose sur la durée légale du travail, soit 1 600 heures. Même si cette base est contestable, elle présente l'avantage de s'appuyer sur une réglementation, de pouvoir s'appliquer à l'ensemble du personnel et d'être applicable aussi à d'autres types de charges (exemple : patrimoine).
- Le système de fonds de concours mis en place dans le cadre des SAIC s'appuie sur une mesure du temps de travail des personnels fonctionnaires titulaires affectées à la réalisation de l'opération. Le temps consacré par ces personnels permettra de mesurer la charge ainsi que le remboursement assimilé à un fonds de concours effectué par l'établissement et, partant, de définir le montant du reversement dont bénéficiera celui-ci de la part de l'Etat (cf. infra, partie comptabilité, chapitre 2).

L'utilisation des biens se prête aussi très bien à une mesure horaire.

La même remarque au sujet de la fiche d'attachement que celle qui est formulée pour le personnel peut être émise. La volonté de connaître les coûts des activités de l'établissement de même que l'obligation d'enregistrement des charges militent en faveur de la mise en place d'un système de mesure du temps réel d'utilisation du matériel. Ce système consiste donc à mettre en place des fiches d'attachement permettant aux personnels de consigner le temps d'utilisation des matériels pour la réalisation de l'opération.

NOTA : il est évident que cette mesure peut être elle aussi sujette à caution puisqu'elle repose également entièrement sur des éléments déclaratifs parfois difficiles à vérifier.

NOTA : La mesure du temps d'utilisation du matériel peut s'avérer utopique car irréalisable compte tenu du contexte universitaire. Il pourrait donc être envisageable de mettre en place un système transitoire ou intermédiaire consistant à définir un coût horaire correspondant à l'ensemble des matériels disponibles dans un laboratoire par exemple. Ce coût devrait évidemment s'appuyer sur l'inventaire précis des biens existant dans cette structure et sur leur coût financier (amortissement décrit ci-dessus). Ce coût devrait être actualisé régulièrement, tous les trois ans par exemple.

Ainsi, l'affectation du coût au contrat et l'enregistrement des charges correspondantes s'appuieraient sur ce coût global des matériels affectés dans un laboratoire sur la base du nombre d'heures d'utilisation. Ce dernier élément relevera bien évidemment de la responsabilité de la personne en charge de diriger les travaux de recherche.

La remarque formulée dans le paragraphe consacré aux charges de personnel et relative aux coûts type s'applique dans son ensemble, mutatis mutandis, aux charges concernant le matériel.

1.3.3 La finalité des dépenses

L'imputation des charges indirectes au coût d'une opération nécessite le recours à une clé de répartition complémentaire. Ainsi en matière de contrat de recherche, les établissements utilisent le **nombre d'équivalent chercheur : le NEC**.

Cet indicateur consiste à comptabiliser pour chaque structure le nombre de chercheurs, enseignants-chercheurs et doctorants, donc les personnels réalisant directement le travail de recherche. Le niveau de structure retenu peut, selon le cas, être le laboratoire ou un niveau supérieur.

Selon la catégorie de personnel, le temps de travail théorique pouvant être consacré à la recherche est calculé de façon forfaitaire. Ainsi, un chercheur sera considéré comme consacrant 100 % de son temps à la recherche. Pour un enseignant-chercheur, ce pourcentage sera de 50 %, et pour un doctorant de 30 % ou de 70 % selon l'établissement.

L'exemple suivant, issu de la méthode mise en place par l'université de Saint-Étienne illustre une méthode d'utilisation du NEC.

- L'université détermine le NEC de chacun de ses laboratoires en recensant les personnels y accomplissant une activité.
- Par ailleurs, l'université détermine pour chaque opération le coût de l'entretien de la logistique et de la maintenance. Ce coût repose sur un coût moyen, calculé pour le site d'implantation de chaque laboratoire et rapporté au nombre d'heures spécifique de l'opération.
- Le NEC qui a été calculé pour le laboratoire va permettre de pondérer ce coût de l'entretien/Logistique/Maintenance en fonction des moyens humains réellement mis en œuvre dans le cadre de l'opération.

Le coût ainsi obtenu correspondra à l'opération spécifique. Un exemple de calcul figure au paragraphe 3.2.2

L'université de Strasbourg 1 a développé une méthode plus détaillée qui met en œuvre un indicateur supplémentaire.

- Les dépenses qui sont exclusivement **dédiées** à la recherche ou à l'enseignement sont réparties sur la base d'une clé dénommée **Personnel Enseignant Chercheur : PEC**. Si le personnel intervient directement sur les activités de recherches ou d'enseignements de l'université, l'unité d'œuvre appliquée sera le **PEC**. Dans ce cas, l'activité sera quantifiée à taux plein pour toutes les catégories sauf exception (par exemple les doctorants dont l'activité sera retenue à hauteur de 70 %).
- Les dépenses qui sont exclusivement **générées** par des activités de recherches sont réparties sur la base du **Nombre Equivalent Chercheur : NEC**. Si le personnel n'intervient pas exclusivement au titre du contrat, il ne faut retenir que la part d'activité de la personne qui est consacrée à la recherche. Dans ce cas, l'activité sera quantifiée selon des quotités variables. Ainsi, le temps de travail d'un maître de conférence pouvant être consacré à la recherche sera retenu sur la base de 50 % de son obligation horaire annuelle.

Un exemple de l'utilisation combinée de ces deux indicateurs figure en annexe 3.

Le calcul des coûts s'effectue à travers deux grandes catégories, les charges directes et les charges indirectes.

Les premières regroupent :

- les frais de personnel participant directement au contrat ;
- les dépenses de fonctionnement et d'investissement pouvant être directement rattachées au contrat.

Les secondes regroupent :

- les frais de personnel chercheur participant à la réalisation du contrat ;
- les frais de siège ;
- les frais de la composante ;
- les frais de l'activité de recherche de la composante ;
- les frais de structure du SAIC.

2. LES COÛTS DIRECTS

Rappel: Le guide pour l'expérimentation des SAIC de la Direction générale de la comptabilité publique précise qu'une charge directe est celle qui « concerne sans ambiguïté un seul produit déterminé. » Au vu des premières analyses réalisées dans les établissements d'expérimentation, ces dépenses seront donc extrêmement limitées.

2.1 Les frais de personnels recrutés spécifiquement pour la réalisation du contrat

Il s'agit des personnels recrutés spécifiquement pour réaliser un contrat ou des personnels qui assurent exclusivement la réalisation d'un type d'activités gérées par le SAIC.

Ainsi, seront traitées comme des charges directes :

- La charge salariale d'un personnel contractuel de recherche recruté spécifiquement pour la réalisation d'un contrat de recherche.
- La rémunération d'un doctorant dans le cadre d'un contrat dont l'objet est pour tout ou partie le recrutement de l'intéressé.
- Les charges de rémunération du personnel affecté exclusivement à une activité déterminée (la gestion des activités d'édition par exemple).

La charge à retenir correspond au salaire brut augmenté des charges patronales.

Au sujet des charges de rémunération d'un doctorant, les précisions suivantes doivent être apportées. Deux cas peuvent être visés par ce poste de coût.

- Il peut s'agir d'un contrat qui prévoit dans ses clauses qu'une partie (plus ou moins importante) du financement sera consacrée à la rémunération d'un doctorant.
- Il peut s'agir de tenir compte du coût correspondant au travail de recherche qu'effectuera le doctorant, indépendamment de sa rémunération. Ainsi, dans l'hypothèse où le doctorant ne serait pas rémunéré, il n'en demeurerait pas moins que sa contribution au contrat représente un coût car si l'établissement n'avait pu disposer de cette ressource il aurait dû affecter au contrat des personnels titulaires ou contractuels (affectation se traduisant en nombre d'heures) ou avoir recours à une société extérieure. C'est donc aussi à ce titre que le coût du doctorant doit être pris en compte.

A contrario, les personnels qui assurent les missions d'enseignement et de recherche ou qui partagent leur temps de travail à la réalisation de plusieurs contrats de recherche seront traités comme des charges indirectes à imputer au coût des opérations.

Il appartient au responsable du contrat de les évaluer avec l'aide des services financiers si nécessaire.

Un exemple de base retenue pour l'affectation des charges de personnel pourrait être :

Coût horaire du personnel affecté au contrat x nombre d'heures du contrat

2.2 Les dépenses pouvant être imputées spécifiquement au contrat

Ces postes de dépenses constituent a priori les lignes les plus faciles à renseigner puisqu'il s'agit de déterminer le montant des achats qui seront effectués exclusivement au titre du contrat.

Il peut s'agir de dépenses de fonctionnement qui, dans ce cas, doivent concerner directement et exclusivement le contrat, comme par exemple des frais de mission, documentation particulière, ...

En matière d'investissement spécifique, les établissements semblent avoir choisi de ne pas inscrire de matériel scientifique dans le patrimoine du SAIC. Il faut rappeler ici que les services fiscaux laissent à l'établissement la **liberté d'inscription d'un bien à l'actif de l'établissement ou du SAIC**. L'affectation du coût correspondant au titre du contrat interviendra donc par le biais de « refacturation » interne. Il faut enfin souligner que seule sera déductible la charge constituée par la dotation aux amortissements calculée et enregistrée en comptabilité au titre de chaque exercice et pour la fraction correspondant à l'utilisation du bien par les activités lucratives du SAIC.

A priori, et selon l'avis des établissements, ces dépenses resteront limitées en nombre et dans la plupart des cas en montant. Il appartient au responsable du contrat de les évaluer avec l'aide des services financiers si nécessaire.

La base retenue pour l'affectation des achats directs sera donc le :

Montant total de la charge directe engagée pour la réalisation du contrat

2.3 Les frais de personnel concourant à la réalisation du contrat

Ces dépenses ne répondent pas, proprement dit, à la définition d'une charge directe. Les établissements ont cependant considéré, dans un souci de compréhension de la méthode, que cette charge devait apparaître comme directe.

En effet, comme il a été indiqué ci-dessus, les frais de personnel constitueront l'essentiel des charges dans la majorité des cas. De plus, c'est sans doute sur ce poste de charge que le responsable de l'opération se sentira le plus directement concerné. Étant souvent à l'initiative de l'opération, il semble a priori en mesure de mesurer les moyens humains à mobiliser tant en qualité qu'en quantité. La charge n'est donc pas directe d'un point de vue comptable mais elle l'est bien dans la réalisation de l'opération.

Le système mis en place consiste à recenser l'effectif de chaque laboratoire. Ce personnel est ensuite réparti en catégorie. Chaque établissement a établi une classification qui lui est propre (cf. exemples de fiches de calcul de coût en annexes 1 et 2).

Globalement, on peut considérer que trois catégories de personnel de recherche ont été identifiées : les personnels de rang A, de rang B et les doctorants. Pour chacune de ces catégories, un calcul de coût moyen est effectué sur la base du montant de leur rémunération moyenne. Le calcul est plus ou moins précis selon le niveau de finesse des informations en possession de l'université (cf. ci-dessus paragraphe 1.1, les personnels).

Pour les doctorants, la base de rémunération retenue est à déterminer par les établissements.

- A titre d'exemple, l'université de Saint-Étienne a retenu la rémunération d'un ingénieur d'études débutant dans le cas où le doctorant ne perçoit aucune rémunération.
- L'université de Strasbourg 1 a retenu le montant de la bourse allouée par le ministère et a en plus effectué une pondération du temps que peut consacrer un doctorant au titre d'un contrat en ne retenant que 70 % de ce temps.

La clé de répartition utilisée pour l'affectation du coût sera double :

- la catégorie de personnel affecté au contrat ;
- le nombre d'heures de chaque catégorie.

Un exemple de base retenue pour l'affectation des charges de personnel pourrait donc être pour chaque catégorie de personnel :

nombre d'heures de la catégorie x coût moyen horaire de la catégorie

Le tableau ci-dessous fournit une illustration chiffrée de ce type de calcul (exemple issu de la méthode de calcul de l'université de Saint-Étienne. Cf. la fiche complète en annexe 1).

- L'université a calculé un coût moyen horaire pour chaque catégorie de personnel (ici Enseignants-chercheurs de rang A : **47,82 €** (soit 76 506 € / 1600 h).
- Ce contrat consommera **3 heures** de personnel de cette catégorie.
- Le coût personnel de cette catégorie sera donc de : **143,46 €** (soit 47,82 € x 3 h)

	Coût h (I à VI)	Total H	Coût financement
<u>1 - Enseignants-chercheurs doctorants</u>			
Pers. rang A			
76 506,00€	47,82€	3	143,46€

3. LES COÛTS INDIRECTS

Si les coûts directs sont assez aisément identifiables, la connaissance des coûts indirects nécessite de collecter des données, de définir des clés de répartition, de répartir les charges en fonction des clés choisies (cf. supra).

Les charges composant ces coûts indirects sont enregistrées soit dans l'établissement dans sa partie hors SAIC, soit dans le SAIC mais en dehors du contrat spécifique.

Le calcul des coûts complets s'impose pour l'évaluation du coût du contrat, pour son suivi et pour le constat des charges. Cette dernière opération nécessite d'enregistrer comptablement la charge au titre du contrat. Cet enregistrement doit donc se traduire par un mandat car, pour des raisons fiscales, la charge, pour être déductible, doit être enregistrée en comptabilité générale.

Dans le cas des coûts indirects, ce constat s'effectuera par le biais des prestations internes. Les bases de la « refacturation » doivent être justifiées par la comptabilité analytique de l'établissement.

NOTA : Les services fiscaux n'admettent au titre de charges déductibles que les charges réelles de l'exercice en cours. Ceci signifie que quelle que soit la périodicité retenue par l'établissement pour l'enregistrement de ces charges indirectes, la base de répartition ne peut être que celle des montants enregistrés dans la comptabilité générale de l'exercice en cours et la périodicité d'affectation de ces charges au titre des contrats ne peut excéder l'année. Les montants répartis et les clés de répartition utilisées ne peuvent être issus que de la comptabilité générale de l'exercice en cours. Ces exigences répondent à la règle selon laquelle ne peuvent être retenues que les créances et les dettes de l'exercice qui sont certaines dans leur principe et dans leur montant.

Les établissements d'expérimentation n'ont pas pu définir à ce jour les modes opératoires pour parvenir à retraiter les charges de l'exercice en cours et affecter les montants correspondants aux contrats au plus tard le 31 décembre.

Les systèmes décrits ici s'appuient donc sur les données extraites de la comptabilité générale de l'exercice N-1 et plus précisément du compte financier de l'exercice N-1.

Un système intermédiaire pourrait donc être proposé. Les charges seraient enregistrées tout au long de l'exercice sur la base des charges de l'exercice N-1 et des clés de répartition également calculées sur la base des charges de l'exercice N-1. Au terme d'une périodicité, qui en tout état de cause ne peut excéder une année, l'établissement recalculerait le montant des charges réelles de l'exercice en cours, mettrait ainsi à jour ses clés de répartition et corrigerait les charges enregistrées tout au long de l'exercice. Néanmoins, selon la capacité ou les possibilités de l'établissement, il paraît raisonnable d'envisager que cette mise à jour pourrait s'effectuer à raison d'une périodicité plus courte (deux ou trois fois par an). Quoiqu'il en soit, l'idéal est de parvenir à terme à un enregistrement de ces charges indirectes dès leur connaissance par l'établissement, à savoir en une fois et en temps réel.

Pour mener à bien une opération, un certain nombre de dépenses doivent être engagées par l'établissement. Globalement, on peut parler des frais de structure qui recouvrent des natures de charges très diverses.

Sans pour autant être exhaustif, on peut citer : le coût des matériels utilisés, les frais d'utilisation des locaux dans lesquels s'effectuent les opérations, les charges d'entretien et de maintenance de ces locaux, les charges de viabilisation, l'ensemble des petites fournitures et petits matériels utilisés, le recours aux différents services de l'université (documentation, reprographie, administration générale, relations internationales, ...).

C'est l'ensemble de ces charges qu'il convient de recenser, de chiffrer puis d'affecter à chaque opération selon les clés de répartition définies par l'établissement. Pour le recensement, la seule source d'information à retenir est la comptabilité générale de l'établissement. La répartition des données figurant dans cette comptabilité peut s'effectuer selon un découpage correspondant aux structures de l'établissement.

Ainsi, les établissements ont identifié plusieurs niveaux de structure pour lesquels les charges peuvent être identifiées, calculées et chargées dans le contrat : les frais de siège, les frais d'environnement, les frais de la recherche, les frais de la structure SAIC.

*

Nota : Le descriptif et les définitions indiqués ci-après reposent principalement sur l'hypothèse de la gestion d'une opération de recherche. Il s'agit avant tout de fournir une illustration d'une démarche de calcul de coûts complets.

Les frais de siège correspondent aux dépenses engagées par l'université pour assurer la réalisation des opérations de recherche. Ces dépenses concernent autant l'administration générale de l'établissement que le service de développement et de politique de la recherche ou encore les services communs comme le service commun de la documentation.

Les frais d'environnement du contrat correspondent aux dépenses engagées par l'Unité de Formation et de Recherche (UFR) qui contribuent à la réalisation de l'opération de recherche. Les types de dépenses concernées sont de même nature que celles de l'université mais spécifiques à l'UFR. Cette identification permet en outre de définir des coûts spécifiques à une composante en raison de la nature de son activité ou d'équipements particuliers utilisés ou de bâtiments, ...

Les coûts de la recherche correspondent aux dépenses engagées par un laboratoire. Cette analyse retrace les dépenses qui concourent à la réalisation d'un type très précis de recherche. Il s'agit de recenser les catégories de recherche et de leur affecter les dépenses qui s'y rapportent spécifiquement. Par exemple en chimie, la documentation spécifique, les réactifs utilisés et les frais de colloques concernant uniquement ces opérations seront analysés et pris en compte.

Les frais de structure du SAIC correspondent aux dépenses nécessaires pour assurer la gestion et l'administration de la structure SAIC.

Ici, différentes méthodes ont été mises en place par les établissements en fonction d'une analyse interne des moyens à mettre en œuvre, des données disponibles, d'un choix entre l'obligation fiscale et la faisabilité de la méthode développée compte tenu du contexte interne et des ressources de l'établissement.

Pour chaque catégorie de coût, trois analyses sont présentées. Il ne s'agit non pas d'effectuer une comparaison mais de présenter des pistes de réflexion différentes et la prise en compte de la même problématique selon différentes approches. Il est rappelé à ce titre qu'il n'existe pas de schéma défini de comptabilité analytique. Il n'appartient pas aux services fiscaux de valider les différentes méthodes susceptibles d'être retenues. Chaque établissement doit donc conduire sa propre réflexion et définir, en fonction de sa propre situation, le niveau de précision et la validité des clés de répartition appliquées.

3.1 Le matériel utilisé pour l'opération

Si certaines opérations de valorisation de recherche peuvent s'effectuer sans matériel, la grande majorité des opérations consommera des matériels dont l'établissement dispose (qu'il les ait acquis ou pas).

La question de l'intégration du coût de ces matériels se pose en cas d'achat spécifique pour un contrat et également en cas d'utilisation de matériels déjà acquis ou appelés à être utilisés à plusieurs fins.

La base du coût à retenir est la valeur de l'amortissement du bien considéré. Un calcul est opéré en fonction du temps d'utilisation des matériels pour l'opération.

Dans un premier temps, le coût de la dotation aux amortissements annuelle est ramené à l'heure sur une base de 1 600 h. Cette base est certes théorique, mais elle est néanmoins jugée assez réaliste pour un établissement où les équipements ne sont pas utilisés en continu comme cela pourrait être le cas dans l'industrie, et où leur utilisation correspond à des périodes de travail globalement identiques pour l'ensemble des personnels.

Cette base semble en outre bien plus fiable qu'un système totalement basé sur un dispositif déclaratif quant aux heures d'utilisation de matériels.

Cette dernière caractéristique est inhérente à l'autre système pouvant être mis en place puisqu'il consiste à établir des fiches d'attachement pour les matériels (cf. supra, paragraphe 1.3.2). L'hypothèse n'est cependant pas à écarter dans certains cas et particulièrement lorsque des matériels extrêmement coûteux ou particuliers sont utilisés. On peut citer par exemple les microscopes électroniques, les appareils à résonance magnétique nucléaire, ...

Il reste que la situation n'est pas semblable dans tous les établissements. Dès lors, ceux-ci peuvent procéder à la détermination de clés spécifiques mieux adaptées à chaque situation particulière. Dans certains laboratoires, les matériels peuvent être en effet être utilisés de façon habituelle en continu (ex: calculateurs): une base autre que celle reposant sur le critère des « 1 600 heures » peut alors être envisagée.

Selon l'état d'avancement et de suivi de l'inventaire, le calcul prendra plus ou moins en compte chaque matériel et ses caractéristiques (montant unitaire, durée et taux d'amortissement).

Pour des raisons pratiques (un des objectifs prioritaires de l'université étant la mise en pratique de la méthode) l'université de Saint-Étienne ne prend actuellement en compte que deux durées d'amortissement (5 ans et 10 ans). L'université envisage cependant d'autres hypothèses comme celle consistant à ne retenir le coût de l'amortissement que de façon supplétive dans le SAIC. La charge d'amortissement serait bien évidemment constatée par ailleurs dans la comptabilité de l'établissement.

Le mode de prise en compte de la valeur de l'amortissement est le suivant :

L'université de Saint-Étienne a calculé le coût horaire de l'amortissement d'un bien pour une durée d'amortissement de 10 ans et une durée d'utilisation annuelle de 1 600 heures.

Le calcul est effectué en K€.

Le coût de l'amortissement pour une unité de 1 000 sur une durée de 10 ans est de :

$$1\ 000/10 \text{ soit } 100 \text{ €}.$$

La valeur horaire sera donc de :

$$100 \text{ €}/1\ 600 \text{ heures soit } 0,06 \text{ €}.$$

Selon le contrat, la valeur du matériel utilisé est renseignée en K€. Cette valeur correspond à la valeur d'acquisition du bien. Cette valeur multipliée par la valeur horaire et le nombre d'heures du contrat fournit le coût du matériel à charger dans le contrat.

Par exemple : pour une valeur de matériel utilisée de 35 K€, et un contrat d'une durée de 24 heures, le calcul est le suivant :

$$35 \times 0,06\text{€} \times 24 = 52,50 \text{ €}$$

Une solution pourrait également consister à calculer un coût de la valeur d'amortissement des biens d'un laboratoire. Ce coût pourrait ensuite être ramené à l'unité d'œuvre choisie : le temps par exemple (1 600 heures).

Enfin, il faut rappeler qu'il ne doit pas y avoir de distinction entre les biens amortis et ceux qui sont en cours d'amortissement. Les biens amortis doivent être intégrés au coût sur la même base d'amortissement. Ce coût ne fera bien sûr pas l'objet d'un constat en comptabilité (charge supplétive, cf. la partie « La gestion budgétaire et comptable du SAIC », paragraphe 3.6.2).

3.2 Les frais de siège de l'université

C'est le choix de cette clé de répartition qui présente les plus grandes difficultés. Plusieurs solutions ont été choisies par les établissements. Trois exemples de calcul de coût qui vont de la méthode la plus simple à mettre en œuvre à une méthode qui nécessite une connaissance fine des données de l'établissement, leur analyse et leur maîtrise certaine sont présentés ci-dessous.

Dans tous les cas, il appartient à l'établissement de définir les clés de répartition qui lui paraissent pertinentes. Dans de nombreux cas, les clés reposent sur le nombre de m2 et la finalité de la dépense.

Les surfaces sont retenues sur la base de la Surface Hors Œuvre Net (SHON). Les m2 de l'établissement peuvent ensuite être répartis selon les besoins entre surface consacrée à la recherche (m2 recherche) et surface non consacrée à la recherche (m2 hors recherche), par bâtiment, par laboratoire.

Les données permettant la répartition des charges selon la finalité de la dépense correspondent à l'utilisation du Nombre Équivalent Chercheur (NEC). Ce dernier est calculé pour chaque laboratoire de l'établissement.

3.2.1 Proposition de l'inspection générale de l'administration de l'éducation nationale et de la recherche

L'inspection générale propose de prendre en compte ces charges au travers de deux centres d'analyse.

- centre d'analyse des **dépenses communes d'infrastructure (DI)** : amortissement des bâtiments et des réseaux, amortissement du matériel d'entretien, fluides, entretien et réparations, contributions aux dépenses communes des campus, salaires des personnels participant à ces activités. La clé de répartition à utiliser pour ces dépenses est ici le m2 de surface occupée, soit :

$$\frac{[\text{total nb m2 SAIC}]}{[\text{total nb m2 établissement}]}$$

Appliquée au total des dépenses (DI) définies ci-dessus, cette clé donnera la part des dépenses d'infrastructure générées au sein de l'établissement par le SAIC. Il conviendra donc à l'établissement de réclamer au SAIC le montant correspondant.

- centre d'analyse des **dépenses communes d'administration et de gestion diverses (DAG)** : ce sont toutes les autres dépenses communes, soit tous les autres chapitres comptables de la section de fonctionnement des services communs de l'établissement. Par mesure de simplicité, on les répartira sur la base de la clé suivante, mesurant le poids financier du SAIC au sein de l'établissement, soit :

$$\frac{[\text{montant du compte financier du SAIC}]}{[\text{montant du compte financier total de l'établissement}]}$$

Appliquée au total des dépenses (DAG) défini ci-dessus, cette clé donnera la part des dépenses d'administration et de gestion diverses générées au sein de l'établissement par le SAIC, auquel les services communs réclameront le montant correspondant.

Par totalisation de la part des dépenses d'infrastructure (DI) calculée plus haut et de la part des dépenses d'administration et de gestion diverses (DAG), on obtient la part totale [DI+DAG] des dépenses des services communs (ou dépenses de siège) imputables au SAIC, qu'il convient de lui faire supporter.

3.2.2 La démarche de l'université de Saint-Étienne

La démarche de l'université de Saint-Étienne s'appuie sur le coût au m² du laboratoire. Cette donnée sera actualisée annuellement.

- L'université a défini un coût dit de **l'Entretien, de la Logistique et de la Maintenance (ELM)** au m² pour chaque laboratoire. Ce coût est basé sur une analyse des données enregistrées dans la comptabilité générale au titre de ces trois natures de charge. Ce coût multiplié par le nombre de m² du laboratoire fournit le coût ELM du laboratoire.

- L'étape suivante consiste à rapporter le coût ELM du laboratoire au nombre équivalent chercheur (NEC) spécifique au laboratoire potentiel pour un an.

$$\text{NEC} = \text{nombre de chercheurs} + \frac{\text{nombre d'enseignants chercheurs}}{2} + \frac{\text{nombre de doctorants}}{3}$$

Total des heures NEC du laboratoire pour un an = NEC x 1600 heures

La formule utilisée est :

$$\frac{\text{Coût ELM du laboratoire}}{\text{NEC x 1600 heures}}$$

- L'université multiplie ensuite ce ratio par le nombre d'heures spécifiques à l'opération. Ce nombre d'heures fait partie des éléments que le responsable de l'opération doit définir.

La formule utilisée pour l'obtention du coût ELM de l'opération est donc la suivante :

$$\frac{\text{Nb m}^2 \text{ labo}}{\text{NEC x 1600 h}} \times \text{Nb heures de l'opération}$$

- A ce coût ELM de l'opération, l'université ajoute ensuite le coût de la logistique administrative. Ce dernier se compose de l'addition des montants des charges directes, des charges relatives à l'utilisation du matériel, des charges relatives au laboratoire. Il est ensuite appliqué à la somme obtenue un coefficient de 2 % au titre des frais de siège.

Ce pourcentage ne reflète pas un calcul mais repose sur un choix politique de l'établissement. L'idée est de pouvoir définir un chiffre par le fonctionnement de la structure et donc d'affiner progressivement la méthode au vu des résultats de fonctionnement de la structure SAIC.

3.2.3 La démarche de l'université de Strasbourg 1

L'université de Strasbourg 1 a choisi une méthode faisant appel à un plus grand nombre de paramètres pour définir ses frais de siège. La première étape consiste à analyser les données issues de la comptabilité générale et à en extraire les postes qui composeront les frais de siège. L'identification s'effectue à travers la connaissance de la structure financière de l'établissement. La liste suivante a été établie :

- Charges locatives :
 - infrastructure (viabilisation)
 - entretien/maintenance (y compris les charges du propriétaire)
- Patrimoine : dépenses de restructuration et de construction
- Fonctionnement :
 - Relations internationales, communication, Administration générale, ...

- Réseau informatique
- Documentation : service commun de la documentation
- Recherche : gestion du bonus qualité recherche

• Les charges locatives se composent de la viabilisation (électricité, eau, carburant, gaz, chauffage) et de l'entretien (nettoyage, logistique immobilière, hygiène et sécurité, entretien des bâtiments – propriétaire et locataire-).

Le service de logistique immobilière a fourni le nombre de m² utilisé par les activités de recherche et par les activités hors recherche.

Pour les charges d'électricité et d'eau, ce même service a été en mesure en plus d'indiquer un pourcentage de consommation spécifique à l'activité de recherche (70 % dans le cas de l'électricité et 90 % dans le cas de l'eau).

Les autres charges sont réparties uniquement sur la base des m² recherche ou hors recherche.

Ainsi, pour chaque type de dépense, un coût au m² est calculé et, par addition, l'université dispose d'un coût au m² par catégorie de charge locative (viabilisation et entretien).

<i>Intitulé</i>	<i>Montant CF 2001 en €</i>	<i>CR ou comptes de réf.</i>	<i>Observations</i>	<i>M² hors recherche</i>	<i>M² recherche</i>	<i>M² totaux</i>
Charges locatives				€	€	€
Électricité	2 394 629,37	ULP 60611	70 % recherche	4,92	11,47	6,81
Eau	738 228,93	ULP 60617	90 % recherche	0,63	5,71	2,10
Carburant	171 921,99	ULP 60612	Répartition au m ²	0,49	0,49	0,49
Gaz	710 064,29	ULP 60613	Répartition au m ²	2,02	2,02	2,02
Chauffage	1 070 577,72	ULP 60614	Répartition au m ²	3,04	3,04	3,04
Total viabilisation	5 085 422,30			11,10	22,73	14,46
Nettoyage	1 451 025,91	ULP 6286	Répartition au m ²	4,13	4,13	4,13
Fonctionnement DLI	108 175,19	CR 541	Répartition au m ²	0,31	0,31	0,31
Fonctionnement SHS	282 234,07	CR 56-59	Répartition au m ²	0,80	0,80	0,80
Entretien du propriétaire	522 598,11	ULP 61521	Répartition au m ²	1,49	1,49	1,49
Entretien du locataire	449 291,59	ULP 61522	Répartition au m ²	1,28	1,28	1,28
Total entretien	2 813 324,87			8,00	8,00	8,00
Total des charges	7 898 747,17			19,10	30,73	22,46

Le croisement entre ces coûts au m² et le nombre de m² des surfaces occupées par le siège et concourant soit indirectement à la recherche (administration générale) soit directement à la recherche (bureau recherche) fournit le montant des charges locatives à appliquer au contrat.

- Les charges de restructuration et construction correspondent au coût de construction et de gros entretien des bâtiments.

L'université de Strasbourg 1, ne pratiquant les amortissements que depuis un an, a retenu une autre méthode de détermination du coût d'utilisation des bâtiments. Elle envisage de basculer à terme dans le système fondé sur la charge d'amortissement.

Sur la base des dépenses enregistrées aux comptes de construction (213...) au cours des trois derniers exercices, l'université a calculé un coût au m².

Le même raisonnement que celui décrit au paragraphe afférent aux charges locatives est appliqué, à savoir croisement du coût avec les surfaces des bâtiments concernés (administration concourant directement ou indirectement à la recherche).

- Pour les autres charges de fonctionnement, l'université a conduit une analyse détaillée selon la finalité du service enregistrant des dépenses. L'université a identifié diverses catégories de charges qui concourent indirectement à la réalisation des opérations de recherche.

Il s'agit des charges relatives aux actions menées dans les domaines des relations internationales, de la communication, du fonctionnement du pôle inter-universitaire, du service d'activités sportives, de l'administration générale, de la gestion du réseau informatique, des charges de personnel relatives au régime indemnitaire des personnels qui sont gérés de façon centralisée.

Pour chacune de ces actions, une analyse des charges a été effectuée afin d'évaluer si elles avaient une incidence dans la réalisation des opérations de recherche. Toutes les charges ne sont donc pas systématiquement retenues.

Pour l'affectation de ses charges au coût du contrat, l'université utilise deux ratios selon la finalité de ses dépenses au regard de l'activité de recherche (cf. paragraphe 1.3.3). Pour une dépense en lien direct avec la recherche, la dépense sera affectée selon le NEC et donc son poids sera plus important que pour une dépense sans lien direct avec la recherche.

Dans ce dernier cas, l'université comptabilise le coût selon un ratio baptisé Personnel Équivalent Chercheur (PEC).

A titre d'exemple, si l'université a déterminé un NEC équivalent à 235 et un PEC à 289 :

- un montant de charge de 12 300 € sera pris en compte pour 52,34 € (12 300/235) dans le cas d'une charge concernant directement la recherche (NEC).
- un montant de charge de 12 300 € sera pris en compte pour 42,56 € (12 300/289) dans le cas d'une charge ne concernant pas directement la recherche (PEC).

Bien évidemment, il appartient à l'université de définir ce qui constitue une dépense directement ou non directement liée à la recherche. Cette interprétation est strictement liée à la connaissance du fonctionnement interne de l'établissement et le raisonnement suivi dans un site n'est pas forcément transposable.

Un exemple de détermination de calcul de coûts figure en annexe 3.

3.3 Les coûts d'environnement

De la même façon que l'université engage des dépenses concourant de façon indirecte à la réalisation de l'opération de recherche, l'UFR effectue le même type d'opération.

Les natures de charges sont, pour l'essentiel, identiques à celles décrites pour les frais de siège : personnel IATOS titulaire État, personnel IATOS contractuel, personnel des EPST, fonctionnement, infrastructure, maintenance, restructuration. Ces dépenses sont dénommées « d'environnement » car elles sont réalisées par la composante de rattachement du laboratoire de recherche.

Le raisonnement suivi est identique à celui décrit ci-dessus pour les frais de siège. Il faut cependant noter que seule l'université de Strasbourg 1 effectue un calcul spécifique des charges issues de ce niveau de structure. Compte-tenu des activités de natures différentes des activités des UFR, l'université de Strasbourg 1 a souhaité effectuer un calcul individualisé des coûts d'environnement par nature d'activité. L'établissement dispose donc de matrices de coûts pour les activités qu'elle a jugées spécifiques (par exemple : physique, pharmacie, ...). L'université de Strasbourg 1 intègre à ce niveau le coût des personnels IATOS des EPST qui concourent indirectement à la réalisation de l'opération de recherche. Le travail de recensement des données est sans doute le plus important. Les données relatives à ces personnels ont été extraites du contrat quadriennal, d'une enquête réalisée dans les laboratoires pour les effectifs et fournies par les organismes de recherche pour la rémunération.

Un exemple est fourni en annexe 4 au titre des coûts d'environnement de l'activité physique.

3.4 Les coûts de la recherche

Une part importante des dépenses effectuées par les laboratoires concerne l'activité générale de recherche, que celle-ci soit à finalité lucrative ou pas. Certaines dépenses concernent même la partie enseignement de l'activité.

Ainsi, par exemple, dans le cas de produits chimiques, les achats peuvent être effectués de façon globale par l'université, pour l'enseignement et la recherche. La réalisation d'une recherche consommera une fraction d'un réactif qui sera de la même façon utilisée dans le cadre d'une séance de travaux dirigés.

Ce raisonnement peut être conduit de façon similaire pour un grand nombre de dépenses comme par exemple la documentation, les frais généraux, l'entretien, les déplacements et colloques, les investissements.

Cette partie du coût des contrats ne figure donc pas dans les achats directs et doit alors être ajoutée au calcul de coût.

La méthode utilisée par l'université de Saint-Étienne s'appuie sur les dépenses globales du laboratoire affectées d'un pourcentage.

Cette méthode a évolué depuis le début de l'exercice 2002.

Dans un premier temps, et comme pour le coût relatif aux frais de siège, ce pourcentage ne s'est pas appuyé sur une analyse des dépenses mais sur un choix politique. Le pourcentage retenu avait été fixé à 40%.

La formule initiale utilisée était :

Montant dépenses laboratoire N-1 x 40% x Nb de chercheurs spécifiques à l'opération
1600 heures **NEC du laboratoire**

La formule maintenant mise en œuvre pour déterminer le montant des coûts de la recherche (charges indirectes) est la suivante.

Le montant des dépenses du laboratoire est extrait des données de la comptabilité générale de l'exercice N-1.

Ce montant est affecté d'un pourcentage qui est spécifique à chaque laboratoire. Ce pourcentage s'appuie sur les données spécifiques à cette entité extraites de la comptabilité générale.

L'ancien forfait de 40% est donc affiné en fonction du constat comptable.

La formule utilisée est :

Charges indirectes (CI) = dépenses laboratoire N-1 x % charges indirectes spécifiques au laboratoire

Ce montant est ensuite rapporté au total des heures NEC du laboratoire pour un an (NEC x 1600 heures)

La formule utilisée est :

$$\frac{CI}{NEC \times 1600 \text{ h}}$$

La dernière étape consiste à multiplier ce ratio par le nombre d'heures spécifiques de l'opération.

La formule pour l'obtention du coût laboratoire est donc la suivante :

$\frac{\text{Montant dépenses labo N-1} \times \% \text{ spécifique charges indirectes labo} \times \text{Nb d'heures de l'opération}}{NEC \times 1600 \text{ heures}}$

L'université de Strasbourg 1 suit la même logique pour les coûts relatifs aux frais d'environnement que celle qui est appliquée aux frais de siège (cf. paragraphe 3.2.3). Ce faisant, elle conduit une analyse détaillée des dépenses effectuées par chaque laboratoire.

Trois catégories de dépenses sont identifiées: la recherche contractuelle, les contrats privés et les contrats publics. Pour chacune de ces catégories, les dépenses des laboratoires sont cumulées selon leur nature. Ces dépenses divisées par le NEC de l'activité et par le nombre d'heures annuel fournissent le coût de la recherche du laboratoire par heure.

Ces coûts sont calculés pour chaque catégorie d'activité: physique, pharmacie, ...

Le tableau ci-dessous donne un exemple de ce calcul pour l'activité liée à la physique. Pour un contrat concernant un laboratoire de physique le coût horaire à charger au titre des frais de laboratoire sera de **3,57 euros**.

	Montant Recherche	Montant Contrats privés	Montant Contrats publics	Total Dépenses	NEC Physique 235	Coût/h. chercheur 1 600
Frais généraux	81 660,38	7 177,77	102 048,62	190 886,77	813,44	0,51
Documentation spécifique	29 317,38	2 110,56	5 396,62	36 824,56	156,92	0,10
Réactifs et consommables	241 693,07	20 152,72	108 942,75	370 788,54	1 580,06	0,99
Entretien - maintenance	61 932,50	7 444,90	12 468,54	81 845,94	348,78	0,22
Colloques - déplacements	82 299,55	15 268,50	93 072,92	190 640,97	812,39	0,51
Investissements	283 829,76	17 746,77	166 167,13	467 743,66	1 993,23	1,25
Sous-total	780 732,64	69 901,22	488 096,58	1 338 730,44	5 704,82	3,57

3.5 Les frais de structure du SAIC

Selon l'organisation choisie, le SAIC ne gèrera pas les mêmes activités et les modes d'administration varieront selon les objectifs et la politique de valorisation de la recherche que l'établissement souhaite conduire.

Ces choix peuvent influencer notamment sur les charges de personnels chargés de la gestion des opérations du SAIC, les frais d'infrastructure, ...

Dans l'attente d'éléments plus pertinents qui ne pourront être déterminés qu'au vu des dépenses réalisées dans le cadre du fonctionnement du SAIC, les établissements ont décidé de procéder de façon forfaitaire.

L'université de Saint-Étienne a adopté le même raisonnement que celui qui est conduit pour les frais de siège (cf. paragraphe 3.2). Le pourcentage appliqué est fixé à 5 %.

L'université de Strasbourg 1 a choisi d'appliquer un forfait pour la facturation des frais de structure du SAIC. Le forfait retenu correspond au ratio entre les dépenses prévues au budget 2002 du SAIC et le montant des recettes des contrats comptabilisées en 2001.

4. LA MISE EN ŒUVRE DES COÛTS

4.1 L'évaluation du coût d'une opération

L'université dispose ainsi d'outils lui permettant de connaître et de justifier les charges directes et indirectes qui composent le coût d'une opération. Ces outils constituent le socle de la construction de la fiche d'évaluation d'une opération (contrat de recherche, édition, prestations de services, ...).

Cette fiche doit être établie pour chaque opération réalisée par l'université. Elle comporte notamment sa caractéristique fiscale : lucrative ou non lucrative. Dans le cas d'une opération lucrative, la facturation devra au minimum être égale au coût complet de l'opération.

Cette obligation n'existe pas dans le cas d'une opération non lucrative.

L'obligation de facturation à coût complet ne suit pas, en effet, tout à fait la même logique dans le cas d'une opération non lucrative. En particulier, il paraît difficile de considérer que la facturation au tiers peut dans ce cas être égale au coût complet de l'opération. Ainsi, par exemple, dans l'hypothèse d'un partage de la propriété des résultats, il serait illogique de facturer au client un prix correspondant à un transfert complet de propriété alors même que le contrat prévoit un partage des résultats. Un des critères de la lucrativité d'un contrat est précisément la part de propriété intellectuelle conservée par l'établissement et son poids par rapport à l'apport de l'établissement au contrat : « *Ces opérations sont en conséquence non lucratives lorsque l'établissement public bénéficie de la propriété des résultats du programme au moins à hauteur du coût qu'il supporte.* » (extrait de la fiche établie par le ministère des finances – DLF - *Analyse de la lucrativité des activités de recherche réalisées par les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPCSCP) et des établissements publics scientifiques et technologiques (EPST)*, annexe 9).

Dès lors, il paraît logique de fixer dans le contrat un prix qui corresponde uniquement à la part de propriété qui sera transférée au cocontractant et qui tiendra bien évidemment compte du coût complet de l'ensemble des moyens mis en œuvre à cet égard.

La volonté de rendre aisé l'établissement de la fiche d'évaluation du coût d'une opération doit sous-tendre la démarche tant pour la mise en œuvre de la méthode que pour son acceptation et sa réussite. Cet outil est destiné à être utilisé par le responsable de l'opération. Aussi, le nombre d'information à saisir doit être limité et la nature de l'information doit être compréhensible pour un non spécialiste de comptabilité.

Le travail effectué en amont prend donc toute son importance. C'est pourquoi, l'analyse technique doit avoir été menée par les services financiers de l'établissement, le chercheur n'ayant, pour sa part, qu'à renseigner les éléments que lui seul possède :

- nombre d'heures ;
- catégorie de personnel utilisé ;
- charges directes prévues ;
- matériel utilisé.

Dans le cas de l'université de Saint-Étienne, la saisie concerne les catégories de personnel et pour chaque catégorie identifiée, le nombre d'heures consacré à la réalisation de l'opération. Le chercheur doit ensuite renseigner le montant estimé des charges directes. Enfin, il doit évaluer la valeur des matériels qui seront utilisés. L'établissement apporte une assistance technique lors de la saisie des données de la fiche si le responsable de la recherche le souhaite. En tout état de cause, la fiche doit pouvoir être complétée en un temps maximum de 10 minutes pour pouvoir être acceptée et utilisée sans réticence.

Dans le cas de l'université de Strasbourg 1, le nombre d'heures de chercheurs nécessaires pour réaliser l'opération doit être renseigné. Le chercheur doit ensuite indiquer le montant estimé des charges directes et des éventuels équipements directs prévus au titre du contrat.

L'université de Saint-Étienne a choisi d'intégrer dans la fiche d'évaluation du coût de l'opération, la marge qu'elle compte effectuer. Cette marge permet, principalement un autofinancement des investissements dans le cadre des activités à caractère lucratif. Ladite université envisage d'effectuer les acquisitions d'équipement sur le budget général et de les financer par affectation du résultat du SAIC après constatation de l'impôt, dès lors que les marges correspondantes ont effectivement été réalisées. Le SAIC, quant à lui supporterait l'amortissement des équipements au prorata de l'utilisation qu'il en ferait dans le cadre d'activités lucratives.

4.2 Le suivi de l'exécution du contrat

Le même type de fiche est utilisé pour le suivi de l'opération. La clé essentielle du suivi est constituée par le nombre d'heures de chercheurs réalisé.

Cette donnée est issue des fiches d'attachement que renseignent les chercheurs. Il s'agit donc d'une information déclarative et non calculée.

Le nombre d'heures déclarées permet de calculer le montant du reversement à effectuer :

- à l'État, au titre des frais de personnels titulaires, si l'opération est lucrative ;
- à l'établissement (partie hors SAIC), au titre des frais de siège (cf. paragraphe 3.2) ;
- à l'établissement (UFR), au titre des frais d'environnement (cf. paragraphe 3.3) ;
- à l'établissement (laboratoire), au titre des frais de recherche (cf. paragraphe 3.4) ;
- et au SAIC, au titre des frais de structure du SAIC (cf. paragraphe 3.5).

L'enregistrement des dépenses en comptabilité permettra en fin d'exercice de mettre à jour la base de données, de redéfinir les unités d'œuvre et donc d'actualiser les coûts sur la base de l'exécution réelle.

Les recettes prévues dans la fiche de coût, marge comprise, doivent être celles qui sont indiquées au contrat. Elles sont par la suite comparées à celles qui sont constatées au plan budgétaire.

Les charges de personnel sur ressources propres et les dépenses directes de fonctionnement doivent bien entendu faire l'objet de mandats donnant lieu à paiement sur le budget du SAIC : la réalité de l'opération par rapport aux prévisions de la fiche de coût sera traduite par ces mandats qu'il y a lieu d'émettre pour chaque contrat.

Pour les charges concernant les personnels titulaires et les frais indirects, les opérations donneront lieu à mandat d'ordre des centres de responsabilités du SAIC vers les centres de responsabilités du budget général et à recette d'ordre à ce niveau, sur la base de la fiche d'estimation des coûts. C'est à ce niveau qu'il conviendra de veiller aux écarts entre l'estimation et la réalité, au moyen de fiches bilan (bâties sur le même modèle que la fiche d'estimation) qui viendront essentiellement corriger le nombre d'heures effectuées par les personnels titulaires, le nombre d'heures d'utilisation des équipements et des locaux. En cas d'écarts, des opérations de régularisations des mandats et des titres déjà émis devront intervenir en fin d'opération.

Enfin, pour les personnels titulaires, un mandat global vers l'État sera émis sur le SAIC. Les versements effectués par l'État en contrepartie donneront lieu, lors de l'exercice suivant, à la constatation d'une recette sur le budget du SAIC.

LA GESTION BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE DU SAIC

PRÉAMBULE	49
1. LE RÉGIME BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE DU SAIC	51
1.1 Elaboration budgétaire et vote du budget	51
1.2 Equilibre du budget	52
1.3 La structure financière du budget	52
1.4 L'exécution du budget	53
1.5 Le compte rendu financier	54
2. LE FONDS DE CONCOURS RELATIF AUX DEPENSES DE PERSONNEL TITULAIRE	55
3. LA COMPTABILITÉ DU SAIC	57
3.1 Précisions liminaires	57
3.2 Le bilan d'entrée du SAIC	59
3.3 La comptabilisation des charges	61
3.4 L'imputation et la répartition des charges au sein du SAIC	66
3.5 La comptabilisation des produits	67
3.6 Les relations avec les autres personnes morales : la mise à disposition de moyens au profit du SAIC	68
3.7 La détermination du résultat fiscal	70
4. L'ÉVOLUTION DES APPLICATIONS INFORMATIQUES	71
4.1 Les en-cours de production	71
4.2 Le suivi de l'exécution des opérations	71
4.3 Proposition d'évolution de NABuCO : le développement du module convention	72
4.4 Automatiser les traitements	73

3.5 La comptabilisation des produits	67
3.5.1 La neutralisation de certains amortissements et de l'amortissement de la subvention d'équipement	67
3.5.2 Le cas particulier du SAIC déficitaire	68
3.6 Les relations avec les autres personnes morales : la mise à disposition de moyens au profit du SAIC	68
3.6.1 Le traitement en charges réelles	68
3.6.1.1. Organisation	68
3.6.1.2. Comptabilisation et conséquence sur le résultat	69
3.6.2 Le traitement en charges supplétives	69
3.6.2.1 Organisation	69
3.6.2.2. Comptabilisation et conséquence sur le résultat	70
3.7 La détermination du résultat fiscal	70
4. L'ÉVOLUTION DES APPLICATIONS INFORMATIQUES	71
4.1 Les en-cours de production	71
4.2 Le suivi de l'exécution des opérations	71
4.3 Proposition d'évolution de NABuCO : le développement du module convention	72
4.4 Automatiser les traitements	73
4.4.1 Les reports d'engagements	73
4.4.2 La génération « automatisée » d'écritures	74
4.4.3 La simplification de la gestion des prestations internes	74

AVERTISSEMENT

Toutes les parties du texte apparaissant avec un trait en marge sont extraites du *Guide pour l'expérimentation des SAIC*, rédigé par le Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie.

PRÉAMBULE

Le décret n° 2002-601 du 25 avril 2002 modifie le décret n° 94-39 du 14 janvier 1994 et détermine le régime budgétaire et financier des SAIC. Ce décret complète le décret n° 2002-549 du 19 avril 2002 qui fixe les conditions de création, les missions, les activités et l'organisation de ces services.

Le SAIC est un service commun de l'établissement doté d'un budget annexe et dont le suivi en comptabilité s'effectue à l'aide d'un service à comptabilité distincte (SACD).

La partie relative aux questions juridiques de ce guide apporte des précisions sur les modalités de création du service, d'adoption des statuts et les rôles des différentes instances de l'établissement en ces domaines. Il convient néanmoins de rappeler au préalable un certain nombre de points concernant spécifiquement le domaine financier.

Tout d'abord, le SAIC, étant un des services de l'établissement, n'est pas doté de la personnalité morale.

Le représentant légal de l'établissement est son président ou son directeur (art. L. 712-2 du Code de l'éducation). Celui-ci est donc le seul compétent, sauf en cas de délégation, pour représenter et engager l'établissement auprès des tiers.

Le président ou le directeur de l'établissement est également l'ordonnateur principal du budget de l'établissement et donc du SAIC. Il peut accorder une délégation de signature ou une délégation de pouvoir au directeur du SAIC.

Le directeur du SAIC, nommé par le président ou le directeur après avis du conseil d'administration de l'établissement, peut, s'il a été désigné ordonnateur secondaire, déléguer sa signature à un agent public du service, pour l'exécution du budget annexe dont est doté le SAIC.

1. LE RÉGIME BUDGETAIRE ET COMPTABLE DU SAIC

Les questions relatives au régime budgétaire du budget annexe du SAIC, aux relations entre l'établissement et le SAIC et aux modes d'agrégation devraient être précisées par une instruction de la Direction générale de la comptabilité publique. Au moment de la rédaction du présent guide, ce document n'a pas encore été publié.

Néanmoins, les commentaires suivants peuvent être apportés en s'appuyant sur une analyse littérale des textes concernés.

1.1 Élaboration budgétaire et vote du budget

Le SAIC est doté d'un budget annexe, c'est-à-dire d'un budget susceptible de retracer les dépenses et les recettes du service dont l'activité tend essentiellement à produire ou à rendre des services donnant lieu à paiement d'un prix.

En recettes, le budget du SAIC comprend les produits et ressources énoncés à l'article 48 du décret n° 2002-601 du 25 avril 2002. Il faut relever notamment que sont visés l'ensemble des produits des activités à caractère industriel et commercial ainsi que les subventions de l'État financées par les recettes du fonds de concours auquel est assimilé le remboursement par les Établissements Public à Caractère Scientifique, Culturel et Professionnel (EPCSCP) des dépenses de rémunération de leurs personnels affectés dans les services d'activités industrielles et commerciales.

Il est à noter que les produits expressément désignés par le décret doivent, si l'établissement en assure la gestion, être inscrits au budget du SAIC.

Les éventuelles subventions allouées par le budget général de l'établissement figurent également en recettes.

En dépenses, le budget du SAIC comprend notamment (cf. art. 48 décret n° 2002-601 du 25 avril 2002) : les frais de personnel assurant le fonctionnement et la réalisation des activités du service ; le versement à l'État, sous la forme d'un fonds de concours, de la part des dépenses de personnels rémunérés sur le budget de l'État, correspondant à leur participation aux activités lucratives du SAIC, les frais de fonctionnement et d'équipement nécessaires au bon fonctionnement de ce service.

Le budget par nature est complété par un budget de gestion. Ce dernier est composé d'une nomenclature spécifique au SAIC adoptée par le conseil d'administration de l'établissement.

Le projet de budget annexe est préparé par le directeur du SAIC (cf. art. 5 décret n° 2002-549 du 25 avril 2002) et présenté devant le conseil d'administration de l'établissement. Le budget annexe du SAIC fait l'objet d'une présentation agrégée avec le budget de l'EPCSCP selon des règles qui seront précisées dans une instruction à venir de la Direction générale de la comptabilité publique.

Le budget du SAIC ne peut être mis en exécution que si le budget de l'établissement a été adopté. Le budget de l'établissement ne peut-être mis en exécution que si le budget du SAIC a été adopté (article 3 du Décret 94-39 du 14 janvier 1994).

Si ce dernier n'est pas adopté au 1^{er} janvier de l'exercice, les règles concernant le budget provisoire définies pour le budget des EPCSCP s'appliquent également au budget du SAIC (article 29 du Décret 94-39 du 14 janvier 1994).

1.2 Équilibre du budget

Les règles concernant l'appréciation de l'équilibre seront précisées dans une instruction de la Direction générale de la comptabilité publique en cours de préparation. Cela étant, les éléments suivants peuvent d'ores et déjà être avancés.

L'équilibre du budget devrait s'apprécier globalement en fin de deuxième section dans les conditions similaires à celles définies pour les EPCSCP. La ligne d'équilibre serait constituée par la variation prévisionnelle du fonds de roulement propre au budget annexe.

La capacité d'autofinancement (ou l'insuffisance d'autofinancement) dégagée de la première section s'ajouterait aux prévisions de recettes et de dépenses de la deuxième section. Cela permettrait de dégager la variation prévisionnelle du fonds de roulement.

L'enveloppe globale ainsi constituée pourrait être augmentée ou diminuée en cours d'exercice tant que l'équilibre global serait respecté (cf. infra, paragraphe 1.4 « exécution du budget »).

1.3 La structure financière du budget

L'organisation financière du budget annexe constitue un élément déterminant de la mise en place du SAIC dans l'établissement. En effet, plusieurs éléments sont à prendre en considération pour définir la structure financière du SAIC :

- La représentation des structures de l'établissement peut s'avérer utile tant pour des raisons de politique interne que pour des raisons financières (échanges entre laboratoires par exemple).
- La question fiscale doit être introduite dans la structuration financière tant pour la TVA que pour les impôts directs. **L'établissement devra en effet isoler, et donc identifier en amont, les caractéristiques fiscales de ses opérations.**

Ces considérations à caractère fiscal s'appuient sur l'état actuel des applications informatiques qui n'offrent pas de solution adaptée à la gestion des obligations propres à la fiscalité directe et nécessite, en conséquence, de recourir à l'utilisation de la structuration financière du SAIC pour apporter une réponse en la matière.

Il est clair qu'une mise en oeuvre des destinations à cette fin ne correspond pas à la finalité du budget de gestion telle qu'elle est définie par l'article 6 du décret n° 94-39 du 14 janvier 1994 « *le budget de gestion... retrace les objectifs de gestion correspondant aux grands axes de développement de l'établissement* ».

De même, l'utilisation des centres de responsabilités pour suivre de façon isolée chaque opération peut donner lieu à critique dans la mesure où la structure financière devrait être le reflet d'une organisation politique de l'établissement définie et adoptée par le conseil d'administration et non un moyen technique de répondre à une obligation.

Les indications relatives à la structuration financière du budget du SAIC qui figurent ci-dessous se réfèrent aux choix que les sites d'expérimentation ont été amenés à faire, compte tenu des possibilités actuelles des outils informatiques et de leur volonté affichée de répondre positivement aux demandes d'information à fournir à l'administration fiscale.

L'établissement dispose de plusieurs moyens pour structurer le budget du SAIC et atteindre ces objectifs. Il peut, tout d'abord, assurer une représentation de chaque composante à l'aide des centres de responsabilité. Il peut, d'autre part, assurer le suivi du caractère fiscal de ses opérations par l'intermédiaire des centres de responsabilités et/ou des destinations et sous-destinations.

La représentation des composantes, voire des laboratoires et des UMR peut générer un découpage extrêmement fin et une multiplication des centres de responsabilité. L'établissement doit s'assurer qu'il dispose des moyens de gérer cette arborescence et que la lisibilité, le pilotage de ses opérations ne pâtiront pas de ce choix.

Certains sites envisagent d'affecter une signification précise à chaque caractère de codage du centre de responsabilité. Cet identifiant porte sur la caractéristique fiscale de l'opération suivie. Ce choix s'explique par le fait que, d'une manière générale, les établissements créent un centre de responsabilité pour chaque opération suivie. Cela permet d'identifier et d'isoler les caractéristiques propres à chaque contrat. La signification particulière affectée à chaque caractère du centre de responsabilité permet par la suite d'effectuer les agrégations souhaitées par les établissements. Ainsi, les régimes applicables en matière de lucrativité et de TVA pour chaque opération, figurent dans le code du centre de responsabilité. Par extraction de ces zones, il devient possible d'obtenir les données financières concernant un ensemble de centres de responsabilités possédant la ou les mêmes caractéristiques.

Certains sites assurent ce suivi de la nature fiscale de l'opération par le biais des destinations. Pour ces sites, quatre destinations sont à créer à ce titre pour couvrir l'ensemble du champ possible de l'imposition (cf.annexe n°15) :

- opérations lucratives et soumises à TVA ;
- opérations lucratives et non soumises à TVA ;
- opérations non lucratives et soumises à TVA ;
- opérations non lucratives et non soumises à TVA.

Ces choix (arborescence, codage des centres de responsabilité, destinations) sont cumulables et permettent d'affiner le suivi selon l'organisation et les possibilités de chaque site.

1.4 L'exécution du budget

1.4.1 Les compétences

Ainsi qu'il a été rappelé ci-dessus, le président ou le directeur de l'établissement est l'ordonnateur principal du budget annexe du SAIC. Il peut accorder au directeur du SAIC :

- une délégation de pouvoir ;
- une délégation de signature.

Dans le cas d'une délégation de pouvoir, le directeur du SAIC est nommé ordonnateur secondaire. Il peut à ce titre déléguer sa signature à un agent public du service.

1.4.2 Le caractère évaluatif des crédits

Comme pour les aspects relatifs aux règles d'équilibre, une instruction de la Direction générale de la comptabilité publique est en cours de préparation pour préciser l'interprétation des textes.

L'attention est toutefois appelée sur les points suivants, étant précisé que les observations formulées n'engagent, bien entendu, en aucune manière cette administration.

Les crédits ouverts au sein du budget annexe du SAIC ont un caractère évaluatif (article 50 du décret n° 2002-601 du 25 avril 2002). Les notions de crédits limitatifs ne seraient donc pas applicables. Ainsi les limitations existant dans le budget de l'établissement au niveau :

- des masses : personnel, autres crédits de fonctionnement, investissement ;
- des sections : fonctionnement, investissement ;
- des chapitres ou comptes déclarés limitatifs ;

ne concerneraient pas le budget annexe. La fongibilité des crédits serait totale.

La mise en œuvre de virements de crédits n'aurait donc pas d'utilité a priori, la seule limite étant constituée par l'enveloppe globale du budget du SAIC. Le suivi et l'exécution s'effectueraient alors par l'analyse des écarts entre prévision et réalisation.

Cependant, les représentants des établissements ont estimé, au moins dans un premier temps, que la mise en œuvre des virements de crédits conserverait toute sa pertinence notamment pour le suivi de gestion. Dans ce contexte, l'ordonnateur (principal ou secondaire) pourrait effectuer tout virement de crédit nécessaire pendant l'exercice sans limitation particulière. Ce virement devrait être équilibré. Il s'effectuerait en compte budgétaire de dépenses et ne pourrait excéder le montant des crédits disponibles.

Il incombe néanmoins à l'ordonnateur de rendre compte aux membres du conseil d'administration des mouvements effectués à ce titre au sein du budget. Ce compte rendu doit s'effectuer à l'occasion de chaque réunion du conseil d'administration.

1.4.3 Les modifications budgétaires

L'article 56 du décret n° 2002-601 du 25 avril 2002 prévoit que « *les modifications apportées au budget annexe initial du service, en cours d'exercice, sont décidées par le conseil d'administration de l'établissement lorsqu'elles affectent l'équilibre du budget annexe* ».

Les précisions formulées dans le paragraphe 1.2 relatif à l'équilibre du budget s'appliquent aux modifications budgétaires. L'équilibre devrait s'apprécier en fin de deuxième section par la ligne de variation prévisionnelle du fonds de roulement.

Dès lors, deux cas de mouvement budgétaire nécessiteraient une décision budgétaire modificative :

- soit le mouvement entraîne une diminution des recettes annuelles,
- soit le mouvement nécessite un prélèvement sur le fonds de roulement. Sur ce point, il faut préciser que le calcul du prélèvement sur fonds de roulement doit tenir compte des charges particulières comme les provisions, les dotations aux amortissements.

1.5 Le compte rendu financier

L'article 57 du décret n° 2002-601 du 25 avril 2002 prévoit que « *l'agent comptable de l'établissement établit un compte rendu financier propre au service. Ce compte rendu est agrégé au compte financier de l'établissement* ».

Les règles d'agrégation ne sont pas connues à ce jour, et feront partie de l'instruction, en cours de préparation, de la Direction générale de la comptabilité publique.

Néanmoins, il paraît raisonnable de considérer que les règles générales suivantes devraient s'appliquer. L'exécution budgétaire conduit à l'élaboration du compte financier qui regroupe :

- les comptes annuels agrégés de l'établissement ;
- le compte rendu financier de l'établissement ;
- et le compte rendu financier du SAIC.

Le budget annexe établit **un compte rendu financier** spécifique qui fait partie du **compte financier** unique de l'établissement. Il n'y a pas sommation des comptes de l'établissement principal et des comptes du budget annexe, mais **agrégation** du budget annexe du SAIC et du budget de l'établissement.

Le résultat dégagé de la comptabilité séparée du service à comptabilité distincte SAIC fait l'objet d'une délibération d'affectation séparée de celle concernant le résultat du reste de l'établissement.

En cas de résultat négatif, le conseil d'administration détermine les conditions de retour à l'équilibre ; l'une des solutions envisageable étant le versement d'une subvention du budget général au SAIC.

2. LE FONDS DE CONCOURS RELATIF AUX DÉPENSES DE PERSONNEL TITULAIRE

Ce chapitre concerne le fonctionnement du fonds de concours auquel est assimilé le remboursement par les EPCSCP des dépenses de rémunération de leurs personnels affectés dans les services d'activités industrielles et commerciales. Le régime relatif au fonds de concours est régi par le décret n° 2002-700 du 30 avril 2002 et par un arrêté conjoint du 30 avril 2002.

Avant tout développement, il convient de préciser que le dispositif du fonds de concours ne prend effet que dans le cas de la réalisation d'une **opération lucrative**.

La détermination du coût complet d'une opération suppose l'intégration de tous les moyens mis en œuvre par l'établissement pour réaliser cette opération, que ceux-ci constituent un élément de coût direct ou indirect, supporté ou non par l'établissement. Ainsi, une opération conduite par un EPCSCP impliquera forcément des personnels fonctionnaires titulaires. Le coût correspondant au salaire de ces personnels, même s'il ne figure pas au titre des charges de l'établissement, doit nécessairement faire partie des éléments constitutifs du coût global du contrat.

Cette obligation concerne notamment les chercheurs, enseignants-chercheurs, personnels IATOS fonctionnaires qui exercent dans leur laboratoire et qui souhaitent apporter leur contribution, indispensable, à une opération de valorisation. Ces fonctionnaires sont payés sur le budget de l'État. Or, leurs salaires constitueront vraisemblablement la masse la plus importante des dépenses du SAIC. Leur non-intégration dans le calcul des coûts complets, et corrélativement dans les prix de vente, se traduirait par une absence de logique économique et fiscale et créerait des distorsions dans les conditions de concurrence avec les entreprises privées.

Par suite, dans le cas d'une **opération lucrative**, l'établissement est tenu de réclamer un prix en contrepartie d'une prestation égale au minimum au montant des coûts complets. En fin d'exercice, le résultat imposable correspondra à la différence entre les produits et les charges enregistrées en comptabilité au titre des opérations lucratives. Si l'établissement n'enregistrait pas en comptabilité la charge correspondant aux coûts salariaux, le résultat dégagé serait sans doute fortement excédentaire et entraînerait le calcul d'un impôt qui ne refléterait pas la réalité de la situation propre à cet établissement. En effet, le prix de vente (au moins égal au coût complet) intégrerait une charge qui n'aurait pas été enregistrée dans la comptabilité de l'établissement et qui, partant, ne serait pas déductible sur le plan fiscal.

Sur ce dernier point, il faut retenir, en effet, qu'une charge n'est déductible (retenue lors du calcul du résultat fiscal), que si elle présente le caractère d'une **dette certaine dans son principe et déterminée dans son montant (dette engagée)** sous réserve, toutefois, que cette charge soit inscrite dans la comptabilité et qu'elle soit appuyée de justifications permettant le contrôle de sa réalité et de son montant. Autrement dit, il faut que l'établissement supporte réellement cette charge, donc qu'il y ait un mouvement financier correspondant à un véritable coût pour l'établissement.

C'est la raison pour laquelle il est indispensable, pour calculer correctement le résultat fiscal des établissements, d'enregistrer la charge correspondant aux salaires des personnels fonctionnaires titulaires ayant contribué à la réalisation de l'**opération lucrative**.

L'établissement versera dans un premier temps le montant de ces charges de personnel sous la forme d'un fonds de concours au budget de l'éducation nationale (enseignement supérieur). Dans un deuxième temps, l'Etat versera aux établissements concernés une subvention correspondant au fonds de concours.

Le fonds de concours mis en place est donc une modalité particulière qui se traduit en pratique par une aide financière aux établissements qui réalisent ce type d'activités. En effet, le mécanisme du dispositif consiste à rembourser le montant des frais de personnel titulaire que l'établissement aura versé au préalable au ministère, étant précisé que l'établissement aura en tout état de cause réclamé parallèlement au partenaire industriel ou commercial un prix tenant compte des frais de cette nature.

En résumé, l'établissement enregistrera deux fois le produit (à concurrence du prix réclamé au client et lors du versement de la subvention de l'État) mais une seule fois la charge. Il s'agit donc d'un avantage financier certain au bénéfice des établissements.

L'enchaînement chronologique des opérations sera le suivant :

OPÉRATION LUCRATIVE	
Exécution du contrat :	
Évaluation du coût	Calcul du coût des personnels titulaires
Négociation	Intégration dans le coût du contrat : prix de vente > ou = au coût complet
Réalisation de l'opération	Suivi du nombre d'heures effectives assurées par le personnel titulaire
Fin de contrat ou fin de période ou fin d'exercice	Calcul du montant représenté par le nombre d'heures consacrées par le personnel titulaire au titre du contrat lucratif
	Emission par l'État d'un titre de perception, du montant des charges de personnel enregistrées dans le cadre de l'exécution des opérations lucratives, à l'encontre de l'établissement
Encaissement du prix payé par le client	Paiement du prix du contrat par le client (constitué entre autres de la part correspondant aux charges de personnel)
Versement à l'État	L'établissement émet un mandat du montant du titre de perception et procède à son paiement qui est assimilé à un fonds de concours
Après le versement à l'État :	
Encaissement du paiement de l'État	Reversement d'un montant correspondant au fonds de concours au profit de l'établissement (la recette doit être inscrite dans le budget du SAIC)

Une circulaire inter-ministérielle (ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la recherche, ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie) devrait préciser prochainement le fonctionnement du fonds de concours.

Le régime fiscal de la subvention de l'État en compensation du remboursement à l'État par l'établissement (fonds de concours) dépendra de son affectation. Si cette subvention concourt directement à la réalisation d'opérations lucratives, elle devrait en principe être soumise aux règles régissant l'impôt sur les sociétés comme tout autre subvention.

3. LA COMPTABILITÉ DU SAIC

3.1 Précisions liminaires

La comptabilité du SAIC associe deux types de comptabilités : la comptabilité générale et la comptabilité analytique.

Cette combinaison résulte de trois types de contraintes.

- Le but de toute comptabilité générale est de décrire l'ensemble des opérations réalisées sur un budget. A ce titre, la comptabilité du SAIC décrira les opérations qui lui sont propres.
- A cette démarche purement comptable, s'ajoute une démarche fiscale. En effet, la comptabilité du SAIC devra permettre de dégager un résultat comptable permettant le calcul de l'impôt sur les sociétés et de la valeur ajoutée servant le cas échéant, au plafonnement de la taxe professionnelle. Cette démarche fiscale implique :
 - D'une part au sein du SAIC, la sectorisation des opérations et la répartition des charges entre chaque secteur.
En effet, au sein du SAIC coexisteront des activités fiscalement hétérogènes à l'égard des trois principaux impôts commerciaux. A titre d'exemple, une activité pourra être soumise à l'impôt sur les sociétés et à la taxe professionnelle, mais non à la TVA (cf. annexe 15). Par conséquent, chaque charge devra être affectée à une opération ou répartie entre les opérations qu'elle concerne. Cette démarche résulte d'un raisonnement de comptabilité analytique.
 - D'autre part, la prise en compte d'opérations comptabilisées dans la comptabilité générale de l'établissement.
Pour déterminer le résultat imposable dégagé par l'activité du SAIC, il sera nécessaire de prendre en compte certaines charges décrites dans la comptabilité de l'établissement. Cette opération donnera lieu à des écritures comptables.
- Le SAIC a pour but la gestion et le pilotage des activités industrielles et commerciales. Dans cette perspective, la démarche de comptabilité analytique nécessaire au respect des règles fiscales se prolonge pour prendre en compte les demandes d'information et de pilotage que souhaite obtenir le gestionnaire. Il lui est alors possible d'introduire des subdivisions ou des regroupements différents de ceux résultant des règles fiscales.

3.1.1 Les obligations fiscales

En fin d'exercice, l'établissement doit établir un compte de résultat et un bilan fiscal de ses activités lucratives. Ceci signifie qu'il faut identifier le caractère fiscal des opérations budgétaires et comptables au moins pour le secteur lucratif. Cette identification doit s'opérer au sein de la comptabilité générale dès lors qu'elle constitue la seule source d'information reconnue par l'administration fiscale.

Par suite, quel que soit le système retenu, l'établissement doit à partir des données de la comptabilité générale, c'est-à-dire des écritures figurant dans cette comptabilité, être en mesure d'identifier : l'opération, le montant imputé et la pièce justificative (facture) à l'origine de l'imputation.

Lors de l'enregistrement des opérations budgétaires (mandats de dépenses, ordres de reversement, ré-imputations, titres de recettes, réductions de titres de recette) l'établissement doit identifier leur caractère fiscal. Cette identification permettra ensuite d'isoler les opérations concernant le secteur lucratif, de confectionner le bilan fiscal et le résultat et de retracer toutes les opérations qui concourent à ces états comptables.

Les produits ne doivent être pris en compte que s'ils se rapportent à une opération ayant donné naissance, au cours de la période d'imposition à une créance acquise. Pour les prestations de services, la créance est acquise, en principe, lors de l'exercice au cours duquel intervient l'achèvement de ces prestations (CGI, art. 38.2 bis).

3.1.2 Le rattachement des opérations à un exercice

Les produits et les charges ne peuvent être rattachés qu'au titre de l'exercice auquel ils se rapportent (notion des créances acquises et des dettes certaines). Cela permet de savoir à quel exercice doivent être précisément rattachés les produits et les charges. Le rattachement des produits correspondant à des créances acquises sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix s'effectue en principe comme suit :

- à la livraison pour la vente d'un bien ;
- à son achèvement pour la fourniture de services.

Le respect de ces règles de comptabilisation des créances et des dettes permet de déterminer le résultat imposable.

En matière d'impôt sur les sociétés, la définition du résultat imposable répond à une double approche :

- par le compte de résultat qui s'entend comme la différence entre l'ensemble des produits (comptes de classe 7) et des charges (comptes de classes 6) au titre d'un exercice donné (CGI, art. 38.1) ;
- par le bilan consistant à apprécier la différence entre les valeurs de l'actif net (capitaux propres correspondant à l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les dettes, les amortissements et les provisions justifiés), c'est-à-dire à procéder à une comparaison des valeurs de l'actif net entre le bilan de clôture et le bilan d'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt (CGI, art. 38.2).

3.1.3 Les différents modes de suivi des opérations

Tout au long de l'exécution d'un contrat, l'établissement enregistre les charges correspondant à sa réalisation. Cet enregistrement en comptabilité ne pose pas de problème même si la détermination de certaines catégories de charges s'avère complexe (cf. la partie « Mettre en œuvre une méthode de calcul des coûts complets »). En revanche, la comptabilisation des produits se rapportant à l'opération est plus problématique.

Le mode de comptabilisation des produits s'effectue selon des règles précises qu'il convient de respecter pour déterminer le résultat imposable en fin d'exercice.

3.1.3.1 L'exécution du contrat débute et s'achève au cours du même exercice

Dans l'hypothèse où le contrat débute et s'achève au cours du même exercice comptable, l'ensemble des produits et des charges s'y rattachant en application des règles exposées ci-dessus devront être constatés au cours de cet exercice.

La détermination du résultat fiscal intégrera donc cette opération.

En cours d'exécution, le constat des produits s'effectuera selon les principes rappelés au paragraphe 3.1.2 « Le rattachement des opérations à un exercice ».

Selon les clauses du contrat, il peut exister un décalage entre d'éventuelles avances perçues et le moment du constat comptable du produit en comptabilité (émission du titre de recette et prise en charge). Ce décalage risque de poser problème en matière de suivi d'opération, de respect des échéances du contrat et de rattachement d'écritures comptables.

3.1.3.2 Les opérations dont l'exécution s'échelonne sur plusieurs exercices

Deux méthodes comptables de suivi des opérations lucratives peuvent être définies : la méthode à l'achèvement et la méthode à l'avancement.

La méthode à l'achèvement s'applique à une opération qui donnera lieu au constat d'une **créance acquise en fin de période** (fin du contrat par exemple) lorsque interviendra :

- la livraison d'un bien ;
- ou la fourniture de services.

Il faut donc que le début et l'achèvement de l'opération se situent dans (au moins) deux exercices différents.

Le chiffre d'affaire et le résultat sont, dans ce cas, dégagés à l'achèvement de l'opération.

Le schéma de comptabilisation de ce type de contrat figure en annexe 5.

La méthode à l'avancement s'applique à une opération qui donnera lieu au constat d'une **créance acquise en cours de période** lorsque interviendra :

- une livraison d'un bien ou d'une partie du bien ;
- ou une réalisation d'une prestation ou d'une partie de la prestation.

Le début et l'achèvement de l'opération se situent dans (au moins) deux exercices différents.

Cette livraison ou prestation doit pouvoir être évaluée à la clôture de l'exercice et doit faire l'objet d'une acceptation par le cocontractant.

Il faut noter qu'un rapport financier et technique ne constitue pas en soi une livraison ou une prestation. L'évaluation du résultat à la clôture de l'exercice implique la tenue d'un inventaire. La réalisation partielle de l'opération doit être acceptée par le cocontractant.

Le chiffre d'affaires et le résultat sont, dans ce cas, dégagés à chaque fin d'exercice jusqu'à l'achèvement de l'opération.

Il faut souligner également que le versement d'une avance par le client ne correspond pas obligatoirement à une prestation. Il n'y a donc pas de lien automatique entre la trésorerie et le produit constaté au plan fiscal.

3.2 Le bilan d'entrée du SAIC

L'établissement doit établir le bilan fiscal d'entrée du SAIC. Cette situation permettra de calculer le résultat imposable en fin d'exercice.

Il est à noter que le 1 et le 2 de l'article 38 du Code général des impôts définissent le mode de détermination du bénéfice imposable.

art. 38.1. « *Sous réserve des dispositions des articles 33 ter, 40 à 43 bis et 151 sexies, le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation.* »

art. 38.2. « *Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés.* »

Il est à nouveau rappelé que la question se pose uniquement pour les **opérations lucratives** regroupées dans le SAIC. La fiscalité qui s'appliquera aux opérations du SAIC se déterminera sur la base d'une double règle :

- la différence entre les produits et les charges de l'exercice ;
- la variation de l'actif net entre le bilan de clôture et le bilan d'entrée de l'exercice (pour plus de précisions cf. paragraphe 3.1.2).

3.2.1 Le haut du bilan

L'actif immobilisé

Le principe à retenir est la liberté d'inscription d'un bien au bilan. L'établissement a donc la possibilité de choisir sur quel bilan (établissement ou SAIC) il souhaite inscrire le bien. Il peut s'agir des biens qui lui ont été remis en dotation ou dont il est propriétaire. L'établissement prend à cet égard une décision de gestion qui lui est opposable ainsi qu'à l'administration fiscale.

L'actif immobilisé peut comprendre les biens immobiliers affectés au SAIC pour leur valeur vénale. Cette dernière est à déterminer par les services des domaines. A défaut, une société privée compétente en matière d'expertise immobilière pourrait effectuer cette évaluation. Les biens mobiliers peuvent être comptabilisés pour leur valeur nette comptable qui est réputée correspondre à la valeur vénale. L'écriture comptable consiste à porter les montants correspondants au débit d'un compte de classe 2 concerné, et au crédit d'un compte de classe 1 (102).

Dans le cas des SAIC communs, les immobilisations dont l'utilisation est confiée au SAIC par d'autres EPCSCP n'ont pas à être comptabilisées dans le bilan d'entrée dès lors qu'il n'y a pas transfert de propriété ou modification de l'établissement affectataire.

Le capital

La création du SAIC peut s'accompagner de l'attribution de moyens en capital. Cette manière de procéder se justifie a minima pour les deux raisons suivantes.

- L'établissement estime qu'il est nécessaire de doter le SAIC d'un fonds de roulement de départ similaire, dans l'objectif, à un fonds d'amorçage pour permettre à la structure de disposer de moyens suffisants pour assurer sa pérennité sur une durée plus ou moins longue.

Dans ce cas, le transfert d'une partie du fonds de roulement de l'établissement s'effectue selon le schéma suivant : l'établissement constate une diminution de ses réserves (Débit 106/Crédit 185) et le SAIC enregistre une augmentation de ses fonds propres (Débit 185/Crédit 1031).

- L'établissement peut avoir enregistré et suivre en comptabilité des reliquats de fonctionnement dont les laboratoires revendiquent la « propriété » alors que l'établissement souhaite transférer ces éléments dans le SAIC.

Dans cette situation, les soldes excédentaires figurent dans la trésorerie de l'établissement. Il faudra en cas de reliquat positif les enregistrer au compte réserves (106) en crédit et au compte opérations de trésorerie inter-services (185) au débit. L'écriture inverse devra être constatée en cas de reliquat négatif (compte 119 au débit par le crédit du compte 185).

Si l'établissement a constitué des provisions, la part concernant les opérations transférées dans le SAIC doit également être inscrite au bilan d'entrée du SAIC. Il est rappelé que la constitution de provisions obéit à des règles fiscales précises. La règle de droit commun prévoit qu'une provision n'est déductible fiscalement que si elle répond aux conditions suivantes :

- La provision doit être destinée à couvrir une perte ou une charge effective qui est engagée dans l'intérêt direct de l'exploitation et qui est déductible par nature ;
- La déductibilité de la provision ne doit pas être exclue par la loi (exemple : provision pour charges de retraite ou pour licenciement) ;
- La perte ou la charge objet de la provision doit être nettement précisée ;
- Cette perte ou cette charge doit être rendue probable à la clôture de l'exercice par des événements survenus pendant celui-ci ou en cours à cette date et non simplement éventuelle ;
- La provision doit être inscrite en comptabilité.

Sur la base de ces critères, les provisions inscrites au bilan d'entrée du SAIC devront être classées en provisions déductibles et non déductives.

Les conditions de fonds et de forme à satisfaire au regard de la déduction des provisions sont précisées à l'article 39-1-5° du Code général des impôts.

3.2.2 Le bas du bilan

L'actif circulant comprendra les stocks et les créances en cours à la date de création du SAIC.

Dans le cas d'un contrat en cours à la date de création du SAIC, il est indispensable de constater un stock de départ correspondant à l'en-cours de production constitué c'est-à-dire au montant des charges enregistrées depuis le début de l'exécution du contrat. Ainsi, lors de l'achèvement, autrement dit, lorsque ce contrat se traduira par un produit rattaché à une créance acquise, le montant de l'ensemble des charges ayant concouru à sa réalisation sera déductible, sous réserve, bien entendu, que toutes les conditions requises en la matière soient satisfaites.

Dans le cas de créances en cours à la date de création du SAIC, il est indispensable d'identifier celles se rapportant à des exercices antérieurs. Ainsi, en cas de paiement enregistré en cours d'exécution du contrat, après la date de création du SAIC, le rattachement à une créance existante permettra d'éviter de constater une augmentation d'actif net et donc de d'impacter le résultat imposable par la prise en compte d'opérations concernant les exercices antérieurs.

En effet, comme il est indiqué ci-dessus, le calcul de l'impôt tient compte de la variation entre une situation de fin d'exercice et une situation de départ. L'absence de valorisation des opérations relatives aux exercices antérieurs (intégration des charges et des produits) aurait donc pour effet de modifier le résultat imposable au détriment de l'établissement.

Ce point est notamment à prendre en compte pour les stocks qui existeraient dans l'établissement sans faire pour autant l'objet d'un suivi en comptabilité. Il faudrait dans ce cas effectuer l'inventaire des stocks existants, les constater comptablement dans l'établissement (débit 3/ Crédit 7) avant d'effectuer le bilan d'entrée du SAIC (Débit 3 / Crédit 106). En fin de période, la variation constatée entre la valeur du stock de fin d'exercice et de début d'exercice entrerait dans l'assiette de l'impôt.

Pour les créances de l'établissement, les sommes à inscrire correspondent aux produits constatés qui n'ont pas donné lieu à paiement. L'écriture à saisir au bilan fiscal de départ pour les créances consiste à imputer les montants correspondants à un débit de classe 4 par un crédit 10682 (réserve exercice antérieur).

Les produits à recevoir et les charges à payer constatées sur les opérations en cours à la création du SAIC doivent être basculées dans le SAIC (crédit 4686 charges à payer / débit 119 – débit 4687 produits à recevoir / crédit 110)

3.3 La comptabilisation des charges

La comptabilité générale du SAIC est à la base des résultats (fiscaux et analytiques) qui seront dégagés. A ce titre, l'exécution des dépenses concernant l'activité du SAIC sera comptabilisée non seulement dans la comptabilité du budget annexe mais également dans la comptabilité principale de l'établissement. Le transfert des charges payées sur le budget général pour le compte du SAIC vers le budget annexe doit donc être prévu. Cette opération permettra :

- la déduction de charges pour le calcul du résultat fiscal,
- la détermination de la valeur ajoutée servant, le cas échéant, au calcul du plafonnement de la taxe professionnelle
- et l'exercice du droit à déduction pour la TVA.

Un certain nombre d'opérations comptables spécifiques au SAIC auront lieu en prenant appui sur la sectorisation (organisation de la structure financière de l'établissement) et la répartition des charges. Afin d'en comprendre les conséquences, le traitement fiscal est décrit ci-dessous à travers des exemples d'enregistrement d'écritures en comptabilité.

3.3.1 Traitement des charges en matière d'impôt sur les sociétés

L'établissement regroupe deux entités : la partie non SAIC de l'établissement et le SAIC. Ce dernier mène des activités lucratives et des activités non lucratives.

Rappel : **Le lien comptable entre ces deux budgets est réalisé par le biais du compte 185 « Opérations de trésorerie inter-services (SACD) »**. Les mouvements de trésorerie sont uniquement enregistrés dans le budget général.

3.3.1.1 Enregistrement d'un achat direct de chaque secteur

Cette hypothèse est la plus simple. L'imputation de la charge à la partie non SAIC de l'établissement ou au SAIC peut être faite sans ambiguïté.

Pour la partie non SAIC de l'établissement :		
Achat	Débit 6	Crédit 4
Puis lors du paiement	Débit 4	Crédit 5

Fiscalement, l'opération n'a pas d'impact s'agissant d'un secteur en principe non lucratif. Toutefois, si cette charge est relative à une activité lucrative effectuée en dehors du SAIC et comptablement décrite dans la partie non SAIC, cette charge pourra être déductible.

Pour le SAIC :		
Achat	Débit 6	Crédit 4
<i>Puis lors du paiement</i>		
Dans la comptabilité du budget annexe	Débit 4	Crédit 185
Dans la comptabilité du budget général	Débit 185	Crédit 5

La charge ainsi comptabilisée dans la comptabilité du SAIC sera déductible si elle est rattachée à une activité lucrative, elle ne le sera pas si elle est rattachée à une activité non lucrative. Le cas échéant, cette charge devra faire l'objet d'une répartition entre ces deux types d'activités.

3.3.1.2 Enregistrement des charges communes
(y compris les charges des personnels rémunérés par l'établissement).

1er cas : il est possible à l'établissement dès réception de la facture de répartir directement sur le SAIC la part qui lui revient (existence de compteur, clef de répartition, fiche d'attachement, bons de commande remplis par chaque service...).

L'exemple suivant permet d'illustrer les écritures à enregistrer :
sur une facture de 100, 30 se rapportent à la partie non SAIC, 70 au SAIC.

<i>Dans la comptabilité du budget général</i>		
Enregistrement de la dépense	Débit 6 : pour la part non SAIC	30
	Débit 185 : pour la part SAIC	70
	Crédit 4 pour le total	100
Paiement de la dépense	Débit 4 pour le total	100
	Crédit 5	100
<i>Dans la comptabilité du SAIC</i>		
Prise en compte de la dépense	Débit 6	70
	Crédit 185	70

Ce schéma permet d'enregistrer les charges communes dans la comptabilité du SAIC mais n'est pas pour autant suffisant pour permettre le calcul du résultat fiscal. En effet dans cette hypothèse, le montant des charges (70) imputées au SAIC ne concerne pas en totalité le secteur lucratif. Il faut donc déterminer la part concernant chaque secteur (lucratif et non lucratif).

Les éléments suivants sont donc nécessaires pour compléter cet exemple :

- les recettes totales du SAIC s'élèvent à 200
- les recettes du secteur lucratif s'élèvent à 100
- le montant des charges lucratives s'élève à 20 sur le total de 70

Compte-tenu de ces informations, le calcul des résultats du SAIC se résume ainsi :

Résultat pour le SAIC	$200 - 70 = 130$
Résultat imposable du SAIC	$100 - 20 = 80$
Montant de l'impôt sur les sociétés	$80 \times 33,33 \% = 26,66 \%$

L'impôt sur les sociétés et la valeur ajoutée nécessaire, le cas échéant, au plafonnement de la taxe professionnelle sont calculés sur la base des seules charges et recettes se rapportant à des opérations lucratives.

Il faut également relever que l'établissement doit être en mesure d'isoler au sein du budget annexe, les écritures concernant les opérations lucratives qui serviront à déterminer le résultat fiscal.

2^e cas : il n'est pas possible à l'établissement, dès réception de la facture, de répartir directement sur le SAIC la part qui lui revient. Il est donc nécessaire de procéder par refacturation de l'établissement au budget annexe après prise en charge de la facture par l'établissement.

La comptabilité générale du budget annexe retrace la charge. Les données de l'exemple illustrant le 1^{er} cas sont reprises ici.

1^{re} étape : Dans la comptabilité du budget général		
Prise en compte de la dépense	Débit 6 : pour le total	100
	Crédit 4 pour le total	100
Lors du paiement	Débit 4 pour le total	100
	Crédit 5	100
2^e étape : refacturation de la dépense au SAIC		
Prise en compte de la dépense dans la comptabilité du SAIC	Débit 6	70
	Crédit 185	70
Constatation de la diminution de dépense dans la comptabilité de la partie non SAIC	Débit 185	70
	Crédit 6	70

Le même raisonnement concernant la prise en compte des charges communes dans la comptabilité du SAIC et le calcul du résultat fiscal s'applique à ce mode de gestion des charges. En effet dans cette hypothèse, le montant des charges (70) imputées au SAIC ne concerne pas en totalité le secteur lucratif. Il faut donc déterminer la part concernant chaque secteur (lucratif et non lucratif).

3.3.2 La gestion de la TVA lors d'un achat direct

Toutes les opérations soumises à TVA doivent être gérées au sein du SAIC. Mais pour autant :

- toutes les opérations du SAIC ne sont pas systématiquement soumises à TVA (cf. partie fiscalité),
- le droit à déduction peut s'exercer au titre de dépenses utilisées concurremment pour des activités soumises à la TVA et les activités exonérées de cet impôt (cf. dépenses mixtes dans le lexique TVA, annexe 16).

Les différents cas pouvant être envisagés sont décrits dans l'annexe 6.

3.3.3 La gestion de la TVA lors de l'enregistrement des charges communes

Dans le cas des charges communes à la partie non SAIC de l'établissement et au SAIC, il est nécessaire de procéder à une répartition. En effet, la TVA afférente à la fraction du coût de la dépense affectée au budget annexe n'est déductible que dans la mesure où le montant correspondant à cette fraction fait partie des éléments constitutifs du prix d'opérations taxées.

Ces répartitions de charges nécessitent la définition de clés de répartition.

Deux cas de figure sont envisageables :

- Il est possible matériellement de répartir dès leur réception le montant des factures. Ces cas sont décrits dans l'annexe 7 (paragraphe 1),
- cette répartition ne peut être faite qu'après la comptabilisation de la facture. Ces cas sont décrits dans l'annexe 7 (paragraphe 2).

3.3.4 Traitement des prestations internes

Les prestations internes sont définies comme étant tout échange de biens ou services réalisé :

- entre des composantes et des services communs dotés d'un budget propre intégré ;
- entre des composantes ou des services communs dotés d'un budget propre intégré et un budget annexe tel que le SAIC.

Seront donc traitées comme des prestations internes :

- Les services rendus par les services de l'établissement au SAIC (entretien, reprographie...) ou bien du SAIC vers ces services ;

Le recours à cette technique de comptabilisation ne saurait avoir pour conséquence une double comptabilisation de certaines charges à l'occasion de la répartition des charges communes et de la comptabilisation des prestations internes.

- L'utilisation par le SAIC ou la partie non SAIC de l'établissement d'immobilisations inscrites au bilan de l'autre secteur. Tel sera le cas de l'utilisation par le SAIC d'un matériel immobilisé inscrit au bilan du budget général.

Ce dernier cas de figure permettra une gestion souple des immobilisations et des amortissements qui ne contraindra pas à procéder à des transferts d'un bilan à l'autre.

Il convient de préciser que la « facturation » des prestations internes devra être faite au prorata du temps d'utilisation ou de toute autre clef de répartition pertinente afin de permettre la déduction des charges au sein du secteur lucratif. En effet, une facturation interne manifestement exagérée pourrait conduire à une remise en cause de la déduction des charges correspondantes du résultat imposable.

3.3.4.1 Comptabilisation des prestations internes

Lorsque le budget général réalise une prestation pour le budget annexe, la comptabilité retracera une recette pour la partie non SAIC, et une charge pour le SAIC. Les comptes de prestations internes seront mouvementés.

dans la comptabilité de la partie non SAIC	Débit 181	Crédit 187
dans la comptabilité du SAIC	Débit 186	Crédit 181

Ces opérations ne donnent lieu à aucun dénouement financier.

En fin d'exercice, dans le cadre de l'agrégation de la comptabilité du SAIC avec la comptabilité de l'établissement, les opérations de prestation interne devront faire l'objet d'un retraitement. Ces règles spécifiques seront décrites dans l'instruction à paraître de la Direction générale de la comptabilité publique.

3.3.4.2 Traitement fiscal des opérations internes

Du point de vue de l'impôt sur les sociétés, seules les dépenses effectivement supportées par les établissements, ainsi que les charges d'amortissement afférentes aux biens leur appartenant peuvent faire l'objet d'une prestation interne. Dans ces conditions, les prestations internes fournies au secteur lucratif des SAIC par un autre secteur peuvent être déduites pour la détermination du résultat fiscal des SAIC. Corrélativement, les prestations internes fournies par les SAIC sont imposables.

Du point de vue de la TVA, ces opérations ne peuvent pas être regardées comme étant rattachées à une activité économique au sens de la 6^e directive (cf. partie fiscalité). Aucun document mentionnant de la TVA ne doit circuler au sein de l'établissement. Pour ce qui concerne un bien qui est amené à être utilisé concurremment pour les besoins d'opérations exonérées qui sont suivies dans le budget général et d'opérations se rattachant au SAIC, le droit à déduction doit s'apprécier en tenant compte de la modification que cette utilisation mixte entraîne par rapport à la proportion initiale d'utilisation de ce bien pour l'une ou l'autre de ces deux catégories d'opérations.

3.3.5 Les charges d'amortissement

Le cas particulier de l'utilisation mixte (SAIC et établissement) d'un bien doit être précisé. L'établissement dispose de la liberté d'inscrire un bien à l'actif du SAIC ou pas.

Si le bien utilisé par le SAIC est inscrit à l'actif de l'établissement, il n'y aura pas de charge d'amortissement dans le SAIC mais la « facturation » d'un coût d'utilisation (basé sur la charge d'amortissement) de l'établissement au SAIC. Il est précisé que dans le cas d'une même entité juridique on ne peut parler de facture mais d'échanges internes.

Si le bien utilisé par l'établissement est inscrit à l'actif du SAIC, il y aura « facturation » du SAIC à l'établissement.

Il faut rappeler que ces échanges internes doivent être calculés sur la base du coût d'utilisation du bien qui comprend l'amortissement et toutes les charges annexes mais duquel on doit exclure les charges dites supplétives utilisées pour déterminer le coût complet d'une opération servant de base au calcul du prix de vente.

En comptabilité publique, les établissements peuvent choisir de constater la première dotation aux amortissements sur l'exercice qui suit l'année d'achat. Sur un plan fiscal, ce système ne permet pas de reconnaître comme déductible l'intégralité des dotations aux amortissements constatées. En effet, ne peuvent être reconnues comme déductibles que les charges réelles de l'exercice en cours. Le décalage dans le temps ne permet pas d'assurer le respect de cette obligation. Autrement dit, l'établissement se prive de la possibilité de déduire les amortissements au titre de l'exercice au cours duquel le bien d'investissement est acquis.

3.4 L'imputation et la répartition des charges au sein du SAIC

Dans cette étape, la démarche d'imputation des charges consistera au sein du SAIC à dégager un résultat « fiscal » par ventilation des charges et des produits décrits en comptabilité générale. En effet, en matière d'imputation et s'agissant des trois impôts commerciaux, les principes à respecter convergent.

- En matière d'impôt sur les sociétés, les seules charges susceptibles d'être prises en compte pour l'assiette de l'impôt sont, à l'exclusion de toutes autres dépenses, celles qui remplissent les conditions suivantes :
 - Être des charges effectivement supportées
 - Avoir été exposées dans l'intérêt du SAIC, et plus particulièrement pour les besoins des activités lucratives.
 - Se traduire par une diminution de l'actif net

Les charges communes doivent faire l'objet d'une ventilation entre les activités non-lucratives et les activités lucratives.

- en matière de taxe professionnelle, les taux d'utilisation des immobilisations utilisées doivent être calculés.
- En matière de TVA, lorsqu'un établissement exploite des secteurs d'activités soumis à des régimes différents au regard de la TVA chaque secteur est traité comme une entreprise distincte pour le calcul des droits à déduction. Dès lors, la comptabilité de l'EPCSCP doit suivre distinctement les acquisitions de biens et services, les cessions et transfert d'immobilisations et le montant des opérations imposables et non-imposables (cf. partie fiscalité).

Du point de vue des obligations fiscales, cette étape permettra :

- de calculer directement, pour l'impôt sur les sociétés, le résultat des activités lucratives ;
- de calculer la valeur ajoutée nécessaire, le cas échéant, au plafonnement de la taxe professionnelle ;
- de calculer le pourcentage de déduction de TVA.

L'ensemble des charges décrites dans la comptabilité générale de l'établissement devra faire l'objet d'une répartition entre les centres d'analyse de l'établissement. Par conséquent, à la fin de cette opération, il devra y avoir identité entre le résultat dégagé dans le compte de résultat de l'établissement et entre la somme des résultats dégagés dans chaque centre de coûts.

Cette répartition se fera selon la méthode des coûts complets (cf. la partie « Mettre en œuvre une méthode de calcul des coûts complets »). Au préalable, l'application de cette méthode suppose :

- que soient identifiées les charges directes et indirectes ;
- que soient identifiées les relations au sein de l'établissement et définis les centres d'analyses permettant la ventilation des charges indirectes.

3.5 La comptabilisation des produits

Il faut rappeler en premier lieu la règle générale qui consiste à rattacher les produits à l'exercice au cours duquel ils sont acquis. Autrement dit au cours duquel les créances deviennent acquises au sens fiscal.

3.5.1 La neutralisation de certains amortissements et de l'amortissement de la subvention d'équipement

Il convient de rappeler en préambule que l'établissement dispose de la liberté d'inscription d'un bien à l'actif de l'établissement ou du SAIC.

En matière d'impôt sur les sociétés, les charges d'amortissement relatives aux biens mis à disposition par l'État et dont l'établissement n'a pas la charge du renouvellement ne peuvent venir en déduction du bénéfice imposable.

Il convient donc de neutraliser les charges d'amortissement correspondantes. Cette neutralisation pourra être effectuée sur le plan comptable en débitant le compte 102 « biens remis en dotation ou en affectation » par le crédit d'un compte d'amortissement ou d'un compte de produit.

S'agissant des subventions d'équipement, elles doivent être comprises dans les résultats de l'exercice au cours duquel elles ont été acquises (notifiées) Toutefois, les SAIC pourront opter pour leur étalement dans les conditions prévues par l'article 42 septies du code général des impôts. Cet article concerne particulièrement l'intégration, au titre des produits imposables, des écritures enregistrées sur le compte 777 (« Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice ») concernant l'amortissement des subventions d'équipement. La recette constatée s'effectue au même rythme que le constat de l'amortissement de l'immobilisation concernée.

3.5.2 Le cas particulier du SAIC déficitaire

En cas d'exploitation déficitaire, la partie non SAIC de l'établissement peut être amenée à verser une subvention d'équilibre. Cette subvention sera retenue pour la détermination de la valeur ajoutée servant, le cas échéant, au calcul du plafonnement de la taxe professionnelle.

Pour la détermination du bénéfice imposable, il doit être tenu compte des subventions d'équilibre. Bien entendu, ne doivent être retenues que les subventions affectées au secteur lucratif.

Pour ce qui concerne la TVA, il est précisé que le regroupement de différentes activités au sein d'un même budget annexe n'a pas pour effet de dispenser un établissement de suivre séparément toutes les opérations qui y sont liées dès lors que ces activités doivent être érigées en secteurs distincts au sens de l'article 213 de l'annexe II au Code général des impôts.

Une telle ventilation concerne, entre autres, une opération de versement d'une subvention d'équilibre. Elle s'opère en fonction des besoins de financement de secteurs.

L'octroi de cette aide financière n'a pas d'incidence sur les droits à déduction exercés au sein de chacun des secteurs d'activités constitués.

Ainsi dans le cas d'un SAIC effectuant des opérations relevant, au regard de la TVA, de deux secteurs distincts (opération de recherche et éditions), la subvention d'équilibre devra être ventilée entre chaque secteur en fonction du besoin respectif de financement.

Toutefois, la TVA grevant les dépenses nécessaires aux différentes activités regroupées dans le SAIC ne peut être récupérée qu'au titre de celles dont le coût fait partie des éléments constitutifs du prix d'opérations taxées.

3.6 Les relations avec les autres personnes morales : la mise à disposition de moyens au profit du SAIC

Le SAIC est amené à collaborer avec d'autres organismes qu'il s'agisse de personnes morales de droit privé telles que des sociétés ou des associations, ou de personnes morales de droit public (État, collectivités et établissements publics locaux, établissements publics nationaux).

Cette collaboration peut avoir pour conséquence que le SAIC bénéficie de moyens en personnel ou en matériel mis à sa disposition par son partenaire pour la réalisation des activités industrielles et commerciales. Tel est par exemple le cas lorsque, dans le cadre d'une Unité Mixte de Recherche (UMR), un Établissement Public à caractère Scientifique et Technologique (EPST) affecte des personnels à des opérations menées par un EPCSCP. Ces moyens humains font partie des coûts de l'opération.

Dès lors, l'organisation financière des rapports entre l'établissement et son partenaire peut prendre deux formes.

3.6.1 Le traitement en charges réelles

3.6.1.1. Organisation

Les moyens fournis sont facturés à l'établissement par le partenaire. Par conséquent :

- ces opérations sont décrites en charges dans la comptabilité générale de l'établissement ;
- le budget de l'établissement doit prévoir les crédits nécessaires pour constater la dépense afférente.

Ces échanges doivent se traduire par la signature d'une convention entre les parties qui précisera notamment :

- les conditions de tarification par le partenaire ;

- la périodicité de la constatation des dettes (par exemple, mensuelle). Parallèlement, au sein de l'établissement, une vérification du service fait devra être organisée ;
- la périodicité des paiements.

Dans l'hypothèse où l'établissement est également créancier du partenaire, s'agissant de l'application des règles en matière de compensation, il convient de distinguer deux cas de figure :

- Si le partenaire est également une personne publique, le recouvrement des titres de recettes ne pourra pas être obtenu par compensation. En effet, la compensation ne peut-être opposée à une personne publique en vertu du principe d'insaisissabilité des deniers publics. Dès lors, le recouvrement des titres de recettes ne pourra pas être obtenu que par mouvement de trésorerie pour le montant de chacune des dettes ;
- Si le partenaire est une personne privée, l'apurement des dettes réciproques peut intervenir en tout ou partie par une compensation opposée par l'établissement à son partenaire.

Dans le cadre du calcul à coûts complets des prestations, le prix intègre les charges correspondant aux moyens facturés par le partenaire.

3.6.1.2. Comptabilisation et conséquence sur le résultat

La prise en charge à effectuer sera exposée à travers un exemple. Pour une opération **lucrative**, le partenaire (EPST associé dans le cadre d'une UMR) met à disposition de l'établissement des moyens à hauteur de 100. Cette mise à disposition donne lieu à une facturation à l'établissement. Ces moyens sont pris en compte dans le prix de la prestation. Ce prix comprend en outre des moyens de l'établissement à hauteur de 20. Une marge de 10 est ajoutée au résultat (120) du calcul des coûts complets.

Cette facturation de l'EPST crée une charge déductible pour le calcul de l'impôt sur les sociétés de l'établissement.

Charges		Produits	
Frais généraux	20	Contrat de recherche	130
Frais facturés par l'EPST	100		
Total	120	Total	130

Résultat pour le SAIC	$130 - 120 = 10$
Montant de l'impôt sur les sociétés	$10 \times 33,33 \% = 3,33$
Résultat après impôts sur les sociétés	$10 - 3,33 = 6,67$

3.6.2 Le traitement en charges supplétives

3.6.2.1 Organisation

Les moyens fournis à l'établissement sont mis à sa disposition sans contrepartie financière. La contrepartie demandée par le partenaire peut être un droit sur d'éventuels brevets, sur d'éventuelles publications...

3.6.2.2. Comptabilisation et conséquence sur le résultat

Les moyens fournis par le partenaire ne donnent pas lieu à la constatation d'une charge dans la comptabilité de l'établissement. Cette solution n'entraîne donc pas de mouvement financier de l'établissement vers son partenaire.

Par contre, ces moyens sont pris en compte en tant que coûts pour le calcul du prix des prestations selon la méthode des coûts complets. Ils ne sont donc pris en compte qu'en recettes.

La prise en charge à effectuer sera exposée à travers un exemple. Pour une opération **lucrative**, le partenaire (EPST associé dans le cadre d'une UMR) met à disposition de l'établissement des moyens à hauteur de 100. Cette mise à disposition ne donne pas lieu à une facturation à l'établissement. Ces moyens sont pris en compte dans le prix de la prestation. Ce prix comprend en outre des moyens de l'établissement à hauteur de 20. Une marge de 10 est ajoutée au résultat (120) du calcul des coûts complets.

La mise à disposition à titre gratuit ne crée donc pas de charge déductible pour le calcul du résultat imposable.

Charges		Produits	
Frais généraux	20	Contrat de recherche	130
Total	20	Total	130

Résultat pour le SAIC	$130 - 20 = 110$
Montant de l'impôt sur les sociétés	$110 \times 33,33 \% = 36,67$
Résultat après impôts sur les sociétés	$110 - 36,67 = 63,33$

3.7 La détermination du résultat fiscal

La détermination du résultat fiscal s'effectue par retraitement du **résultat comptable** et ne porte que sur les activités **lucratives** conduites par l'établissement.

Le résultat se détermine à partir de la comptabilité générale. Il faut donc être en mesure d'identifier les charges et les produits issus des activités lucratives au sein de la comptabilité générale.

D'autre part, l'établissement doit être en mesure d'établir un bilan fiscal de ses activités lucratives.

- Pour les biens composant l'actif immobilisé, l'établissement doit être en mesure d'identifier ceux qui concernent les activités lucratives.
- pour les autres postes du bilan et notamment les créances et les dettes, l'établissement doit être en mesure d'identifier celles qui concernent les activités lucratives.

Le résultat fiscal ne porte que les opérations ayant donné lieu à transfert de propriété durant l'exercice. Les opérations en-cours, et plus précisément les charges de l'exercice, doivent être neutralisées (cf. paragraphe 3.1.3 et annexe 5) en fin d'exercice.

4. L'ÉVOLUTION DES APPLICATIONS INFORMATIQUES

Au vu des premiers mois d'expérimentation, les développements informatiques à effectuer concernent bien sûr les aspects réglementaires (évaluativité, équilibre, ...) mais aussi les modes de gestion des opérations.

Les développements réglementaires sont détaillés dans l'annexe 8.

Par ailleurs, la réglementation fiscale impose des développements importants des applications informatiques pour donner aux établissements les moyens de remplir leurs obligations.

4.1 Les en-cours de production

Au vu des contrats gérés par les sites d'expérimentation, les opérations relèvent en grande majorité de la catégorie des contrats pour lesquels est mise en œuvre la méthode de comptabilisation à l'achèvement.

En conséquence, les productions correspondent, jusqu'à leur achèvement, à des biens ou des services en cours de formation et doivent être suivies comptablement selon la technique des **en-cours de production**.

Il n'y a pas de titre de recettes émis en cours de contrat correspondant à un droit constaté de l'établissement sur le tiers.

Les avances de trésorerie éventuelles versées par le tiers sont enregistrées en comptabilité générale sur le compte avances reçues.

L'exécution du contrat génère par ailleurs des dépenses qui doivent être neutralisées en fin d'exercice pour ne pas fausser le résultat fiscal de l'exercice.

Tant que le contrat n'est pas achevé, les dépenses de (ou des) l'exercice(s) précédant l'achèvement de l'opération font l'objet d'un suivi selon la technique de l'en-cours de production (classe 3). Cet en-cours de production se traduit par un titre de recette du montant des dépenses enregistrées au cours du (ou de ces) exercice(s) (débit 3 par crédit 713).

L'incidence au titre des exercices précédant l'achèvement est donc nulle (dépenses=recettes).

L'en-cours de production est annulé au début de l'exercice suivant (mandat débit 713 par crédit 3).

Le schéma comptable des écritures d'un contrat à l'achèvement est décrit dans l'annexe 5.

La mise en place de ce schéma d'écritures suppose :

- que les comptes de classe 6 et 7 puissent fonctionner en dépenses comme en recettes. Par exemple, le suivi des en-cours nécessite, en reprise d'exercice N+1, un mandat sur le compte 713 (débit) pour annuler le titre de recette de l'exercice précédent.
- que l'application informatique propose une aide (génération automatique) des écritures de fin et de début d'exercice.

4.2 Le suivi de l'exécution des opérations

Lors de l'enregistrement d'écritures comptables (encaissement d'une avance par exemple), le caractère fiscal doit aussi être identifié pour permettre en fin d'exercice de confectionner le résultat, le bilan fiscal et de retracer toutes les opérations qui concourent à ces états comptables.

Il ne s'agit donc pas simplement d'isoler les opérations fiscales dans une structure budgétaire, il faut aussi en assurer un marquage comptable. C'est pourquoi :

- la création d'une unité budgétaire spécifique (SAIC) n'est pas suffisante ;
- pas plus que le paramétrage de la structure, centres de responsabilités, destinations, n'est satisfaisant.

Après examen des possibilités offertes et compte tenu du dispositif juridique, la solution retenue devra obligatoirement permettre au sein du service à comptabilité distincte de suivre les opérations en identifiant (depuis la naissance d'une opération jusqu'à son terme) le caractère spécifique des opérations lucratives et ce, aussi bien en comptabilité budgétaire qu'en comptabilité générale.

Parallèlement à ces obligations fiscales, des nécessités fonctionnelles ont été relevées.

D'une façon générale, la mise en œuvre de ces nouvelles obligations nécessite une professionnalisation des pratiques et le groupe de travail a identifié les axes suivants comme pouvant contribuer à atteindre cet objectif.

- Il faut pouvoir effectuer un suivi détaillé des créances détenues sur les clients de l'établissement et ce d'autant plus, que le système des titres de recettes pris en charge en comptabilité générale et permettant le recouvrement de la créance doit être abandonné pendant le déroulement du contrat. Ce suivi des clients doit pouvoir s'effectuer aussi bien sur l'ensemble des créances détenues sur un client particulier que sur un contrat spécifique. Il implique donc des développements de comptabilité auxiliaire de tiers (requêtes, éditions,...).
- Il faut pouvoir effectuer un suivi détaillé de chaque opération afin de veiller au respect des échéances (versement des avances), d'identifier les opérations financières (justifications fiscales), de suivre la réalisation de l'opération (assurer le suivi du contrat de façon dynamique).
- Il faut offrir aux établissements une automatisation de certains traitements comme les écritures de fin et de début d'exercice dans le cas d'un contrat à l'achèvement (gestion des en-cours de production), le rattachement d'une écriture comptable à une opération.

4.3. Proposition d'évolution de NABuCO : le développement du module convention

Le développement ci-après présente une solution intégrée à l'application. Il s'appuie sur le module convention actuel qui devrait évoluer sur la base des spécifications suivantes.

- Chaque convention créée doit comporter les caractéristiques fiscales s'y rattachant : lucrative, non lucrative, imposée à TVA, non imposée à TVA.

Ces critères seront ensuite utilisés pour automatiser des traitements :

- confection de documents fiscaux (résultat, bilan, déclaration de TVA) ;
- identification des opérations lucratives ;
- éditions et historiques.

- Chaque convention créée doit comporter la méthode comptable appliquée : achèvement ou avancement.

Ce critère sera ensuite utilisé pour automatiser les traitements des écritures comptables d'en-cours de production.

- Chaque convention doit identifier le ou les tiers participant à l'opération.

Ce critère doit permettre :

- de connaître la situation du tiers par rapport à l'opération particulière, à l'ensemble des opérations le concernant ;
- d'assurer le lien avec les opérations de suivi des créances (relance, encaissement).

La situation des tiers doit intégrer l'ensemble des opérations enregistrées : titres de recettes, réductions, encaissements, ...

- L'identifiant de la convention doit être indiqué lors de la saisie d'une écriture de comptabilité générale (au minimum lorsqu'une convention de gestion d'une opération lucrative est concernée).

Cette identification permet :

- d'assurer le suivi de la situation de la convention, du tiers ;
- de fournir l'état des dettes et créances à l'occasion du bilan fiscal de fin d'exercice.

- A chaque convention doit être affectée une (ou des) destination(s) spécifique(s) du budget de gestion SAIC.
 - L'affectation d'une destination doit permettre d'automatiser les opérations d'exécution budgétaire (rappel automatique de la destination saisie) ;
 - cette fonctionnalité permettra aussi de respecter l'obligation de nomenclature de gestion spécifique au SAIC.
- Les crédits budgétaires doivent être ouverts dans chaque convention.
 - Cette obligation permet à l'établissement de suivre l'équilibre du contrat et d'en assurer une gestion dynamique ;
 - c'est aussi le moyen d'obliger les utilisateurs à renseigner le numéro de convention lors d'une opération budgétaire ;
 - les établissements ont exprimé le souhait de pouvoir suivre, pour des raisons fonctionnelles et internes, l'enveloppe de chaque contrat. Une option d'enveloppe limitative par convention doit pouvoir être activée. Il faut noter que cette option est contraire au principe de crédits évaluatifs.
- Quelle que soit leur nature (budgétaire ou comptable), les opérations concernant une convention doivent être reportées en détail dans chaque exercice et ce, jusqu'à la fin de l'opération. Cette lisibilité doit permettre d'effectuer un suivi détaillé des opérations tant sur le plan des charges que des produits ou de la trésorerie.
- Les règles de création des conventions (création, ouverture, signature, validation, fermeture, clôture, purge) doivent être assouplies.
- La convention devient donc l'identifiant unique pour assurer le suivi budgétaire, comptable, fiscal, juridique d'une opération (lien à créer avec les autres modules concernés : relance, ...).

4.4 Automatiser les traitements

Les représentants des établissements d'expérimentation ont, de façon unanime, relevé que l'introduction de ces nouvelles obligations seraient facteur d'un alourdissement des charges de travail ainsi que de leur complexification.

La mise en place du SAIC coïncide avec l'introduction de nouvelles règles fiscales et les chantiers sont nombreux :

- mise en place d'une comptabilité analytique ;
- obligations fiscales ;
- accroissement des échanges internes (prestations internes) ;
- formation des personnels aux nouveaux modes de gestion.

C'est pourquoi, les développements effectués dans l'application doivent s'accompagner impérativement d'outils automatisant et facilitant un certain nombre de traitements.

4.4.1 Les reports d'engagements

L'application doit permettre de reporter les engagements spécifiques (non provisionnels) non soldés à la fin d'un exercice sur l'exercice suivant. Cette transaction doit gérer le solde des engagements de l'exercice N et leur report en N+1.

4.4.2 La génération « automatisée » d'écritures

L'exécution des contrats (cas des contrats suivis selon la méthode de l'achèvement) s'effectuera par le biais de la technique des en-cours de production décrite au paragraphe 4.1 « Les en-cours de production ». Les titres de recettes en fin d'exercice et mandats en reprise au début de l'exercice suivant doivent être générés de façon automatique sur la base de l'identifiant de la convention et des règles de gestion qui lui sont associées.

Les opérations imposées à la TVA sont regroupées au sein du SAIC. Cependant, les charges communes seront sans doute enregistrées dans la partie hors SAIC de l'établissement. La fraction de TVA déductible pour les dépenses mixtes doit donc être enregistrée dans le SAIC. Ces opérations doivent être automatisées (cf. schéma d'écritures de TVA, annexes 6 et 7).

4.4.3 La simplification de la gestion des prestations internes

L'essentiel des charges (au moins en nombre d'opérations) sera constitué de charges communes. La détermination du résultat fiscal nécessite l'enregistrement des charges déductibles au titre des contrats. De ces deux constats découle la nécessité de procéder à des prestations internes entre l'établissement (partie hors SAIC) et le SAIC. Même si ces échanges sont globalisés sur une période déterminée, voire regroupés dans un centre de responsabilité ou une convention unique, leur nombre sera élevé.

Les éléments composant ces échanges reposent sur la tenue d'une comptabilité analytique. Quel que soit le système de suivi des coûts mis en place, il faut prévoir un système de prestations internes plus souple et plus simple que le système actuel. La liaison avec l'outil de tenue et de suivi de la comptabilité analytique devra être possible afin d'en extraire les données permettant un traitement des charges et leur répartition entre les opérations.

LA FISCALITÉ APPLICABLE AUX ACTIVITÉS DES ÉTABLISSEMENTS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE RECHERCHE

1. LES PRINCIPES D'ASSUJETTISSEMENT AUX IMPÔTS DIRECTS	78
1.1. L'appréciation du concept de lucrativité au regard des activités exercées par les universités	79
1.1.1. Les activités de recherche	79
1.1.1.1. Les activités de recherche financées par des fonds versés par les collectivités publiques	79
1.1.1.2. Les activités de recherche financées par des entreprises	80
1.1.2. Les prestations de services liées à l'exécution de contrats de recherche	81
1.1.3. Les activités annexes	83
1.2. La rédaction des contrats détermine leur régime fiscal	85
1.2.1. La distinction entre contrat de recherche et prestations de services liées à un contrat de recherche est essentielle pour en déterminer le caractère lucratif ou non	85
1.2.2. La clause de propriété intellectuelle est déterminante au regard de la lucrativité ou de la non lucrativité du contrat	86
1.3. Précisions en matière de taxe professionnelle	86
2. EXPOSÉ SOMMAIRE DE PRINCIPES DE BASE RÉGISSANT LA TVA	88
2.1. Précisions relatives au champ d'application de la TVA	89
2.1.1. La notion d'opération effectuée à titre onéreux	89
2.1.2. La notion d'assujetti	90
2.1.3. Application de ces notions aux établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche	90
2.2. Précisions sur le droit à déduction de la TVA	91
2.2.1. L'ouverture du droit à déduction	92
2.2.2. Précisions sur le moratoire accordé aux établissements à la fin de l'année 2001	93

AVERTISSEMENT

La présente partie consacrée à la fiscalité vise à apporter aux établissements des éléments destinés à leur permettre de mieux appréhender certaines règles à mettre en œuvre en ce domaine. Ces éléments n'ont qu'une valeur indicative.

Les développements qui suivent ne sauraient donc, en aucun cas, être utilisés pour interpréter les textes et la doctrine administrative tels qu'ils figurent dans la documentation officielle de l'administration fiscale.

PRÉCISIONS SUR LA FISCALITÉ APPLICABLE AUX ACTIVITÉS DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE RECHERCHE

A titre liminaire, il est souligné qu'il n'existe pas de corrélation entre la création d'un SAIC au sein d'une université et l'application de la fiscalité.

En effet, la loi n° 99-587 sur l'innovation et la recherche du 12 juillet 1999 qui prévoit la création des SAIC ne modifie en rien les règles fiscales applicables aux activités industrielles et commerciales des universités :

tout établissement d'enseignement supérieur et de recherche (EPCSCP et EPST) intervenant dans des domaines d'activités concurrentielles réalise des opérations qui le rendent passible des impôts commerciaux (impôt sur les sociétés, taxe professionnelle et taxe sur la valeur ajoutée), quel que soit le mode de gestion de ces opérations.

Cela étant, le SAIC, en regroupant toutes les activités de ce type, les rend plus lisibles et, partant, offre à l'établissement qui le crée un cadre véritablement adapté pour répondre dans les meilleures conditions aux obligations fiscales.

Ainsi, en donnant la possibilité à un établissement de recenser les activités industrielles et commerciales qu'il accomplit, le SAIC est un outil qui lui permet de définir précisément, en amont de la réalisation de ces activités, les règles fiscales qui s'y attachent, de les appliquer et, par suite, de mesurer leurs conséquences, notamment sur le plan financier.

En outre, le suivi précis des activités en question apparaît d'autant plus important en pratique que **les champs d'application des impôts directs et de la TVA ne se confondent pas.**

A cet égard, il est précisé que relèvent des impôts directs (impôt sur les sociétés, taxe professionnelle) les seules opérations de nature **lucrative** réalisées par les établissements.

Quant à la TVA, elle s'applique d'une manière générale aux opérations effectuées dans le cadre d'une **activité économique**, c'est-à-dire aux livraisons de biens et aux prestations de services donnant lieu au profit du vendeur ou du prestataire à une contrepartie directe (c'est-à-dire le plus souvent au paiement d'un prix).

Chaque opération à caractère industriel et commercial réalisée par un établissement doit donc donner lieu à une analyse précise au regard de ces deux catégories d'impôts afin de déterminer le régime fiscal d'ensemble qui lui est applicable.

Les règles exposées ci-après apportent des précisions sur les fils conducteurs du raisonnement à suivre tant en matière d'impôts directs que de TVA.

1. LES PRINCIPES D'ASSUJETTISSEMENT AUX IMPÔTS DIRECTS

Principe de base : les personnes morales, telles que les établissements publics, qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère **lucratif** doivent être soumises à l'impôt sur les sociétés (IS) ainsi qu'à la taxe professionnelle (TP) dans les mêmes conditions que les sociétés. Cet assujettissement permet en particulier de garantir le respect du principe d'égalité devant les charges publiques et d'éviter des distorsions de concurrence.

Le concept de lucrativité est donc fondamental en ce qu'il permet de déterminer le champ d'application de l'impôt sur les sociétés et de la taxe professionnelle (code général des impôts, art. 206-1, 1447 et 1654).

Les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche sont en principe passibles de l'IS dès lors qu'ils accomplissent des activités lucratives. En matière de TP, lorsqu'un tel établissement réalise des opérations lucratives et qu'il n'est pas exonéré de taxe professionnelle, il est en principe assujéti à la taxe dans les conditions de droit commun pour ses seules activités de caractère lucratif.

Toutefois, les établissements ont la possibilité de soustraire du périmètre de l'imposition à l'IS leurs activités non lucratives.

Pour cela, ils doivent isoler les activités lucratives de celles qui ne le sont pas et en assurer le suivi dans un secteur dit lucratif.

La création de ce secteur lucratif permet de limiter l'application de l'IS et de la TP aux seules opérations regroupées dans ce secteur¹.

Outre son impact au regard du périmètre de l'imposition, l'intérêt de procéder à une distinction précise des activités lucratives permet également de faciliter l'identification de tous les produits et de toutes les charges qui s'y rattachent.

Cela autorise en outre à suivre séparément les opérations comptables correspondantes permettant de déterminer le résultat comptable sur la base duquel est notamment défini le résultat fiscal nécessaire au calcul de l'IS.

Par ailleurs, le suivi individuel des charges, c'est-à-dire une connaissance précise de celles-ci, est de nature à permettre la mise en place d'une tarification à coûts complets.

La création du secteur lucratif peut se faire soit au sein du SAIC, qui offre à cet égard un cadre particulièrement approprié, soit au sein de l'université en l'absence de SAIC.

Concrètement, pour les établissements, il doit être considéré que l'enseignement est une activité non lucrative tandis que sont susceptibles d'être lucratives les activités de recherche, les prestations de services liées à l'exécution de certains contrats de recherche ainsi que les activités d'une autre nature dites activités annexes.

Chaque établissement doit donc mener une analyse pertinente de cette dernière catégorie d'activités afin d'être à même de se prononcer sur la nature lucrative ou non de chacune des opérations réalisées.

Afin de faciliter cette analyse, la Direction de la législation fiscale, au Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, a conçu, à l'occasion de la phase expérimentale des SAIC menée au cours de l'année 2002, des documents de référence tout spécialement adaptés à la situation particulière des universités.

En effet, afin de tenir compte des spécificités des universités (intérêt général de la recherche publique, rapport étroit avec l'enseignement), la Direction de la législation fiscale a élaboré un ensemble de règles définissant précisément la notion de lucrativité des activités exercées par les établissements d'enseignement supérieur et de recherche.

1 - La sectorisation spécifique à l'IS est indépendante de la sectorisation prévue en matière de TVA pour l'exercice des droits à déduction.

Les dites règles permettent en particulier de concilier la nécessité de préserver les conditions d'une concurrence équilibrée entre le secteur public et le secteur marchand avec le souci d'éviter que tout contrat de recherche conclu avec des entreprises ne soit regardé systématiquement comme étant lucratif.

Ces règles sont présentées ci-dessous étant précisé que la Direction de la législation fiscale devrait apporter des précisions sur ce point dans le cadre d'une instruction.

Enfin, les observations et les constats effectués durant la phase d'expérimentation permettront d'apporter plus loin des précisions sur l'importance que revêt, au regard de leur incidence en matière de lucrativité, la rédaction de certaines clauses des contrats conclus par les universités.

1.1 L'appréciation du concept de lucrativité au regard des activités exercées par les universités

Il est précisé que les développements qui suivent sont issus des fiches élaborées par la Direction de la législation fiscale (cf. annexes n°9 et 10).

1.1.1 Les activités de recherche,

Cette notion regroupe l'ensemble des activités de recherche proprement dites, c'est-à-dire celles qui correspondent à un travail intellectuel de conception dans un domaine déterminé, opération qui constitue l'objet même du contrat conclu avec un tiers.

Pour ce type d'activités, il y a lieu d'examiner en premier lieu l'origine de leur financement pour apprécier si elles revêtent ou non un caractère lucratif.

Deux cas de figure correspondant à l'origine publique ou privée du financement sont à distinguer.

1.1.1.1 les activités de recherche financées par des fonds versés par les collectivités publiques (Etat, collectivités locales, Union européenne...):

elles ne sont pas lucratives dès lors qu'elles ont pour objet un approfondissement des connaissances scientifiques destiné à bénéficier à l'ensemble de la collectivité. Cette situation est appréciée au regard de l'équilibre : apport de moyens/droit de propriété des résultats.

Ainsi, l'opération sera non lucrative en cas de co-financement² par une entreprise d'un programme de recherche si les droits de propriété sur les résultats appartiennent à l'université qui a mené ce programme, et/ou aux collectivités publiques qui l'ont financé, au moins à hauteur de la participation de ladite université.

Exemple : pour des travaux de recherche d'une valeur de 100, l'université participe à hauteur de 30 et l'entreprise à hauteur de 70. Si la propriété des résultats est partagée (50/50) entre l'université et l'entreprise, l'activité de recherche n'est pas lucrative.

- cas particulier : participation d'une entreprise à un programme de recherche nécessitant notamment la collaboration de plusieurs établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche. Le caractère lucratif ou non du programme de recherche s'apprécie dans les conditions décrites ci-dessus.

Cela étant, si dans le cadre d'un programme, non lucratif par hypothèse, une université est amenée à fournir en fait une prestations de services (sur cette notion, cf. ci-dessous) à l'entreprise en question, cette opération, et seulement celle-ci, est lucrative pour l'établissement concerné.

Le programme de recherche, en tant que tel, conserve, quant à lui, son caractère non lucratif pour l'ensemble des établissements menant ce programme.

2 - Est réputée co-financée par des fonds publics une opération de recherche réalisée au profit d'une entreprise en contrepartie de laquelle l'université perçoit un prix à un niveau inférieur au coût de revient de cette opération.

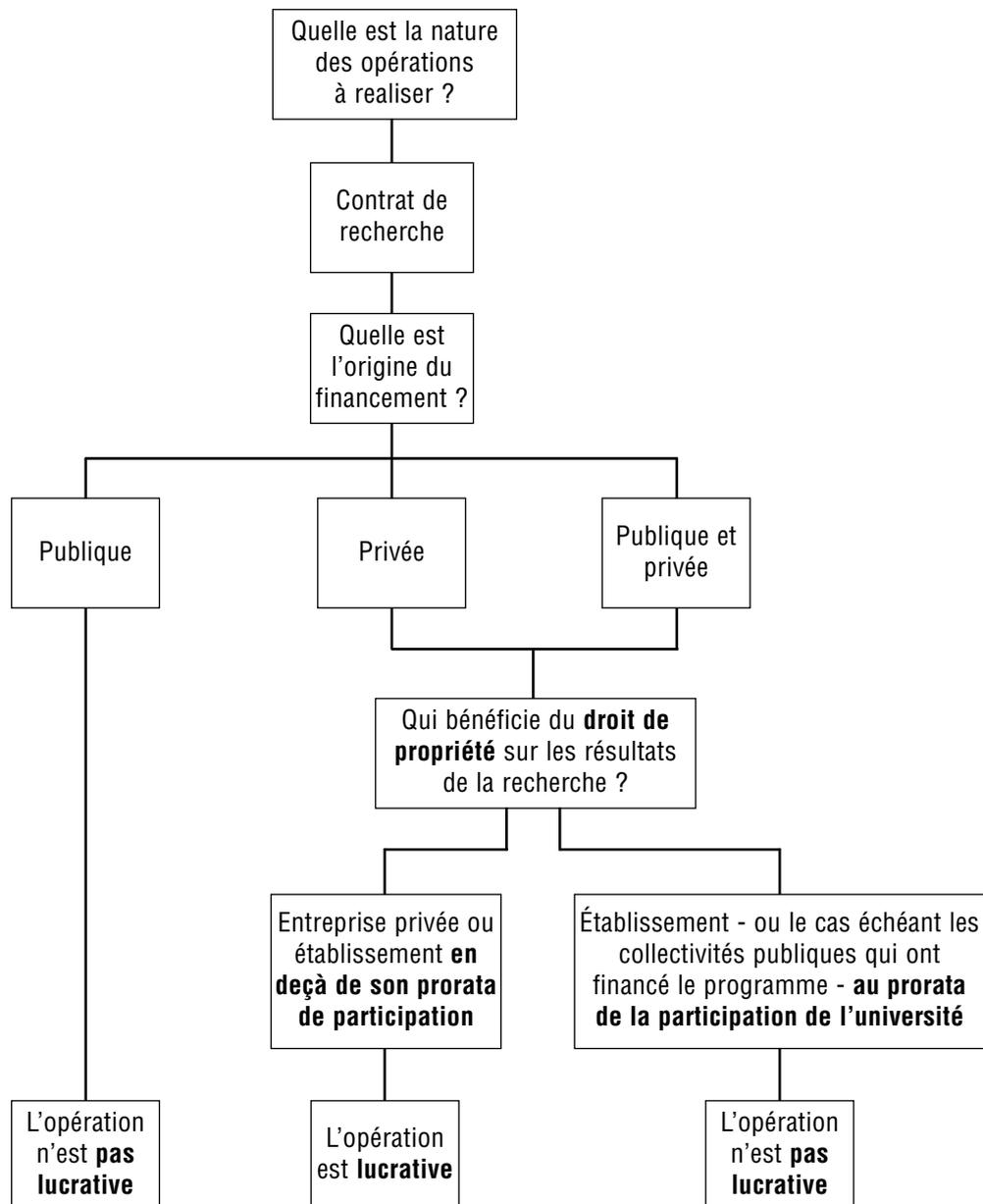
1.1.1.2 les activités de recherche financées par des entreprises :

- **elles sont lucratives** sauf si l'établissement concerné bénéficie de la propriété des résultats du programme au moins à hauteur du coût qu'il supporte ;
- **elles ne sont pas lucratives** lorsque l'entreprise qui est à l'initiative de l'opération de recherche bénéficie d'une contrepartie symbolique (mécénat).

NOTA : Il ressort de ce qui précède que le **critère de la propriété intellectuelle** des résultats issus des travaux de recherche constitue un élément pivot dans le schéma de raisonnement.

Des précisions sur cette question sont apportées au point 1.2.2 ci-dessous.

Synthèse : schéma de raisonnement pour apprécier la lucrativité d'un contrat de recherche conduit par un établissement public d'enseignement supérieur et de recherche.



• cas particuliers :

• *Le financement de la formation d'un doctorant*

Cette opération de formation :

- **n'est pas lucrative** (elle relève de la mission de service public d'enseignement) si le financement de l'entreprise a pour seul objet de couvrir les frais supportés par l'établissement assurant cette formation (frais de laboratoire, salaires du directeur de thèse et des encadrants, rémunération du thésard, frais liés à la diffusion des connaissances développées, etc.);
- **est lucrative** lorsqu'elle s'inscrit de façon accessoire dans le cadre plus général d'un contrat de recherche revêtant un caractère lucratif.

• *La cession ou la concession à titre onéreux de brevets*

- **est lucrative** lorsque l'acquéreur ou le concessionnaire du brevet est une entreprise;
- **n'est pas lucrative** lorsqu'elle est réalisée au profit de personnes publiques agissant dans un but d'intérêt général et à des conditions financières nettement inférieures aux conditions habituelles.

1.1.2 Les prestations de services liées à l'exécution de contrats de recherche

Il s'agit des opérations qui consistent à rendre un service individualisé au client en mettant en œuvre un procédé technique déjà conçu et éprouvé.

Pour ce type d'opérations, le caractère lucratif s'apprécie différemment selon que le bénéficiaire est une entreprise ou une personne morale publique.

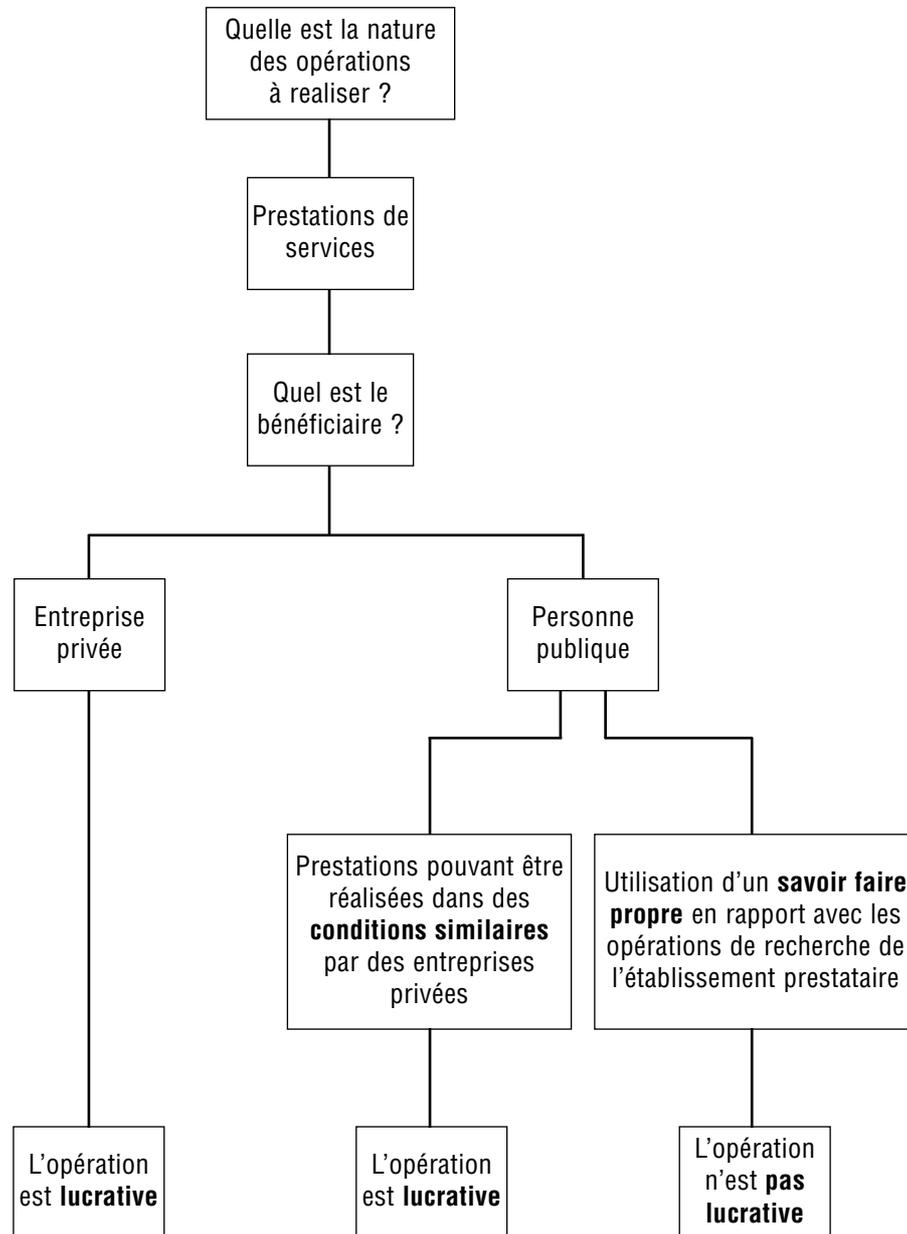
Autrement dit, il y a lieu encore de s'interroger sur l'origine des fonds versés en contrepartie de la prestation fournie.

- Les prestations de services effectuées au bénéfice des entreprises **sont toujours lucratives**.
- Les prestations de services effectuées au bénéfice des personnes morales publiques :
 - **sont lucratives** lorsqu'elles correspondent à des opérations pouvant être réalisées dans des conditions semblables par des entreprises du secteur privé (prestations d'analyse par exemple) ;
 - **sont non lucratives** lorsqu'elles font appel à un savoir-faire propre à l'établissement (lui seul le détient ou conjointement, le cas échéant, avec d'autres organismes de recherche publics) en rapport avec ses opérations de recherche (autrement dit, la prestation de services doit être de nature à concourir à l'approfondissement des connaissances dont dispose l'établissement : les chercheurs - enseignants ou étudiants- participent à la réalisation de la prestation et les résultats qui en découlent peuvent être utilisés par ces derniers dans le cadre de leurs travaux de recherche).

En effet, dans ce dernier cas, l'établissement réalise une prestation sur la base de connaissances dont il a l'exclusivité et qui, partant ne revêt pas un caractère concurrentiel par rapport au secteur privé.

Ainsi, par exemple, sont non lucratives, les études sociologiques confiées par un ministère à des étudiants dans le cadre d'un DEA.

Synthèse : schéma de raisonnement pour apprécier la lucrativité d'une prestation de services liée à l'exécution d'un contrat de recherche que fournit un établissement public d'enseignement supérieur et de recherche.



Voir en annexes 9 et 10 les fiches d'analyse des activités lucratives, émanant du Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie (Direction de la législation fiscale [DLF]) sur la base desquelles reposent les précisions apportées ci-dessus. Figurent également en annexes 11 et 12 deux schémas explicatifs illustrant la démarche à suivre pour établir le caractère lucratif ou non d'une opération de recherche et d'une prestation de services. L'annexe 13, quant à elle, regroupe les deux schémas figurant ci-dessus.

1.1.3 les activités annexes

Sont regroupées dans cette rubrique, toutes les activités autres que les activités de recherche et les prestations de services liées à des contrats de recherche qui viennent d'être examinées.

Il peut s'agir, par exemple, d'opérations telles que la mise à disposition de locaux à titre onéreux, les ventes de publications, l'organisation de congrès à destination de professionnels ou d'entreprises, la vente de produits accessoires dans le cadre de l'exploitation d'un musée, etc.

En vue d'apprécier le caractère lucratif de ces activités annexes, il convient de procéder à l'analyse suivante :

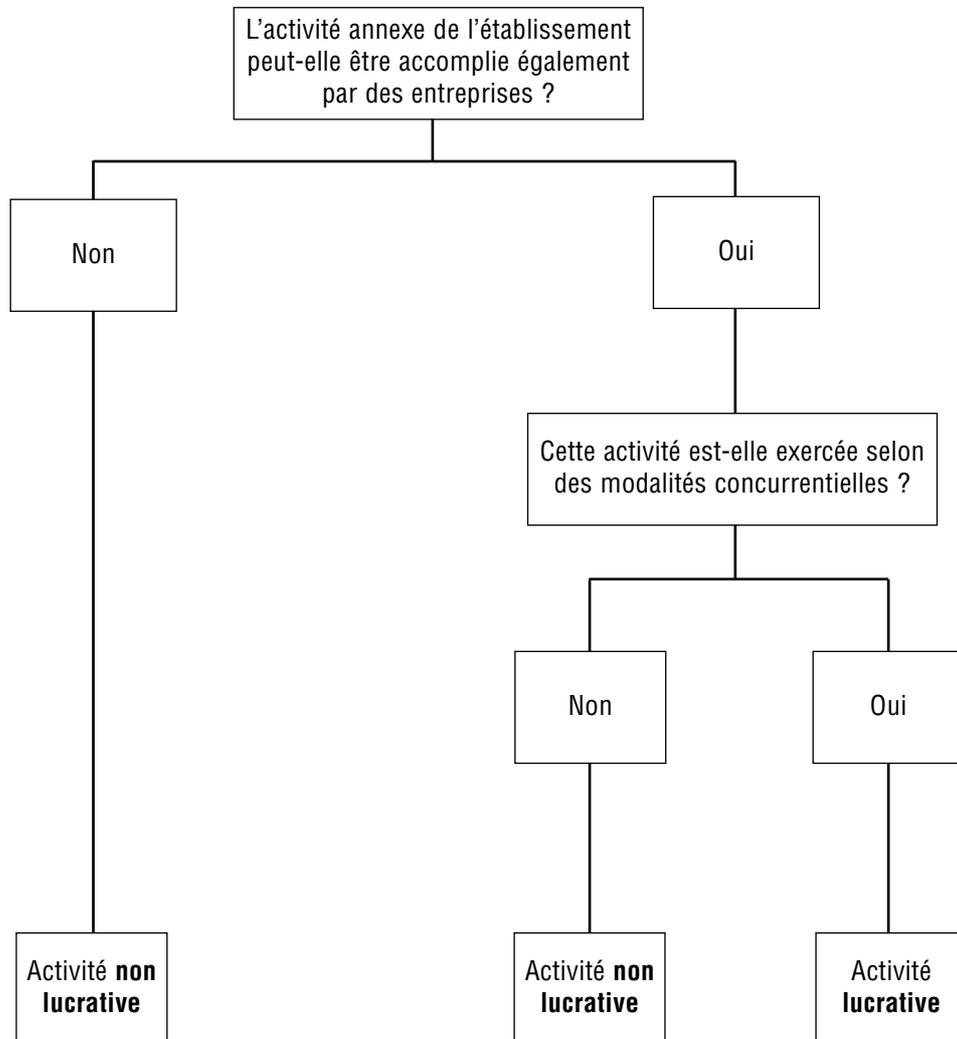
- l'activité en cause coexiste-t-elle avec des activités de même nature accomplies par des entreprises du secteur privé ? ;
- dans l'affirmative, apprécier si l'université concernée exerce cette activité dans un cadre concurrentiel, c'est-à-dire selon des modalités comparables à celles des entreprises du secteur privé.

Pour ce faire, il doit être fait référence à un faisceau d'indices composé de quatre éléments devant être pris en compte dans l'ordre décroissant suivant :

- le produit proposé par l'université (est-il de nature à être commercialisé ou non sur le marché par les entreprises ? Ou au contraire tend-il à satisfaire un besoin non pris en compte par le marché ou de manière insuffisante ?) ;
- le public qui est visé (s'agit-il d'un public indifférencié, d'organismes non lucratifs ou non ?) ;
- les prix qui sont pratiqués (les prix sont-ils nettement inférieurs à ceux que les entreprises proposent pour des opérations similaires ?) ;
- la publicité mise en oeuvre (utilisation ou non de méthodes commerciales ? Indice de lucrativité dans l'affirmative).

Lorsque l'application de ces éléments conduit à conclure que l'établissement exerce son activité selon des méthodes comparables à celles qui sont utilisées par les entreprises commerciales, ladite activité est de nature **concurrentielle et doit donc être regardée comme étant lucrative.**

Synthèse : Schéma de raisonnement pour apprécier la lucrativité d'une activité annexe accomplie par un établissement public d'enseignement supérieur et de recherche.



1.2 La rédaction des contrats détermine leur régime fiscal

La méthode à suivre exposée ci-dessus, pour conclure au caractère lucratif ou non d'une activité s'est avérée efficace lors de l'examen - par une équipe composée de membres de la DLF et de l'AMUE - d'un large échantillon de contrats au sein de plusieurs universités participant à l'expérimentation de la mise en place d'un SAIC.

Cependant, la rédaction de certaines clauses des contrats peuvent, le cas échéant, conduire à des difficultés d'interprétation.

Ces difficultés portent en particulier sur les éléments qui permettent :

- de distinguer une opération de recherche d'une prestation de services ;
- d'apprécier quel est le bénéficiaire réel de la propriété intellectuelle des résultats issus des travaux de recherche.

Les clauses de chaque contrat, tout spécialement pour ce qui concerne les clauses relatives à la propriété intellectuelle, doivent donc être rédigées, avec la plus grande précision de sorte qu'elles reflètent la nature réelle des opérations et qu'elles permettent de connaître clairement la quote-part de propriété des résultats revenant à chacune des parties prenantes au contrat.

Cette précaution rédactionnelle vise à éviter la moindre ambiguïté quant à l'interprétation fiscale à donner aux clauses contractuelles.

Néanmoins, la réalité et la grande diversité des situations auxquelles peuvent être confrontés les établissements dans les rapports qu'ils entretiennent avec leurs partenaires dans le domaine de la recherche ne permet pas d'avoir dans tous les cas la clarté souhaitée à l'égard des points évoqués ci-dessus. Malgré tout, les diverses constatations faites durant la phase d'expérimentation ont permis de dégager un certain nombre de points sur lesquels l'attention des rédacteurs des contrats mérite d'être appelée.

1.2.1 La distinction entre contrat de recherche et prestations de services liées à un contrat de recherche est essentielle pour en déterminer le caractère lucratif ou non

La rédaction des contrats - entre autres, les contrats types - doit être sous-tendue, eu égard à ce qui vient d'être dit, par la nécessité d'être le plus précis possible sur leur nature exacte ainsi que sur les travaux auxquels ils donnent lieu, notamment pour mettre en évidence s'il s'agit d'une opération de recherche ou d'une prestation de services.

Dans les situations où il est difficile de distinguer si le contrat est une opération de recherche ou une prestation de services, il convient en vue de le classer dans le secteur lucratif ou non lucratif de prendre en compte certains des autres critères retenus au regard de la notion de lucrativité, par exemple en évaluant le retour obtenu par l'établissement d'enseignement supérieur et de recherche.

Il convient donc de raisonner au cas par cas.

En tout état de cause, et sauf exception, est à proscrire la méthode qui consisterait à considérer que tous les contrats signés avec la même personne, ou par le même service ou laboratoire de l'établissement, s'analysent systématiquement de façon identique sur le plan fiscal.

1.2.2. La clause de propriété intellectuelle est déterminante au regard de la lucrativité ou de la non lucrativité du contrat

Le principe général à retenir est que toute clause figurant dans un contrat de recherche conclu avec une entreprise, qui se traduit par un profit commercial pour cette dernière (augmentation des recettes ou diminution des charges), a pour effet de conférer à ce contrat un caractère lucratif.

Pour répondre à l'obligation de qualifier fiscalement tout contrat de recherche signé avec une entreprise, **il est donc impératif de prévoir des clauses relatives à la propriété intellectuelle et à l'exploitation des résultats.**

A défaut, le contrat est nécessairement considéré comme lucratif puisqu'il ne comporte aucun élément permettant d'apprécier si l'établissement bénéficie de la propriété intellectuelle et a fortiori dans quelle proportion.

Ainsi par exemple, si le contrat est conclu avec une entreprise, l'absence de clause de propriété intellectuelle au bénéfice de l'établissement permet de conclure à la lucrativité du contrat³. Si au contraire, le cocontractant est une personne publique qui bénéficie d'une opération ne pouvant être réalisée que par la mise en œuvre d'un savoir propre à l'établissement en relation directe avec des opérations de recherche qu'il mène, le contrat n'est pas lucratif.

Pour plus de précisions, voir en annexe 14.

* * * *

En conclusion, il est fondamental que les contrats conclus par les établissements comportent obligatoirement des clauses prévoyant la propriété intellectuelle des résultats ainsi que l'apport effectif de l'établissement pour la réalisation des opérations projetées.

Ces clauses étant essentielles pour déterminer la nature fiscale du contrat, il convient d'en mesurer pleinement la portée dès la signature de ce contrat.

Au demeurant, la circonstance qu'il soit mis fin au contrat avant que celui-ci ne soit mené à son terme ne vient pas modifier la nature fiscale initiale du contrat.

1.3 Précisions en matière de taxe professionnelle

Les activités lucratives des établissements publics sont passibles de la **taxe professionnelle (TP)**.

La TP est établie dans chaque commune où ces établissements disposent de biens immeubles pour l'exercice de leurs activités lucratives.

L'année où la première activité lucrative est créée, l'établissement doit déposer une déclaration de TP, avant le 31 décembre, qui porte sur l'ensemble des immobilisations corporelles utilisées pour l'exercice de l'activité lucrative, dont elle dispose encore au 31 décembre. L'établissement commencera à être imposé à compter de l'année suivante.

Elle doit ensuite, avant le 1er mai de l'année suivante, déposer une déclaration de TP confirmant ces éléments.

Chaque année suivante, une déclaration de TP devra être déposée avant le 1er mai et portera sur l'ensemble des immobilisations corporelles utilisées pour l'exercice des activités lucratives au cours du dernier exercice de douze mois clos au cours de l'année précédente et dont l'établissement dispose encore à la fin de cet exercice.

Ces déclarations de TP doivent être déposées auprès des centres des impôts dans le ressort desquels sont situés les établissements.

3 - Cela étant, notamment dans le domaine des sciences humaines, les résultats de l'opération de recherche peuvent ne pas pouvoir donner lieu à de telles clauses. Dans cette hypothèse, une attention particulière doit être apportée à la possibilité pour l'établissement et les chercheurs de publier les résultats de leurs opérations de recherche sans restriction.

Seuls les moyens d'exploitation affectés aux activités lucratives (immeubles, matériels) doivent être déclarés.

Lorsqu'une activité lucrative et une activité non lucrative sont exercées dans les mêmes locaux ou/et avec un matériel commun, il convient de ne retenir que la fraction de la valeur locative des terrains, bâtiments ou matériels, calculée au prorata du temps d'utilisation pour l'activité taxable. L'établissement doit alors estimer sous sa propre responsabilité dans quelle proportion le local ou le matériel est affecté à l'activité imposable.

Les biens affectés à l'activité lucrative et dont l'établissement dispose à quelque titre que ce soit (propriété, prise en location, mise à disposition gratuite...) doivent être inclus dans la base d'imposition, alors même que les biens ne seraient pas inscrits à l'actif du bilan ou seraient amortis.

Les établissements concernés sont invités à transmettre dans les meilleurs délais aux services fiscaux la liste des biens passibles des taxes foncières dont ils disposent pour l'exercice de leurs activités imposables aux impôts commerciaux afin que ces biens fassent l'objet d'une évaluation par lesdits services. Cette liste devra comporter les adresses complètes, si possible avec le libellé exact du titulaire de droit réel ou, de préférence, avec les références cadastrales des parcelles d'assise (accessibles par consultation du plan cadastral au centre des impôts fonciers ou à la mairie du lieu de situation).

Toutefois, **les établissements publics bénéficient d'une exonération⁴ de TP** pour leurs activités de caractère essentiellement culturel, éducatif, sanitaire, social, sportif ou touristique, **quelle que soit leur situation à l'égard de la taxe sur la valeur ajoutée**. Les activités qui en constituent le complément indispensable le sont également. La formation continue réalisée par les établissements publics est donc exonérée de taxe professionnelle.

Les établissements publics peuvent également, comme toutes les entreprises, bénéficier également des exonérations de TP prévues par les articles 1450 et suivants du code général des impôts.

Surtout, les EPCSCP créant un SAIC peuvent bénéficier d'une exonération de la TP⁵ pour les activités que ce SAIC gère.

Cette exonération est accordée sur décision des collectivités territoriales bénéficiaires de la TP ou de leurs établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) dotés d'une fiscalité propre⁶.

En pratique, cette décision intervient dans le cadre d'une délibération pouvant faire suite à une demande d'exonération déposée par tout établissement **ayant créé un SAIC**.

L'établissement peut formuler sa demande d'exonération auprès de chaque collectivité locale sur le territoire de laquelle il dispose de biens immeubles affectés à ses activités lucratives .

Cependant, pour bénéficier de l'exonération de la part de la TP revenant à la collectivité ayant pris la délibération adéquate, la demande d'exonération doit également être formulée auprès des centres des impôts dans le ressort desquels sont situés les immeubles de l'établissement lors du dépôt de la déclaration des bases de taxe professionnelle.

NOTA : indépendamment de la suite donnée à la demande d'exonération, les établissements concernés doivent en tout état de cause, chaque année, déposer leurs déclarations de taxe professionnelle.

L'établissement, peut bénéficier, comme toute entreprise, du plafonnement de ses cotisations de TP en fonction de la valeur ajoutée produite par la seule activité lucrative, ce qui lui permettra de proportionner la taxe à ses facultés contributives réelles.

Un dégrèvement pour réduction d'activité est également accordé lorsqu'une baisse des bases d'imposition appréciées pour l'ensemble des activités lucratives de l'établissement est enregistrée.

4 - Article 1449 du code général des impôts.

5 - Article 1464 H du code général des impôts, issu de l'article 111 de la loi de finances pour 2002

6 - Dans le ressort desquels les universités s'installent et utilisent des biens immeubles pour la réalisation de leurs activités lucratives. La valeur locative de l'ensemble des immobilisations corporelles (immeubles ou meubles) constitue l'élément de la base d'imposition à la TP.

Par ailleurs, l'article 56 du projet de loi de finances pour 2003, prévoit une exonération de TP des investissements créés ou acquis à l'état neuf à compter du premier janvier 2003, relevant du champ d'application du dispositif du crédit d'impôt recherche (défini au a du II de l'article 244 quater B du code général des impôts) et affectés directement à la réalisation en France d'opérations de recherche scientifique et technique, y compris la réalisation de prototypes ou d'installations pilotes.

Sont visées toutes les activités de recherche répondant aux critères posés pour le crédit d'impôt recherche défini par l'instruction fiscale 4 A 41 du 9 mars 2001.

Enfin, lorsque l'établissement cesse toute activité lucrative, il n'est plus assujéti à la TP à compter de l'année suivante et peut, le cas échéant, bénéficier d'un dégrèvement prorata temporis en l'absence de cession ou de transfert de l'activité.

2. EXPOSÉ SOMMAIRE DE PRINCIPES DE BASE RÉGISSANT LA TVA

S'agissant de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), la réglementation applicable aux établissements publics nationaux d'enseignement supérieur et de recherche n'est pas nouvelle.

Cependant, les contrôles fiscaux effectués au cours des dernières années dans les universités ont fait ressortir que tous les mécanismes de fonctionnement de la TVA ne sont pas réellement assimilés par les établissements.

Il en a résulté, dans le passé, une application erronée de principes fondamentaux régissant cet impôt. Il apparaît donc nécessaire, afin de respecter la réglementation et de sécuriser les opérations concernées, que les établissements corrigent la façon dont ils ont jusqu'à présent appliqué les règles de TVA.

En pratique, **une application correcte des règles de TVA par les établissements sera exigée à compter du 1^{er} janvier 2003⁷**, conformément à une décision ministérielle du ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (MINEFI) définissant les modalités pratiques du moratoire mis en place⁸, à la fin de l'année 2001, au bénéfice des établissements.

Il ne s'agit pas ici d'entrer dans le détail de ces règles et de les étudier précisément.

Il existe pour cela plusieurs instructions émanant du MINEFI, dont la dernière en date du 27 mars 2002 publiée au Bulletin Officiel de la Comptabilité Publique sous le numéro 02-027-M9⁹, auxquelles il convient de se reporter en tant que de besoin, en particulier pour connaître les modalités nouvelles que les établissements créant un SAIC ont la faculté de mettre en œuvre en matière de droit à déduction de la TVA.

Par ailleurs, l'AMUE proposera aux établissements, au cours du premier semestre 2003, une action de formation à la TVA destinée à renforcer leur professionnalisation en ce domaine.

Cette formation aura pour but en particulier de mettre à la disposition des établissements des méthodes utiles à la compréhension des mécanismes de fonctionnement propres à cet impôt et, partant, de leur permettre de créer un environnement favorable à une application correcte des règles en la matière.

Seront ainsi examinés de manière détaillée ces mécanismes, en s'appuyant notamment sur des exemples concrets caractéristiques des situations rencontrées par les établissements.

Dans l'attente de cette formation, il paraît utile de présenter sommairement ici le schéma de raisonnement à suivre au regard du champ d'application de la TVA et de l'exercice du droit à déduction de la taxe grevant les dépenses et de l'articuler avec la situation des établissements d'enseignement supérieur et de recherche¹⁰.

7 - Sous réserve du dispositif spécifique prévu dans le moratoire pour les équipements financés dans le cadre des contrats de plan Etat/régions et du 5^{ème} programme-cadre de recherche et de développement expirant le 31 décembre 2002.

8 - Ces modalités sont précisées infra au 2.2.2

9 - Les autres instructions visées sont :

- l'instruction 3 A-9-93 du 17 septembre 1993 publiée au Bulletin Officiel des impôts ;

- l'instruction commune, Service de la législation fiscale/Direction de la comptabilité publique n° 1314 du 7 janvier 1994 (annexe 2 de l'instruction n° 94-014-M9 du 8 février 1994 émanant de cette dernière direction) ayant donné lieu à un rectificatif par instruction n° 95-119-M9 du 6 novembre 1995.

10 - L'attention est toutefois appelée sur le fait que la TVA est une matière qui nécessite une terminologie très précise et que, partant, l'exposé qui suit, tout en étant sommaire, ne permet pas de faire abstraction de cette caractéristique.

C'est pourquoi, il est proposé en **annexe 16** un lexique spécifique de termes propres à la TVA pour faciliter la lecture de cet exposé.

2.1 Précisions relatives au champ d'application de la TVA

Le champ d'application de la TVA est constitué par l'ensemble des opérations destinées, en principe, à être soumises à cet impôt¹¹.

Parmi ces opérations dites imposables, figurent celles qui le sont par nature et celles qui le sont par disposition expresse de la loi.

Le premier groupe d'opérations étant de beaucoup le plus important, et les universités réalisant principalement ce type d'opérations, c'est sur celui-ci qu'il convient de s'attarder et d'apporter quelques précisions.

A noter, tout d'abord, qu'une opération imposable par nature correspond à une livraison de biens ou à une prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel, c'est-à-dire par toute personne qui accomplit, de façon indépendante, une activité économique (code général des impôts, art.256.I).

On peut constater que diverses notions apparaissent dans cette définition.

Deux de ces notions méritent quelques commentaires pour mieux comprendre les principes de l'assujettissement d'une opération à la TVA.

2.1.1 la notion d'opération effectuée à titre onéreux

- Les opérations effectuées à titre onéreux s'entendent de celles qui se traduisent par l'existence d'une contrepartie directe, quelle qu'en soit la nature (somme d'argent ou échange de biens ou de services) ou la valeur. ***Est sans incidence le fait que ces opérations soient effectuées avec ou sans but lucratif, avec ou sans bénéfice.***

Toutefois, **la notion d'opération effectuée à titre onéreux suppose un lien direct entre le bien livré (ou le service rendu) et le prix réclamé au bénéficiaire de l'opération.**

Cela signifie qu'**une opération n'est pas taxable en l'absence d'un lien direct** entre celui qui livre le bien (ou fournit le service) et son bénéficiaire.

Un lien direct n'est caractérisé que si deux conditions sont cumulativement remplies :

- la livraison de bien (ou la prestation de services) doit être rendue à un bénéficiaire déterminé, c'est-à-dire que **l'opération doit procurer un avantage au client** (par commodité de langage, on parle d'avantage individuel) ;
- le niveau de **cet avantage individuel doit être en relation avec le prix payé par le client** au fournisseur.

La première condition est satisfaite lorsqu'il existe un engagement exprès d'une personne de fournir un bien ou un service déterminé à la personne qui en assure le financement ou à défaut lorsqu'une action a été entreprise ou que des moyens ont été mis en œuvre permettant d'établir un engagement de cette nature. L'existence de cet engagement repose donc sur des éléments de droit ou de fait.

Quant à la seconde condition, Il convient de préciser qu'il n'est pas nécessaire que le prix corresponde à la valeur économique normale du bien ou du service fourni pour qu'une opération entre dans le champ d'application de la TVA. Ainsi, les opérations réalisées à perte n'échappent pas de ce seul fait au champ d'application de la TVA.

11 - Certaines d'entre elles échappent, cependant, à l'imposition parce qu'elles bénéficient d'une exonération.

Toutefois, lorsque le prix est fixé à un niveau très inférieur à celui du marché et dans des conditions telles qu'il constitue en fait une libéralité, l'opération correspondante ne se situe pas dans le champ d'application de la TVA en raison de l'absence de lien direct et, par suite, l'opération n'est pas imposable. Il en va de même évidemment pour une opération effectuée à titre gratuit.

- Cette notion du lien direct, telle qu'elle vient d'être définie, concerne également le domaine des subventions.

Ainsi, **une subvention ne peut être imposée à la TVA que si la condition du lien direct est remplie.**

Autrement dit, il est nécessaire que son montant **constitue en fait le paiement de la fourniture individualisée d'un bien ou d'un service au profit de la partie versante** ou encore que les modalités de son octroi autorisent à la regarder comme **le complément du prix d'une opération taxable** réalisée entre la partie subventionnée et un tiers, client de celle-ci (subvention directement liée au prix de l'opération ; cf. annexe 16).

2.1.2 La notion d'assujetti

Cette notion va de pair avec la notion d'activité économique dès lors que la qualité d'assujetti résulte de l'exercice, de manière indépendante, d'une des activités économiques mentionnées à l'article 256 A du code général des impôts.

Pour illustrer cette définition, un salarié d'une entreprise ou d'une université ne peut pas être considéré comme un assujetti car il intervient dans le cadre d'un lien de subordination vis-à-vis de son employeur. Il n'agit donc pas de façon indépendante.

Quant à la notion d'activité économique, elle vise toutes les activités de prestataire de services ainsi que l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence (par exemple, constituent une activité économique l'enseignement, la cession d'un brevet, la réalisation de travaux d'analyse, d'étude, l'édition d'ouvrages, la location de locaux, etc...).

En d'autres termes, pour toute opération, il s'agit de se poser la question de savoir si l'opération réalisée s'inscrit dans un circuit économique de production ou de distribution de biens ou de services.

En définitive, une personne qui agit en qualité d'assujetti (cf. ci-dessus) pour effectuer des opérations à titre onéreux, accomplit une activité placée dans le champ d'application de la TVA.

2.1.3 Application de ces notions aux établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche

Il résulte de ce qui précède que les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche effectuent exclusivement des opérations situées dans le champ d'application de la TVA, ou dit autrement qu'ils présentent la qualité d'assujetti pour l'ensemble des opérations relevant de leurs missions.

Toutefois, certaines de ces opérations **sont exonérées de TVA** par une disposition expresse de la loi. Tel est le cas de l'activité d'enseignement, des opérations qui y sont étroitement liées et de l'activité de formation continue (CGI, art. 261.4.4^a).

S'agissant du cas particulier des opérations de recherche menées par les établissements, les précisions suivantes peuvent être apportées.

Seules les activités de recherche exercées à titre onéreux par les établissements¹², doivent être imposées à la TVA, quelle que soit la qualité des bénéficiaires des travaux d'étude et de recherche (entreprises, collectivités publiques, établissements publics, etc.).

12 - telle que cette notion est définie ci-dessus (existence d'une contrepartie et d'un lien direct)

Prenons l'exemple d'une entreprise de travaux publics qui commande une étude de terrain à une université aux fins d'apprécier précisément les conditions de réalisation d'une route. Dès lors que le prix facturé par l'université est en relation avec l'avantage individuel que l'entreprise retire des travaux issus de cette étude, le montant réclamé par l'université en contrepartie de sa prestation de services doit être imposé à la TVA.

En revanche, si une collectivité locale participe financièrement à un programme de recherche mené par un laboratoire d'une université en lui allouant une subvention, la somme correspondante n'a pas à être imposée à la TVA dès lors qu'elle ne constitue pas la contrepartie d'une opération procurant un avantage individualisé au profit de cette collectivité et qu'elle est sans lien avec le prix d'opérations réalisées par l'établissement à l'égard de tiers.

De même, en allouant une subvention dans le cadre du contrat quadriennal de la recherche, le Ministère de la recherche ne retire aucun avantage individualisé et, partant, l'université bénéficiaire n'a pas à soumettre le montant de cette subvention à la TVA.

* * * *

En conclusion, il y a lieu de retenir que ce n'est pas l'activité de recherche en tant que telle qui détermine l'imposition à la TVA des opérations qui s'y rattachent mais avant tout la nature de ces opérations et leur analyse au regard des principes énoncés ci-dessus.

*Par ailleurs, l'attention est tout spécialement appelée sur le fait **qu'il n'existe pas de correspondance entre l'imposition à la TVA et la lucrativité.***

En d'autres termes, un même contrat peut donner lieu à la réalisation d'opérations imposées à la TVA sans pour autant être regardé comme lucratif en matière d'impôts directs :

- par exemple, si un contrat de recherche se traduit pour le bénéficiaire par le paiement d'un prix en relation avec l'avantage qu'il en retire et que parallèlement, l'université conserve un droit de propriété au moins égal à sa participation financière, il s'agit d'une opération qui d'une part doit être soumise à la TVA et qui d'autre part n'est pas lucrative ;
- ce peut être également le cas pour la cession à titre onéreux d'un brevet au profit d'une personne publique.

Dans le même ordre d'idée, une opération peut être lucrative sans être soumise à la TVA : cas d'une opération de mise à disposition de locaux nus au titre de laquelle l'université ne formule pas d'option pour soumettre volontairement à la TVA ladite opération (celle-ci est alors, sur le plan des principes, placée dans le champ d'application de la taxe et exonérée de cet impôt).

Un tableau illustrant l'absence de lien automatique entre l'imposition à la TVA et la notion de lucrativité figure en annexe 15.

2.2 Précisions sur le droit à déduction de la TVA

Il convient de rappeler, tout d'abord, que la TVA est un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et services et, partant, il s'applique à chaque transaction de production ou de distribution, déduction faite de la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.

En d'autres termes, l'exercice des droits à déduction est essentiel dans le système de la TVA, en ce sens qu'il a pour objet d'éviter que le poids de cet impôt ne pèse sur une personne réalisant une activité économique taxée (on dit que cette personne est un assujetti redevable de la TVA).

La TVA est un impôt qui se caractérise ainsi par sa neutralité pour tout opérateur accomplissant une activité de cette nature et qui **frappe la valeur finale de la consommation d'un bien ou d'un service** (prix de vente au consommateur ultime).

Il est donc fondamental que le mécanisme des droits à déduction fonctionne correctement, c'est-à-dire qu'il soit exercé exclusivement au titre d'opérations taxées afin que des biens ou des services ne fassent pas l'objet d'une consommation finale en franchise de TVA.

L'objectif visé en particulier est d'éviter qu'une personne se libère indûment d'une charge fiscale.

C'est pourquoi, l'exercice du droit à déduction en matière de TVA est subordonné au strict respect d'un ensemble de conditions de fond clairement défini au regard de sa naissance, de son ouverture et de son étendue.

Comme indiqué plus haut, le présent guide n'a pas pour but d'examiner en détail ces conditions.

Il paraît néanmoins opportun, eu égard aux observations auxquelles il a pu être procédé durant la phase d'expérimentation dans le cadre des travaux portant sur la TVA, de s'arrêter quelque peu sur ce qui sous-tend l'ouverture du droit à déduction.

2.2.1 L'ouverture du droit à déduction

A cet égard, il est souligné que **la TVA grevant une dépense supportée par un assujetti ne peut être déduite qu'à la stricte condition que cette dépense présente un lien direct et immédiat avec une opération taxée ou assimilée** (pour la définition de ce type d'opérations, cf. le lexique).

Cela implique que la dépense s'inscrive dans le cadre de la réalisation d'un cycle de production ou de distribution de biens ou de services au titre desquels le bénéficiaire règle un prix soumis à la TVA et que le coût de cette dépense fasse partie des éléments constitutifs de ce prix.

Ce qui est important, en effet, c'est ce à quoi est affectée précisément une dépense, c'est-à-dire d'apprécier à quel type d'opération la dépense concourt au regard de la TVA ainsi que la façon dont elle s'intègre dans le coût de cette opération.

Par suite, pour toute dépense supportée dans le cadre d'une activité économique, il convient de se poser les questions suivantes :

- 1- la dépense est-elle ou non utilisée pour réaliser une opération taxée ?**
- 2- son coût est-il pris en compte pour déterminer le prix de cette opération ?**

S'il est répondu par l'affirmative à ces deux questions, un droit à déduction est ouvert (existence d'un lien direct et immédiat).

En revanche, si l'une des deux questions reçoit une réponse négative, aucun droit à déduction ne peut être exercé puisqu'il n'existe pas de lien direct et immédiat entre la dépense et une opération taxée à l'aval.

Ce mode de raisonnement doit notamment être suivi pour les dépenses de biens d'investissement financées au moyen d'une subvention (appelée communément subvention d'équipement).

Par suite, la TVA afférente à un équipement ne peut pas être récupérée lorsque son utilisation est étrangère à toute opération taxée et/ou lorsque son coût n'est pas répercuté dans le prix d'une telle opération.

En effet, une déduction dans ces deux situations reviendrait à admettre une consommation finale en franchise de TVA dès lors que le coût du bien n'est pas dans les faits intégré dans une opération imposée à la TVA.

Ce qui serait contraire à l'objectif du système de TVA ainsi qu'il a été précisé supra.

NOTA : Il résulte de ce qui précède que les principes suivants s'appliquent au regard de l'ouverture d'un droit à déduction de la TVA comprise dans le coût d'une dépense.

Le mécanisme de déduction de la TVA ne fonctionne pas en s'attachant à ce qui se passe en amont d'une dépense mais à ce qui se produit à son aval.

Il s'ensuit que :

1° la TVA grevant une dépense est déductible seulement si cette dépense est destinée à s'intégrer dans un cycle de production ou de distribution de biens ou de services et que son coût est effectivement répercuté dans le prix d'une opération imposée à la TVA (cette condition de répercussion rejoint totalement la question du calcul et de la facturation des coûts complets) ;

2° l'ouverture du droit à déduction est totalement indépendante de l'origine des ressources finançant la dépense (par exemple, recettes provenant d'un contrat de recherche, subvention) et des règles de TVA appliquées au titre de ce financement (collecte ou non de TVA).

Ainsi, la circonstance qu'une subvention versée à une université au titre d'un contrat de recherche ne soit pas soumise à la TVA – conformément au concept du lien direct – ne signifie pas que la déduction de la TVA grevant les dépenses exposées pour les besoins des travaux menés dans le cadre de ce contrat est automatiquement écartée. La déduction est possible si la condition du lien direct et immédiat est satisfaite.

Inversement, le fait pour une université d'imposer une subvention n'a pas pour effet de lui ouvrir systématiquement un droit à déduction. Là encore, l'ouverture du droit à déduction de la TVA grevant des biens ou des services implique que ceux-ci soient utilisés pour la réalisation d'une opération imposée à la TVA.

2.2.2 Précisions sur le moratoire accordé aux établissements à la fin de l'année 2001

Trois sources de financement sont concernées par le moratoire : le contrat quadriennal Etat concernant le volet recherche, le contrat de plan Etat/Régions et le programme-cadre de recherche et développement.

• **Contrat quadriennal de recherche équipement :** pour tous les **investissements financés** jusqu'au 31 décembre 2002, les établissements peuvent exercer un droit à déduction même s'ils ne répercutent pas le coût de ces biens dans le prix des opérations taxées.

La formulation « **investissements financés jusqu'au 31 décembre 2002** » concerne les biens d'équipements acquis à l'aide des subventions allouées dans le cadre du contrat quadriennal de recherche. La date du 31 décembre 2002 a trait à **la date de notification de la subvention**. Corrélativement, dans le cadre du moratoire, l'établissement qui a bénéficié des subventions dont la notification est intervenue au plus tard le 31 décembre 2002 peut continuer et ce, même si la consommation effective des crédits alloués à ce titre intervient effectivement seulement en 2003 voire ultérieurement, à faire valoir son droit à déduction dans les conditions rappelées au premier paragraphe (indépendamment, au demeurant, du fait que le coût des biens concernés ne fait pas partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées). Autrement dit, il est admis par l'administration fiscale que, pour les biens financés dans ces circonstances, les conditions de droit commun applicables en matière d'exercice de droit à déduction ne soient pas satisfaites.

Rappel :

Il convient en outre de préciser que les établissements publics d'enseignement supérieur peuvent bénéficier en matière de subventions d'équipement d'un régime particulier prévu par la circulaire n° 95-1131 du 19 juillet 1995 du ministère de l'Education nationale et rappelé par l'instruction n° 02-027-M9 du 27 mars 2002 (cf. page 15 « CAS PARTICULIER DES SUBVENTIONS D'EQUIPEMENT. *Les subventions d'équipement*; a) *Définition* »).

« ... Cela étant, il est admis d'appliquer ce régime particulier aux aides financières qu'un établissement public d'enseignement supérieur reçoit du ministère de l'éducation nationale, de la recherche et de la technologie quand bien même ces aides ne sont affectées à l'acquisition d'équipements déterminés qu'après la date de leur versement. Au titre de chaque subvention concernée, l'établissement doit toutefois transmettre impérativement au ministère de l'éducation nationale, de la recherche et de la technologie aux fins de validation, une liste détaillant ces équipements et mentionnant les références de la notification de la subvention, ainsi que le prévoit une circulaire n° 95-1131 du 19 juillet 1995 émanant de ce ministère... »

• **Contrat de plan Etat/Régions** : un droit à déduction peut être exercé au titre des **investissements financés** dans le cadre des **contrats expirant le 31 décembre 2006** indépendamment de la répercussion du coût de ces biens dans le prix d'opérations taxées.

Les termes « **investissements financés** dans le cadre des **contrats expirant le 31 décembre 2006** » doivent être compris comme suit. Tout d'abord, les biens concernés sont les **biens d'équipements acquis** à l'aide des subventions allouées dans le cadre du **contrat de plan Etat/Régions expirant en principe à la fin de l'année 2006**. Ensuite, la date du 31 décembre 2006 doit être entendu comme **la date de notification de la subvention**. Par suite, l'établissement bénéficiant d'une subvention notifiée au plus tard le 31 décembre 2006 mais qui ne consommera, par exemple, cette subvention qu'en 2007 voire ultérieurement peut, dans le cadre du moratoire, continuer à faire valoir son droit à déduction dans les conditions rappelées au premier paragraphe (même s'il ne répercute pas le coût de ces biens dans le prix des opérations taxées). Cela signifie, en particulier, sur le fondement d'une nouvelle mesure de tolérance, que pour les biens financés au moyen de fonds perçus dans le cadre de tels contrats, les établissements sont autorisés à ne pas respecter les conditions de droit commun applicables en matière d'exercice de droit à déduction.

• **Programme-cadre de recherche et de développement** : la possibilité d'exercer un droit à déduction sans que soit respectée la condition de répercussion du coût concerne tous les investissements d'équipement financés au moyen de **subventions notifiées avant le 31 décembre 2002**.

Les termes « **biens financés** au moyen de **subventions notifiées avant le 31 décembre 2002** » concernent les **biens d'équipements acquis** à l'aide des subventions allouées dans le cadre du 5^{ème} programme-cadre de recherche et de développement (PCRD). La date du 31 décembre 2002 correspond à la date d'expiration de ce 5^{ème} PCRD. Cela signifie, en l'occurrence, qu'il y a lieu de prendre en considération **la date de notification de la subvention**, ce qui, en pratique, ne devrait pas poser de difficulté puisque, par construction, les subventions issues de ce plan n'ont pas pu, de par la date de sa validité, être versées au delà du 31 décembre 2002. Concrètement, l'établissement qui a reçu une ou des subventions dans les conditions décrites ci-dessus mais qui ne consommera cette(s) subvention(s) qu'en 2003 voire ultérieurement peut, dans le cadre du moratoire, continuer à faire valoir son droit à déduction dans les conditions rappelées au premier paragraphe (même s'il ne répercute pas le coût de ces biens dans le prix des opérations taxées). Là encore, les établissements bénéficiaires ne sont pas obligés de respecter, pour les biens financés par les fonds en question, les conditions de droit commun applicables en matière d'exercice de droit à déduction.

Il faut enfin rappeler que ces mesures prises dans le cadre du moratoire **ne concernent que les biens d'équipement**. Cette notion recouvre, comme pour les impôts directs, les biens et valeurs (meubles ou immeubles, corporels ou incorporels) qui sont acquis ou créés par les établissements, non pour être vendus ou transformés, mais pour être utilisés durablement au sein de ces établissements (ex : constructions, matériel, installations ; immobilisations incorporelles telles que les brevets, les licences, etc.).

ANNEXES

ANNEXE 1	99
ANNEXE 2	109
ANNEXE 3	110
ANNEXE 4	113
ANNEXE 5	119
ANNEXE 6	123
ANNEXE 7	125
ANNEXE 8	128
ANNEXE 9	133
ANNEXE 10	135
ANNEXE 11	137
ANNEXE 12	138
ANNEXE 13	139
ANNEXE 14	140
ANNEXE 15	142
ANNEXE 16	144

ANNEXE 1 :

Fiche de calcul de l'université de Saint-Étienne 99

ANNEXE 2 :

Exemple de fiche d'évaluation du coût d'un contrat – université de Strasbourg 1 109

ANNEXE 3 :

Détermination du nombre d'équivalent chercheur (NEC)
et du personnel équivalent chercheur (PEC) et mise en œuvre 110

ANNEXE 4 :

Calcul des coûts d'environnement 113

ANNEXE 1 : FICHE DE CALCUL DE L'UNIVERSITE DE SAINT-ETIENNE

Fiche d'estimation des coûts et de bilan
TSIDate : Convention : Etat d'avancement de l'opération : E

(préciser E pour estimation B pour bilan : s'il s'agit du bilan, ne pas omettre de sauvegarder l'estimation dans un fichier distinct).

I- LES COÛTS DIRECTS

	Coût h (I à VI)	Tot H	Coût financement
I - Enseignants-chercheurs doctorants			
Pers. rang A	76 506,00 €	47,82 €	143,45 €
Pers. rang B	54 623,00 €	34,14 €	0,00 €
Doctorants (base IGE débutants)	43 826,00 €	27,39 €	27,39 €
indemnités sur le contrat			1,00 €
Sous-total enseignants chercheurs doct.		4	171,84 €
II-Chercheurs CNRS			
Directeur de recherches	76 506,00 €	47,82 €	0,00 €
Chargé de recherche	54 623,00 €	34,14 €	170,70 €
indemnités sur le contrat			1,00 €
Sous-total chercheurs CNRS		5	171,70 €
soit pour mémoire total heures chercheur =		9	
III-Enseignants du second degré			
	43 826,00 €	27,39 €	27,39 €
indemnités sur le contrat			1,00 €
Sous-total second degré		1	28,39 €

<u>IV-Personnels IATOS Université</u>				
IGR				
	Titulaires	31,41 €	2	62,81 €
	Contractuels	31,41 €	1	31,41 €
	50 250,00 €	salaire annuel moyen/1600		
IGE				
	Titulaires	27,39 €		0,00 €
	Contractuels	27,39 €		0,00 €
	43 826,00 €			
ASI				
	Titulaires	20,99 €		0,00 €
	Contractuels	20,99 €		0,00 €
	33 580,00 €			
Technicien				
	Titulaires	15,82 €		0,00 €
	Contractuels	15,82 €		0,00 €
	25 304,00 €			
Agent				
	Titulaires	14,38 €		0,00 €
	Contractuels	14,38 €		0,00 €
	23 000,00 €			
	indemnités sur le contrat			1,00 €
Sous-total IATOS			3	95,22 €
			dont contractuels sur ressources université	
				31,41 €
<u>V-Personnels ITA CNRS</u>				
	Catégorie A	27,39 €		0,00 €
	Catégorie B	15,82 €		0,00 €
	Catégorie C	14,38 €	5	71,88 €
	indemnités sur le contrat			1,00 €
Sous-Total ITA CNRS			5	72,88 €
<u>VI-Contractuels recrutés sur opérations</u>				
	Entrer la base brute mensuelle envisagée (calcul charges patro. et FMAC automatique)			
	1 800,00€	19,30 €	2	38,60 €
		0,00 €		0,00 €
		0,00 €		0,00 €
Sous-Total Contractuels / opération			2	38,60 €
<u>VII-Charges directes de fonctionnement</u> (liées à la seule opération). > dépenses envisagées montant à saisir H.T				
				1 000,00 €
TOTAL COÛTS DIRECTS				1 578,62 €

II- LES COUTS INDIRECTS

	Divers	Tot H	Coût financement
VIII-Equipements (amortissement) Les équipements utilisés ont une valeur d'achat estimée à (en K€) :		(a)	
- pour les biens amortis sur 10 ans :	Entrer la valeur en K€ : 50,00	5	15,63 €
- idem :			0,00 €
- idem :			0,00 €
- idem :			0,00 €
- idem :			0,00 €
- idem :			0,00 €
- pour les biens amortis sur 5 ans :			0,00 €
- idem :			0,00 €
- idem :			0,00 €
- idem :			0,00 €
- idem :			0,00 €
- idem :			0,00 €
Prise en considération usage des locaux (mise à disposition)		11	23,56 €
Sous total équipement			39,19 €
IX-Frais généraux UJM et laboratoire 40 000,00	= h NEC du labo		
1) Frais indirects labo. budget général : - administration, gestion, dép. fonct.		11	18,37 €
2) Frais Etab. et frais SAIC Direction :			
- entretien, logistique, maint.(Etab.)	Coûts / h NEC :	11	7,59 €
- admini., gestion, fonct (Etab.)	0,69 €		35,35 €
- admini., gestion, fonct (SAIC)			88,37 €
Sous total frais généraux		0,00 €	149,68 €
TOTAL COUTS INDIRECTS			188,87 €
TOTAL COUTS H.T			1 767,49 €
X-Marge ou autofin. dont investissement Marge envisagée	57%		1 000,00 €
part SAIC			53,76 €
part Université			21,51 €
Investiss. prévus sur marge labo ci-dessus :	TOTAL MARGE (b)		1 075,27 €
Biens individualisable dont valeur > à 763 € HT	TOTAL CONTRAT HT		2 842,76 €
	TVA		557,18 €
	TOTAL CONTRAT TTC		3 399,94 €

Récapitulatif

(a) h d'utilisation des équipements non amortis mis à disposition par l'UJM.

(b) si prestation ou prestation/collaboration, **à exclure en cas de collaboration pure** où ce sont les seuls coûts de l'UJM qui doivent être chiffrés afin de déterminer ses apports par rapport aux partenaires : dans ce cas le contrat doit prévoir une copropriété des résultats et des droits sur leur exploitation au moins proportionnels aux apports de l'UJM (si tel n'est pas le cas, la facturation d'une prestation est nécessaire et la rubrique marge peut alors être renseignée >> cas de la prestation/collaboration). La marge peut être réalisée en vue de satisfaire des besoins futurs, mais aussi pour financer des équipements (biens dont le prix unitaire est supérieur à 763 Euros HT) qui devront être amortis, s'ils sont utilisés dans le cadre de l'opération, pour leur nombre d'heures d'utilisation.

<u>XI-Prélèvements</u>	HT
PRELEVEMENT SAIC = 5% du total du contrat	142,13 €
PRELEVEMENT UNIVERSITE = 2% du total du contrat	56,86 €
Total prélevé HT	198,99 €

Attention, en cas de collaboration et d'absence de marge, le prélèvement n'est pas effectué sur les totaux de la fiche de coût. Les 5% et 2% de prélèvement sont effectués sur le montant des apports financiers que nous versent nos partenaires. Cette rubrique ne fonctionne qu'au stade de l'estimation (NE PAS OUBLIER D'ENTRER "E" en début de fiche).



**Récapitulatif de la fiche
TSI**

Retour fiche

Convention :

Récapitulatif de la fiche <u>Retour fiche</u>	% coût	tot H cherc.	Montants	Soit rapporté à l'h "chercheur"
I- Enseignants-chercheurs doctorants	9,7%	9	171,84 €	19,09€
II- Chercheurs CNRS	9,7%	9	171,70 €	19,08 €
III- Enseignants du second degré	1,6%	9	28,39 €	3,15 €
IV- Personnel IATOS Université	5,4%	9	95,22 €	10,58 €
V- Personnels ITA CNRS	4,1%	9	72,88 €	8,10 €
VI- Contractuels sur opérations	2,2%	9	38,60 €	4,29 €
VII- Charges directes de fonctionnement	56,6%	9	1 000,00 €	111,11 €
VIII- Equipements (amortissement)	2,2%	9	39,19 €	4,35 €
IX-Frais généraux UJM et laboratoire	8,5%	9	149,68 €	16,63 €
X- Marge ou autofin. dont investissement		9	1 075,27 €	119,47 €
TOTAL CONTRAT HT	100,0%	9	2 842,76 €	315,86 €
TVA		9	557,18 €	
TOTAL CONTRAT TTC		9	3 399,94 €	



INFORMATIONS ET MODE D'EMPLOI

[Retour fiche](#)

La fiche permet de calculer :

- une estimation des **coûts** d'une opération,
- une estimation des **prix** à facturer ou du montant de **financement** apporté par l'établissement à un projet.

Ces hypothèses (prix ou financement) correspondent à 3 types de contrats :

[Retour fiche](#)

- **les contrats de prestation (lucratifs au plan fiscal)** : opérations nécessitant la couverture des coûts et la réalisation d'une marge.

- **les contrats de collaboration (non lucratifs au plan fiscal)** : l'opération concerne essentiellement la collaboration à un projet. Tel est souvent le cas lorsqu'un cofinancement est apporté par une collectivité publique (ex : Région). Si un cofinancement est également apporté par un privé, il convient de veiller que l'on est bien dans le cadre d'une collaboration. Celle-ci se traduit par un financement apporté par les collectivités publiques et par une **propriété à leur profit des connaissances ou des droits sur les résultats dans un rapport au moins égal à leur participation au financement**.

Exemple en cas de financement 50/50 : si propriété < à 50 % = lucratif - si propriété > à 50 % = non lucratif (cf. ci-dessous).

- **les contrats de "collaboration/prestations" (lucratifs au plan fiscal)** :

Dans cette hypothèse, la **propriété des connaissances ou des droits sur les résultats appartient à la (ou aux) personne publique dans un rapport inférieur à sa (leur) participation au financement**.

De manière générale, seules les zones grisées sont à compléter (le reste du document est protégé).

I- Enseignants chercheurs

[Retour fiche](#)

A renseigner :

- nombre d'heures correspondantes prévues,
- le cas échéant indemnités brutes sur contrat.

Calculs opérés :

rémunération chargée milieu de carrière / 1 600 heures X heures estimées pour l'opération

N.B: la charge représentée par les doctorants a été calculée sur la base du coût salarial horaire d'un Ingénieur d'Études (il est en effet possible de considérer qu'une prestation au moins comparable est fournie).

II- Chercheurs CNRS[Retour fiche](#)A renseigner :

- nombre d'heures correspondantes prévues,
- le cas échéant indemnités brutes sur contrat.

Calculs opérés :

Assimilation aux coûts personnels de rang A et de rang B pour les Directeurs et Chargés de Recherche.

Le coût pris en compte à ce niveau est supplétif : cela signifie qu'il constitue un élément permettant de déterminer le prix de l'opération, mais qu'il ne donne pas lieu à une charge au plan budgétaire (pas de paiement au CNRS).

III- Enseignants second degré[Retour fiche](#)A renseigner :

- nombre d'heures correspondantes prévues,
- le cas échéant indemnités brutes sur contrat.

Calculs opérés :

Assimilé IGE

IV- Personnels IATOS Université[Retour fiche](#)A renseigner :

- nombre d'heures correspondantes prévues,
- le cas échéant indemnités brutes sur contrat.

Calculs opérés :

Rémunération chargée milieu de carrière / 1 600 heures X heures estimées pour l'opération

V- Personnels ITA CNRS[Retour fiche](#)A renseigner :

- nombre d'heures correspondantes prévues,
- le cas échéant indemnités brutes sur contrat.

Calculs opérés :

Coût des catégories A, B et C assimilé à IGE, Technicien et Agent.

Le coût pris en compte à ce niveau est supplétif : cela signifie qu'il constitue un élément permettant de déterminer le prix de l'opération, mais qu'il ne donne pas lieu à une charge au plan budgétaire (pas de paiement au CNRS).

VI- Contractuels recrutés sur opérations[Retour fiche](#)A renseigner :

- brut mensuel hors charges patronales et fond d'assurance chômage (calculées automatiquement),
- nombre d'heures correspondantes prévues.

Calculs opérés :

- salaire mensuel de base non chargé (A)
- (A) X % des charges sur la totalité de la rémunération = charges sur la totalité de la rémunération (B)
- plafond X % des charges s'appliquant dans la limite du plafond = charges sur rémunération plafonnée (C)
- part du salaire supérieure au plafond X % des charges s'appliquant à cette part (D)
- (A+B+C+D) / 1 600 heures = rémunération brute chargée à l'heure

VII- Charges directes de fonctionnement[Retour fiche](#)

A renseigner : entrer le montant estimé des dépenses de fonctionnement uniquement liées en propre à l'opération.

Les dépenses de fonctionnement destinées à plusieurs opérations ou celles concernant globalement le laboratoire doivent être considérées au niveau des charges indirectes de fonctionnement.

VIII- Équipements : coût d'amortissement du matériel utilisé et utilisation des locauxDémarches à effectuer :[Retour fiche](#)

- Estimer la **valeur d'achat** des équipements utilisés (plusieurs lignes sont disponibles à cet effet),
- Reporter le **total en K€** dans les zones grisées correspondantes, selon que le matériel est amorti sur 5 ou 10 ans,
- Reporter le **nombre d'heures** d'utilisation prévu dans la zone grisée correspondante.

Calculs opérés :**Base amortissement sur 10 ans :**

pour un matériel d'1K€, l'amortissement est de 100 € / an soit, si on retient une base de 1 600 heures de fonctionnement 100€/1 600 à l'heure.

Donc valeur initiale en K€ des matériels utilisés X 100€/1 600 = coût amortissement en € du matériel utilisé pour 1 h.

Multiplication par le nombre d'h pour avoir le coût total

Base amortissement sur 5 ans : même raisonnement.

Pour ce qui concerne l'utilisation des locaux :

Saisies : aucune

[Retour fiche](#)Calculs opérés :

$\frac{\text{Valeur totale des immeubles}}{\text{surfaces totales X 1 600 heures X durée d'amortissement}}$ = amortissement des immeubles au m² et à l'heure (A)

(A) X m² X nombre d'heures de l'opération = RESULTAT FINAL
HNEC

Le total des heures en NEC (nombre d'équivalents chercheurs) est déterminé automatiquement pour chaque laboratoire et sert à chiffrer le coût de la mise à disposition des locaux. Il sert également (cf. infra) au calcul des frais indirects du laboratoire et au calcul des frais supportés par le SAIC et l'établissement.

NEC = nombre de chercheurs + nombre d'enseignants chercheurs / 2 + nombre de doctorants / 3
total des heures en NEC du laboratoire (**HNEC**) = NEC X 1 600

Le **nombre d'heures de l'opération** retenu est, soit le nombre d'heures effectuées par les chercheurs et enseignants chercheurs, soit le nombre d'heures effectué par les autres catégories de personnel (c'est le chiffre le plus élevé qui est automatiquement retenu).

IX- Frais généraux

[Retour fiche](#)

Infos sur le total des heures en NEC (cf. supra)

1) Frais indirects laboratoire (budget général).

[Retour fiche](#)

Saisies à effectuer: aucune - calcul automatique.

Calculs opérés:

Ils s'effectuent sur la base d'une estimation des charges indirectes fixée en % pour chaque laboratoire (soit CI cette estimation) de la façon suivante:

$$\frac{\text{CI}}{\text{HNEC}} \times \text{nombre d'heures de l'opération}$$

Le nombre d'heures de l'opération retenu est, soit le nombre d'heures effectuées par les chercheurs et enseignants chercheurs, soit le nombre d'heures effectué par les autres catégories de personnel (c'est le chiffre le plus élevé qui est automatiquement retenu).

2) Frais Établissement et frais SAIC.

[Retour fiche](#)

Saisies à effectuer: aucune - calcul automatique.

Calculs opérés:

> Entretien Logistique Maintenance Etablissement (ELME):

$$\text{nombre de m}^2 \times \text{coût m}^2 = \text{coûts ELME du laboratoire,}$$

$$\frac{\text{coûts ELME du laboratoire}}{\text{HNEC (*)}} \times \text{nombre d'heures de l'opération} = \text{coût ELME de l'opération}$$

(*) total des heures en nombre d'équivalent chercheurs

> Logistique Administrative Etablissement (dépenses d'administration, de gestion et de fonctionnement hors ELME):

[Retour fiche](#)

total des dépenses X 2 % X 1,07526883

2 % est le % des dépenses LAE arrêté par le CA mises à la charge du laboratoire et prélevées sur le montant des contrats. 1,07526883 (*) est un coefficient correcteur pour que le montant prélevé de 2 % le soit sur le total du contrat (inclut la marge).

(*) explications sur le coefficient

> Logistique Administrative SAIC (dépenses d'administration, de gestion et de fonctionnement

total des dépenses X 5 % X 1,07526883

5 % est le % des dépenses LAE arrêté par le CA mises à la charge du laboratoire et prélevées sur le montant des contrats. 1,07526883 (*) est un coefficient correcteur pour que le montant prélevé de 2 % le soit sur le total du contrat (inclut la marge).

(*) explications sur le coefficient

X- Marge[Retour fiche](#)Saisies à effectuer :

Montant HT de la marge escomptée à entrer en zone verte en €.

Investissements éventuels à prévoir dans le cadre de l'autofinancement pour les opérations lucratives : renseigner la zone verte prévue à cet effet.

Le cas échéant, les dépenses d'immobilisation seront faites sur le CR du laboratoire hors-SAIC : le montant correspondant au niveau de la marge ne devra pas être consommé (un engagement est conseillé), afin que la part de résultat correspondante puisse être "réaffectée" au CR du laboratoire hors-SAIC qui aura "avancé" la dépense.

Calculs opérés :**> part SAIC**

montant de marge saisie X 5 % X 1,07526883

> part Établissement

montant de marge saisie X 2 % X 1,07526883

2 % et 5 % correspondent aux montants des prélèvements arrêtés par le CA sur le total du contrat (marge incluse). 1,07526883 (*) est un coefficient correcteur pour que le montant prélevé le soit sur la totalité du contrat (marge + dépenses de fonctionnement).

XI- Prélèvements[Retour fiche](#)**> lucratif**

7% du montant du contrat (total des coûts + marge) soit 5 % pour le SAIC et 2 % pour l'établissement.

coefficient correcteur: lié au fait que les 7 % sont calculés d'une part sur les coûts et d'autre part sur la marge.

Pour que le total corresponde à 7 % du montant du contrat, il faut appliquer un coefficient correcteur comme suit :

Soit :

M= montant avant prélèvement

x = coefficient correcteur (montant recherché)

T= total du contrat

On a :

T= M. + x M

x M. = T X 0,07

D'où :

M=T - 0,07T = 0,93 T

x= 0,07/0,93 = 0,7526893

Le coefficient correcteur est donc de 1 + 0,7526893 = 1,7526893

> non lucratif

Dans ce cas, le prélèvement n'est pas effectué sur les totaux de la fiche de coût. Les 5 % et 2 % de prélèvement sont effectués sur le montant des apports financiers que nous versent nos partenaires.

ANNEXE 2 : EXEMPLE DE FICHE D'ÉVALUATION DU COUT D'UN CONTRAT – UNIVERSITÉ DE STRASBOURG 1

UFR DE SCIENCES PHYSIQUES

ÉVALUATION D'UN CONTRAT DE RECHERCHE

* les cellules jaunes sont des cases de saisies
* les cellules blanches sont renseignées à partir
des renseignements saisis lors de l'évaluation du contrat

Intitulé :
Laboratoire :
Responsable :

Lucrativité	L
(Lucratif, tapez "L")	
(Non lucratif "N")	

Spécificités du contrat

Durée du contrat (en mois)

24

Nombre d'heures enseignants-chercheurs

50

Coût horaire : 21,08

Nombre d'heures chercheurs EPST

Coût horaire : 21,08

Nombre d'heures Professeur

10

Coût horaire : 32,73

Nombre d'heures Directeur de recherche

Coût horaire : 32,73

Heures d'encadrement (enseignant - chercheur)

30

Coût horaire : 21,08

Heures d'encadrement (chercheur)

Coût horaire : 21,08

Heures d'encadrement (Professeur)

Coût horaire : 32,73

Heures d'encadrement (Directeur)

Coût horaire : 32,73

Nombres d'heures Doctorant (1an = 1600 heures)

500

Salaire brut annuel : 23 629,60 €

Coût annuel

34 544,95 €

Nombre d'heures Post-doc (1an = 1600 heures)

Salaire brut annuel : 28 355,52 €

41 206,97 €

Évaluation des coûts

Enseignants - Chercheurs titulaires

2 013,70 €

Chercheurs EPST

0,00 €

Chercheurs contractuels

10 795,30 €

Dépense de fonctionnement spécifique

1 500,00 €

← à remplir

Investissement spécifique

5 200,00 €

← à remplir

Frais de siège

4,452 €/H

2 626,92 €

Frais d'environnement - UFR

12,815 €/H

7 560,71 €

Fonctionnement de la recherche

3,566 €/H

2 103,65 €

Frais de structure du SAIC

7,75%

2 464,24 €

TOTAL EVALUATION DU CONTRAT

34 264,52 €

ANNEXE 3 : DÉTERMINATION DU NOMBRE D'ÉQUIVALENT CHERCHEUR (NEC) ET DU PERSONNEL ÉQUIVALENT CHERCHEUR (PEC) ET MISE EN ŒUVRE

Méthode de calcul de coût complet de l'université de Strasbourg 1 : Exemple en matière de frais de siège.

Méthodologie :

L'université recense dans un premier temps les effectifs de l'ensemble des personnels susceptibles d'assurer une fonction de recherche. Pour chaque catégorie, un pourcentage de temps consacré à l'activité de recherche est défini.

Le tableau ci-dessous recense les effectifs totaux de l'établissement et la part du temps pouvant potentiellement être :

- exclusivement dédiée à la recherche (PEC),
- ou générée par des activités de recherches (NEC).

Intitulé	Nombre	soit PEC	soit NEC
Professeurs	276	276	138,0
PU PH	148	148	74,0
Astronomes & phys.	15	15	10,0
Astronome et phys. Adjoints	9	9	6,0
Maître de conférence	445	445	222,5
MCU-PH	111	111	55,5
ATER	19	19	9,5
Assistants	16	16	0,0
PAST	31	16	0,0
Chercheurs	690,5	690,5	690,5
PRAG	51	51	0,0
PRCE	38	38	0,0
Doctorants	1191	397	377,0
Moniteurs + AMN	141	47	0,0
TOTAL	3181,5	2.278	1.583

La lecture du tableau peut s'illustrer de la façon suivante. L'université dispose d'un effectif de 445 maîtres de conférence qui statutairement peuvent se consacrer à hauteur de 50 % de leur temps à la recherche. Le NEC retenu à ce titre sera de 222,5 (soit $445/2$) tandis que le PEC s'élèvera à 445. Pour une activité que l'université considérera comme directement liée à la recherche c'est donc le NEC qui sera retenu. Les dépenses pèseront donc d'un poids plus important puisque le dénominateur (1 583) sera moins élevé que s'il s'agissait du PEC (2 278).

Pour une activité que l'université considérera comme non directement liée à la recherche c'est donc le PEC qui sera retenu. Les dépenses pèseront donc d'un poids moins important puisque le dénominateur (2 278) sera plus élevé que s'il s'agissait du NEC (1 583).

Pour illustrer ce raisonnement deux activités considérées comme faisant partie des frais de siège de l'université sont présentées.

Il s'agit des dépenses engagées en matière de réseau informatique que l'université ne considère pas comme directement rattachées à la recherche. Le PEC sera donc utilisé pour calculer le coût à retenir au titre des dépenses du réseau informatique dans les frais de siège.

Ce coût s'élèvera à **0,24 euros**.

Réseau informatique		PEC	Coût horaire (1 600 heures)
<i>Surface : 382,35 m²</i>	Montant dépenses		
<i>Viabilisation</i>	4 245,59 €	1,86	0,001 €
<i>Maintenance</i>	3 059,15 €	1,34	0,001 €
<i>Restructurations</i>	3 596,34 €	1,58	0,001 €
<i>Personnels IATOS Etat</i>	271 450,08 €	119,16	0,074 €
<i>Personnels IATOS Contractuel</i>	68 320,02 €	29,99	0,019 €
<i>Fonctionnement</i>	120 418,87 €	52,86	0,033 €
<i>Investissement</i>	396 367,44 €	174,00	0,109 €
TOTAL	867 457,50 €	380,80 €	0,24 €

Il s'agit d'autre part des dépenses engagées par le service commun de documentation (SCD). L'université de Strasbourg 1 a évalué que 85 % de ces dépenses sont consacrées à la recherche. Le NEC sera donc utilisé pour calculer le coût à retenir au titre des dépenses du service commun de documentation dans les frais de siège.

Ce coût s'élèvera à **1,30 euros**.

Part recherche du SCD = 85%		NEC	Coût horaire (1 600 heures)
<i>Surface : 8 366,55 m²</i>	Montant dépenses		
<i>Infrastructure</i>	92 901,65 €	58,69	0,04 €
<i>Maintenance</i>	66 940,13 €	42,29	0,03 €
<i>Restructurations</i>	192 487,65 €	121,60	0,08 €
<i>Personnels IATOS Etat</i>	1 342 864,78 €	848,30	0,53 €
<i>Personnels IATOS Contractuel</i>	66 530,27 €	42,03	0,03 €
<i>Fonctionnement</i>	1 532 879,47 €	968,34	0,61 €
TOTAL	3 294 603,95 €	3 664,24 €	1,30 €

En cumulant l'ensemble des postes de dépenses composant les frais de siège, l'université a ainsi pu déterminer le coût horaire total à retenir.

Le coût horaire s'élève à **2,55 euros** pour les dépenses concernant l'administration générale (dépenses retenues sur la base du PEC). Ainsi dans cet ensemble figurent les dépenses relatives au fonctionnement du réseau informatique.

Frais de siège Administration Générale ULP			
	Coûts Globaux	PEC ULP 2 278	Coût horaire /1600h
Personnels Etat IATOS	4 304 885,10	1 889,77	1,18 €
Personnels contractuel IATOS	780 343,62	412,93	0,26 €
Fonctionnement	2 970 584,42	1 304,03	0,82 €
Infrastructure siège	51 355,71	22,54	0,01 €
Maintenance siège	37 004,27	16,24	0,01 €
Restructurations pluri-annuelles.	106 406,51	46,71	0,03 €
Réseau informatique	867 457,50	380,80	0,24 €
TOTAL	9 118 037,13	4 073,03	2,55 €

Le coût horaire s'élève à **1,89 euros** pour les dépenses concernant l'administration « recherche » (dépenses retenues sur la base du NEC). Cet ensemble concerne les dépenses contribuant exclusivement au bon déroulement de l'activité. Ainsi parmi cet ensemble figure les dépenses relatives au fonctionnement du service commun de documentation.

Frais de siège Administration Recherche ULP			
	Coûts Globaux	NEC 1 583	Coût horaire /1600h
Infrastructure	4 481,15	2,83	0,00 €
Maintenance - entretien	1 577,14	1,00	0,00 €
Restructuration	4 535,10	2,86	0,00 €
Personnels IATOS Etat	868 214,48	548,46	0,34 €
Personnels IATOS Contractuels	260 633,36	164,65	0,10 €
Fonctionnement services centraux recherche	343 479,95	216,98	0,14 €
Service commun de documentation	3 294 603,95	2 081,24	1,30 €
TOTAL	4 777 525,14	3 018,02	1,89 €

ANNEXE 4 : CALCUL DES COÛTS D'ENVIRONNEMENT**Méthode de calcul de coût complet de l'université de Strasbourg 1 : frais de l'UFR Sciences Physiques.**

Remarque générale : les données sont extraites de l'exécution financière de l'exercice N-1 (compte financier de l'exercice 2001 dans ces exemples).

1 - Suivant le même raisonnement que décrit précédemment, l'université a déterminé les deux clés de répartition (NEC et PEC) de ses charges indirectes en fonction des effectifs spécifiques à l'UFR de Sciences Physiques. Ces données sont extraites du bilan social de l'établissement et d'une enquête interne.

PERSONNELS			
<i>Activité de Sciences Physiques</i>			
Intitulé	Nombre	PEC Physique	NEC Physique
Nombre de Professeurs	35	35	18
Nombre d'astronomes & phys.	0	0	0
Nombre de MDC	53	53	27
Nombre d'ATER			0
Nombre de PAST			
Nombre de chercheurs	130	130	130
Nombre de PRAG	2	2	0
Nombre de PRCE	1	1	
Maître assistant - assistant	1	1	0
Nombre de doctorants	182	61	61
Nombre de moniteurs + AMN	18	6	0
TOTAL	422	289	235

2 – Le personnel administratif de l'UFR de même que le personnel des EPST a été recensé. Les rémunérations correspondantes sont calculées puis rapportées aux clés de répartition (NEC et PEC) pour obtenir le coût de l'heure chercheur : **10,14 euros**.

PHYSIQUE						PEC	NEC	Coût
						Physique	Physique	h. chercheur
	Nb	Adm. Grate	Nb	Recherche	Rémunération	289	235	1600
Frais de personnel IATOS								
Catégorie A fonctionnaires	4	152 072,52 €	8	304 145,04 €	38 018,13 €	526,81	1 296,07	1,14
Catégorie B fonctionnaires	7	209 333,88 €	10	299 048,40 €	29 904,84 €	725,18	1 274,35	1,25
Catégorie C fonctionnaires	13,6	312 049,42 €	7,5	172 086,08 €	22 944,81 €	1 081,00	733,32	1,13
Catégorie A contract.		0,00 €		0,00 €	34 160,01 €			
Catégorie B contract.		0,00 €		0,00 €	26 864,87 €			
Catégorie C contract.		0,00 €	1	20 606,69 €	20 606,69 €		87,81	0,05
EPST			90,4	2 464 665,60 €	27 264,00 €		10 502,84	6,56
TOTAL	24,6	673 455,82 €	116,9	3 260 551,81 €				10,14

3 – Le coût d'infrastructure de l'UFR est déterminé par référence à ses dépenses de viabilisation. Le coût horaire s'élève à : **1,08 euros**.

INFRASTRUCTURE PHYSIQUE						
	M2 SHON	P.U. €	Coût Infrastructure	PEC Physique 289	NEC Physique 235	Coût/ h.chercheur 1600
Surface totale du bâtiment	19048					
dont surface recherche	7278	30,73	223 652,94		953,07	0,60
dont surface administ. et ens.	11770	19,1	224 807,00	778,78		0,48
						1,08

4 – Le coût de maintenance -entretien de l'UFR est déterminé par référence à ses dépenses de nettoyage, entretien,... Le coût horaire s'élève à : **0,36 euros**.

MAINTENANCE - ENTRETIEN						
	M2 SHON	P.U. €	Coût Infrastructure	PEC Physique 289	NEC Physique 235	Coût/ h.chercheur 1600
Surface totale du bâtiment	19048					
dont surface recherche	7278	8	58 224,00		248,11	0,16
dont surface administ. et ens.	11770	8	94 160,00	326,19		0,20
						0,36

5 – Le coût de maintenance -entretien de l'UFR est déterminé par référence aux dépenses de construction et de gros entretien des bâtiments. Le coût horaire s'élève à : **1,03 euros**.

RESTRUCTURATION						
	M2 SHON	P.U. €	Coût Infrastructure	PEC Physique 289	NEC Physique 235	Coût/ h.chercheur 1600
Surface totale du bâtiment	19048	23,01	438 294,48			
dont surface recherche	7278	23,01	167 466,78		713,64	0,45
dont surface administ. et ens.	11770	23,01	270 827,70	938,20		0,59
						1,03

6 – Le coût de fonctionnement de l'UFR est déterminé par référence à ses dépenses d'administration générale. Le coût horaire s'élève à : **0,20 euros**.

FRAIS COMPOSANTE PHYSIQUES			
	Montants	PEC Physique 289	Coût/h.chercheur 1600
Fonctionnement ADM			
Administration. UFR	91 869,30	318,25	0,20
sous-total	91 869,30	318,25	0,20

Le cumul de ces dépenses permet donc d'obtenir le coût d'environnement à charger au titre de l'UFR Physique. Ce coût sera multiplié par le nombre d'heures chercheur consacré à l'opération spécifique. Le coût d'environnement s'élève donc à : **12,81 euros**.

RECAPITULATIF COUT RECHERCHE PHYSIQUE	
	Coût/h. chercheur 1600
Intitulé coût	
Coût personnel	10,14
Infrastructure	1,08
Maintenance - Entretien	0,36
Restructuration	1,03
Frais composante	0,20
TOTAL	12,81

La fiche de calcul qui figure en annexe 2 illustre l'application de ce mode de calcul. Notamment le coût horaire les frais de l'UFR (12,81 euros) figure sur la ligne « frais d'environnement – UFR ».

ANNEXE 5

Suivi comptable d'un contrat à l'achèvement **119**

ANNEXE 6

Enregistrement en comptabilité de la part de TVA lors d'un achat direct **123**

ANNEXE 7

Enregistrement en comptabilité de la part de TVA en cas de charges communes **125**

ANNEXE 8

Évolutions réglementaires des applications informatiques **128**

ANNEXE 5 : SUIVI COMPTABLE D'UN CONTRAT A L'ACHÈVEMENT

Soit une prestation vendue à une entreprise à un prix de 160, dont le coût est de 145 pour un contrat qui s'achève en N+2 :

« Les charges de l'exercice N s'élèvent à 80, celles de l'exercice N+1 à 65. Les avances versées par le client s'élèvent à 30 au cours de l'exercice N et à 100 au cours de l'exercice N+1. »

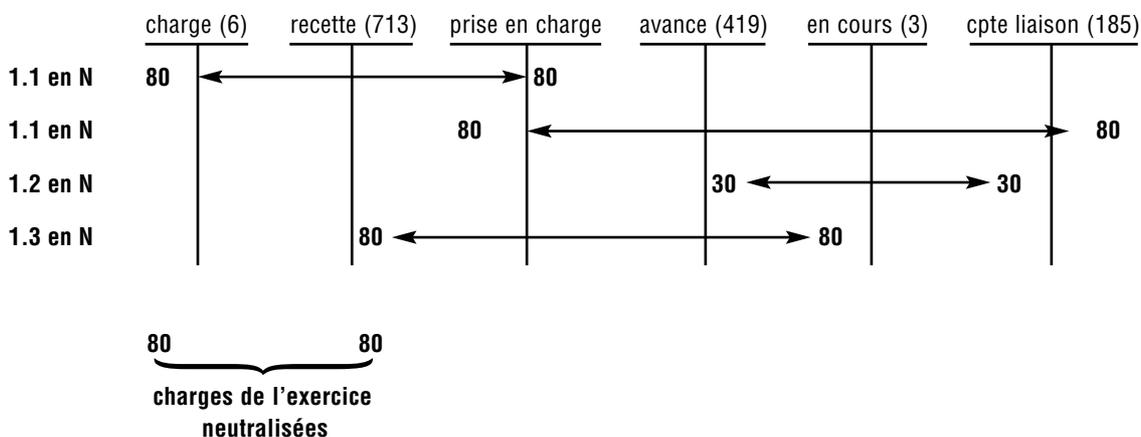
1 – Opérations à constater durant l'exercice N :

En N

1.1 - Réalisation de dépenses :				
Compte 6	Charges - Mandat		80	
Compte 4		Prise en charge mandats		80
Compte 4	Prise en charge mandats		80	
Compte 185		Paiement des mandats		80
1.2 – Encaissement d'une avance :				
Compte 185	Avance (encaissement par l'établissement hors SAIC)		30	
Compte 419		Constatation avance		30

Au 31/12/N

1.3 – Neutralisation des charges de N :				
Compte 3	En-cours de production		80	
Compte 713		Titre de recette – variation de stock		80



2 – Opérations à constater durant l'exercice N+1 :**Au début de N+1**

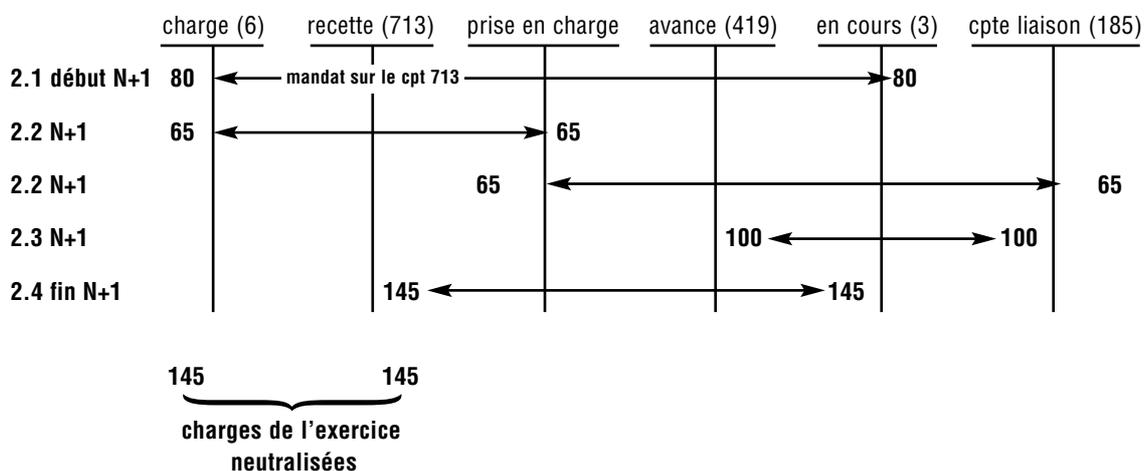
2.1 – Contre passation de l'écriture de stock du 31/12/N :				
Compte 713	Mandat - Variation de stock		80	
Compte 3		En-cours de production		80

En N+1

2.2 - Réalisation de dépenses :				
Compte 6	Charges - Mandat		65	
Compte 4		Prise en charge mandats		65
Compte 4	Prise en charge mandats		65	
Compte 185		Paieement des mandats		65
2.3 – Encaissement d'une avance :				
Compte 185	Avance (encaissement par l'établissement hors SAIC)		100	
Compte 419		Constatation avance		100

Au 31/12/N+1

2.4 – Neutralisation des charges de N et N+1 :				
Compte 3	En-cours de production		145	
Compte 713		Titre de recette – variation de stock (charges N + N+1)		145



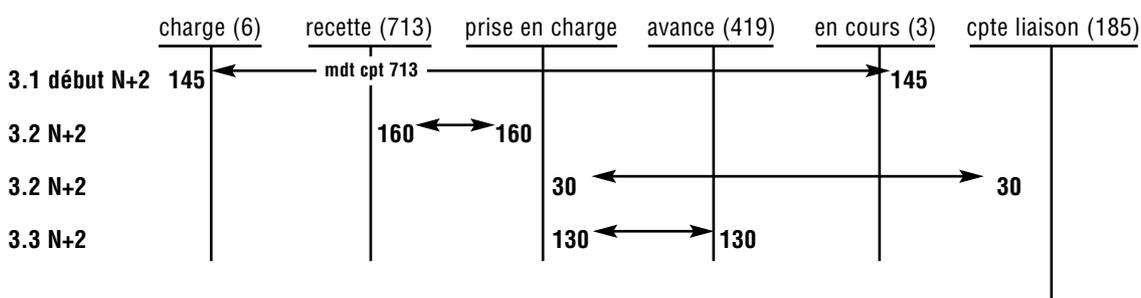
3 – Opérations à constater durant l'exercice N+2:

Au début de N+2

8 – Contre passation de l'écriture de stock du 31/12/N+1 :				
Compte 713	Mandat - Variation de stock		145	
Compte 3		En-cours de production		145

En N+2

9 – Émission du titre de recette : la prestation est réalisée				
Compte 7		Titre de recette – compte de prestation		160
Compte 4	Prise en charge titre de recette		160	
10 – Paiement du solde par le client :				
Compte 185	Paiement de la prestation par le client		30	
Compte 4		imputation au titre de recette		30



1 – Opérations à constater durant l'exercice N :

- En N :** Constat des dépenses effectuées (montant = 80) sur les comptes de charges de fonctionnement (6).
Suivi des paiements effectués par le client suivant la technique des avances (419) via le compte de liaison (185) avec la comptabilité de l'établissement principal.
- Au 31/12/N :** Constat par un titre de recette (713) de la valeur de l'en-cours de production (3) réalisé durant l'exercice N. Le montant (montant = 80) de l'en-cours est égal au montant des charges de fonctionnement constatées et permet ainsi de neutraliser les opérations constatées sur ce contrat au titre de l'impôt sur les sociétés.

2 – Opérations à constater durant l'exercice N+1 :

- Au début
De N+1 :** La variation de stock et l'en-cours de production enregistrés au 31/12/N (comptes 713 et 3 pour un montant de 80) sont soldés.
- En N + 1 :** Constat des dépenses effectuées (montant = 65) sur les comptes de charges de fonctionnement (6).
Suivi des paiements effectués par le client (montant = 100) suivant la technique des avances (419) via le compte de liaison (185) avec la comptabilité de l'établissement principal.
- Au 31/12/N+1 :** Constat par un titre de recette (713) de la valeur de l'en-cours de production (3) réalisé durant les exercices N et N+1. Le montant (montant = 145) de l'en-cours est égal au montant des charges de fonctionnement constatées et permet ainsi de neutraliser les opérations constatées sur ce contrat au titre de l'impôt sur les sociétés.

3 – Opérations à constater durant l'exercice N+2:

- Au début
De N+2 :** La variation de stock et l'en-cours de production enregistrés au 31/12/N+1 (comptes 713 et 3 pour un montant de 145) sont soldés.
- En N + 2 :** La prestation est achevée et livrée au client, émission d'un titre de recette (7) de la valeur de la prestation réalisée (montant = 160) et suivi des paiements via le compte de liaison (185) avec la comptabilité de l'établissement principal. Rapprochement entre le titre de recettes émis et les avances encaissées.

ANNEXE 6 : ENREGISTREMENT EN COMPTABILITE DE LA PART DE TVA LORS D'UN ACHAT DIRECT

Schémas d'écritures extraits du guide pour l'expérimentation des SAIC, rédigé par le ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie.

1. Achat direct pour la partie SAIC - Opération soumise à TVA

Les opérations regroupées dans le SAIC sont pour certaines soumises à la TVA, pour d'autres non soumises à la TVA. Il est donc nécessaire de procéder à une imputation des dépenses à chaque opération. Dans cette hypothèse, le SAIC acquiert un bien d'une valeur de 50 HT au titre d'une opération soumise à la TVA donnant donc droit à déduction de la TVA payée. Cette dépense concourt à la réalisation d'une opération taxée dont le prix de vente s'élève à 100 HT.

Cette opération est comptabilisée de la façon suivante pour les dépenses, en distinguant le montant HT et la TVA. Dans les exemples suivants, le taux de TVA correspond au taux normal de 19,60 %.

1^{re} étape : Dans la comptabilité du budget annexe			
Prise en compte de la dépense	Débit 6 : pour le HT		50
	Débit 4 : pour la TVA		9,8
		Crédit 4 pour le total	59,8
2^e étape : Lors du paiement			
dans la comptabilité de la partie non SAIC	Débit 185		59,8
		Crédit 5	59,8
dans la comptabilité du SAIC	Débit 4		59,8
		Crédit 185	59,8

L'opération réalisée entre dans le champ d'application et doit donc être taxée. La TVA doit être collectée lors de la réalisation de la vente dont le montant s'élève à 100 HT. Pour les recettes, les écritures à enregistrer sont les suivantes :

1^{re} étape : Dans la comptabilité du budget annexe			
Constatation de la recette	Débit 4 pour le total		119,60
		Crédit 7 : pour le HT	100,00
		Crédit 4457 : pour la TVA	19,60
2^e étape : Lors du paiement			
dans la comptabilité de la partie non SAIC	Débit 5		119,60
		Crédit 185	119,60
dans la comptabilité du SAIC	Débit 185		119,60
		Crédit 4	119,60

2. Achat direct pour la partie SAIC - Opération non soumise à TVA

Pour cette opération, il n'y a pas de TVA collectée sur le produit attendu. Par conséquent, l'établissement ne peut exercer un droit à déduction. Les charges doivent donc être comptabilisées pour le montant TTC.

1re étape : Dans la comptabilité du budget annexe			
Prise en compte de la dépense	Débit 6 : pour le TTC	Crédit 4	59,80 59,80
2e étape : Lors du paiement			
dans la comptabilité de la partie non SAIC	Débit 185	Crédit 5	59,80 59,80
dans la comptabilité du SAIC	Débit 4	Crédit 185	59,80 59,80

L'opération réalisée n'entre pas dans le champ d'application et ne doit donc pas être taxée. La TVA ne peut pas être collectée lors de la réalisation de la vente dont le montant s'élève à 100.

1re étape : Dans la comptabilité du budget annexe			
Constatation de la recette	Débit 4 pour le total	Crédit 7	100,00 100,00
2e étape : Lors du paiement			
dans la comptabilité de la partie non SAIC	Débit 5	Crédit 185	100,00 100,00
dans la comptabilité du SAIC	Débit 185	Crédit 4	100,00 100,00

3. Achat direct pour la partie non SAIC : budget général

L'hypothèse retenue pour le schéma d'écritures est celle de l'achat d'un bien d'une valeur H.T. de 100 (le taux de TVA est dans cet exemple de 19,60 %) et d'une vente pour une valeur TTC de 200.

L'ensemble des activités de la partie non SAIC étant considéré dans cet exemple comme non soumis à la TVA, les opérations doivent être enregistrées pour leur montant TTC, sans que soit possible l'exercice d'un droit à déduction.

Constat de la dépense	Débit 6	Crédit 4	119,60 119,60
Constat de la recette	Débit 4	Crédit 7	200 200

ANNEXE 7 : ENREGISTREMENT EN COMPTABILITE DE LA PART DE TVA EN CAS DE CHARGES COMMUNES

Schémas d'écritures extraits du guide pour l'expérimentation des SAIC, rédigé par le ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie.

1. Répartition dès la réception de la facture

Dans ce schéma, l'établissement a développé un système lui permettant de répartir dès réception de la facture directement sur le budget annexe la part qui lui revient (existence de compteur, clef de répartition).

Il s'agit de comptabiliser une facture de 100HT dont 20 % sont imputables au SAIC. Deux hypothèses doivent être distinguées. Dans les exemples suivants, le taux de TVA correspond au taux normal de 19,60 %.

1.1 Cas d'une opération soumise à la TVA donnant donc droit à déduction de la TVA payée

Dans un premier temps, la facture est enregistrée pour son montant TTC dans la comptabilité de la partie non SAIC de l'établissement, mais seulement pour le pourcentage restant à la charge du budget général.

Dans un second temps, l'opération est comptabilisée dans le SAIC en distinguant le montant HT et la TVA.

1^{re} étape : Enregistrement de la charge			
dans la comptabilité de la partie non SAIC	Débit 6 (pour le TTC de la partie non SAIC)	95,68	
	Débit 185	23,92	
		Crédit 4	119,60
dans la comptabilité du SAIC	Débit 6 (part HT du SAIC)	20,00	
	Débit 4456 (part TVA)	3,92	
		Crédit 185	23,92
2^e étape : Paiement de la dépense			
dans la comptabilité de la partie non SAIC	Débit 4	119,60	
		Crédit 5	119,60

1.2 Cas d'une opération non soumise à la TVA ne donnant donc pas lieu à déduction

Dans un premier temps, la facture est enregistrée pour son montant TTC dans la comptabilité de la partie non SAIC de l'établissement, mais seulement pour le pourcentage restant à la charge du budget général.

Dans un second temps, l'opération est comptabilisée dans le SAIC pour le montant TTC.

1^{re} étape : Enregistrement de la charge			
dans la comptabilité de la partie non SAIC	Débit 6 (pour le TTC de la partie non SAIC)	95,68	
	Débit 185	23,92	
			Crédit 4 119,60
dans la comptabilité du SAIC	Débit 6 (part TTC du SAIC)	23,92	
			Crédit 185 23,92
2^e étape : Paiement de la dépense			
dans la comptabilité de la partie non SAIC	Débit 4	119,60	
			Crédit 5 119,60

2. Re facturation par l'établissement au budget annexe après prise en charge de la facture par l'établissement (budget général)

Dans ce schéma, l'établissement ne peut, ou ne souhaite pas, répartir dès réception de la facture la part qui concerne le budget annexe.

Il s'agit de comptabiliser une facture de 100HT dont 20 % sont imputables au SAIC. Deux hypothèses doivent être distinguées.

2.1 Cas d'une opération soumise à la TVA donnant donc droit à déduction de la TVA payée

Dans un premier temps, dans la partie non SAIC de l'établissement, la facture est comptabilisée en charge pour son montant total TTC.

Dans un second temps, la part revenant au SAIC lui est « refacturée » pour le montant TTC. Cette « refacturation » est comptabilisée dans le SAIC en distinguant le montant HT et la TVA.

1^{re} étape : Enregistrement de la charge			
dans la comptabilité de la partie non SAIC	Débit 6 (pour le TTC de la facture)	Crédit 4	119,60 119,60
2^e étape : Paiement de la dépense			
dans la comptabilité de la partie non SAIC	Débit 4	Crédit 5	119,60 119,60
3^e étape : Re facturation de la dépense au budget annexe			
dans la comptabilité de la partie non SAIC	Débit 185 (part TTC du SAIC)	Crédit 6	23,92 23,92
dans la comptabilité du SAIC	Débit 6 (part HT de la dépense) Débit 4456 (part TVA de la dépense)	Crédit 185	20,00 3,92 23,92

2.2 Cas d'une opération non soumise à la TVA ne donnant donc pas lieu à déduction

Dans un premier temps, dans la partie non SAIC de l'établissement, la facture est comptabilisée en charge pour son montant total TTC.

Dans un second temps, la part revenant au SAIC lui est « refacturée » pour le montant TTC. Cette « refacturation » est comptabilisée dans le SAIC pour le montant TTC.

1^{re} étape : Enregistrement de la charge			
dans la comptabilité de la partie non SAIC	Débit 6 (pour le TTC de la facture)	Crédit 4	119,60 119,60
2^e étape : Paiement de la dépense			
dans la comptabilité de la partie non SAIC	Débit 4	Crédit 5	119,60 119,60
3^e étape : Re facturation de la dépense au budget annexe			
dans la comptabilité de la partie non SAIC	Débit 185 (part TTC du SAIC)	Crédit 6	23,92 23,92
dans la comptabilité du SAIC	Débit 6 (TTC de la dépense)	Crédit 185	23,92 23,92

ANNEXE 8 : EVOLUTIONS REGLEMENTAIRES DES APPLICATIONS INFORMATIQUES

1. LA STRUCTURE BUDGETAIRE

« Le SAIC est doté d'un budget annexe au budget de l'établissement... » (article 2).

- Le plan de compte budgétaire est identique à celui de l'établissement de rattachement.

« Le budget annexe est complété par un budget de gestion qui présente les recettes et les dépenses du service par destination, selon une nomenclature propre à ce service, adoptée par le conseil d'administration de l'établissement. » (article 51).

- Un plan de destination doit donc pouvoir être ouvert spécifiquement pour l'unité budgétaire SAIC.
- Il faut en conséquence permettre de rattacher certaines destinations à certaines unités budgétaires.

Rappel : une instruction de la Direction générale de la comptabilité publique est en cours de préparation.

2. LE CARACTERE EVALUATIF DES CREDITS

« Les crédits inscrits au sein du budget annexe ont un caractère évaluatif. » (article 50).

2.1 Les incidences réglementaires

- Les règles de contrôle des crédits doivent être désactivées :
 - par chapitre ;
 - par masse ;
 - global (sauf équilibre global cf. infra).
- L'ordonnateur peut, s'il le souhaite, effectuer tout virement de crédit à l'intérieur du budget du SAIC quel que soit le compte budgétaire concerné. Ce virement doit être équilibré. Si le virement génère un mouvement positif ou négatif, il faut une décision budgétaire modificative (cf. infra).
- Le virement s'effectue en compte budgétaire de dépenses et ne peut excéder le montant des crédits disponibles.
- Les virements de crédits entre l'unité budgétaire SAIC et le reste de l'établissement sont interdits.
- Dans le budget de gestion, le mouvement peut affecter toutes les destinations.
- La règle d'égalité entre budget par nature et budget de gestion doit être maintenue.

3. L'EQUILIBRE BUDGETAIRE

« Les modifications apportées au budget annexe initial du service, en cours d'exercice, sont décidées par le conseil d'administration de l'établissement lorsqu'elles affectent l'équilibre du budget annexe. » (article 56).

Rappel : une instruction de la Direction générale de la comptabilité publique est en cours de préparation.

3.1 Equilibre en fin de 2^e section

- L'équilibre s'évalue en fin de deuxième section et est constitué par la variation prévisionnelle du fonds de roulement propre au budget annexe.
- Deux cas de mouvement budgétaire nécessitent une décision budgétaire modificative :
 - soit le mouvement entraîne une diminution des recettes,
 - soit le mouvement nécessite un prélèvement sur le fonds de roulement. Le calcul du prélèvement sur fonds de roulement doit tenir compte des charges particulières comme les provisions, les dotations aux amortissements.

3.2 Les mouvements budgétaires sans conséquence sur l'équilibre général

Quel que soit le mode de calcul de l'équilibre, l'ordonnateur peut effectuer de sa propre initiative et sans autorisation préalable tout mouvement (augmentation ou diminution) sans influence sur l'équilibre global. Une transaction doit donc être ajoutée dans l'application afin de permettre ces mouvements sans procédure d'autorisation comme pour une décision budgétaire modificative. Il faut en revanche intégrer des états et éditions retraçant ces mouvements et permettant de suivre l'évolution des crédits ouverts.

3.3 L'intégration du schéma d'équilibre dans l'application

Quel que soit le cas, l'application doit produire des documents intégrant le schéma d'équilibre et de calcul d'équilibre correct.

4. L'EXECUTION BUDGETAIRE

« Le conseil d'administration de l'établissement vote le budget annexe du service complété par le budget de gestion. » (article 54).

Le budget du SAIC suit la même procédure d'adoption que le budget de l'établissement.

Le budget du SAIC ne peut être mis en exécution que si le budget de l'établissement a été adopté. Le budget de l'établissement ne peut être mis en exécution que si le budget du SAIC a été adopté (article 3 du Décret 94-39 du 14 janvier 1994).

Si ce dernier n'est pas adopté au 1^{er} janvier de l'exercice, les règles du budget provisoire s'appliquent également au budget du SAIC (article 29 du Décret 94-39 du 14 janvier 1994).

5. LES AUTRES DEMANDES

5.1 Les comptes de classe 6 et 7 doivent pouvoir fonctionner en dépenses comme en recettes

Par exemple, le suivi des en-cours nécessite, en reprise d'exercice N+1, un mandat sur le compte 713 pour annuler le titre de recette de l'exercice précédent.

5.2 « Il est établi une présentation agrégée du budget annexe du service d'activités industrielles et commerciales et du budget de l'établissement. » (article 54)

L'agrégation des deux comptabilités s'effectue selon des règles à intégrer dans l'application notamment pour les prestations internes (ces règles ne sont pas connues pour l'instant, cf. instruction de la Direction générale de la comptabilité publique en préparation).

5.3 L'établissement doit établir une liasse fiscale

Des progiciels en vente dans le commerce sont en mesure de collecter les informations de nature à remplir une liasse fiscale. Une étude est à mener sur ce point.

ANNEXE 9

FICHE DLF : Analyse de la lucrativité des activités de recherche réalisées par les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPCSCP) et des établissements publics scientifiques et technologiques (EPST) **133**

ANNEXE 10

FICHE DLF : Analyse de la lucrativité des activités annexes des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPCSCP) et des établissements publics scientifiques et technologiques (EPST) **135**

ANNEXE 11

Tableau Recherche (Source DLF) **137**

ANNEXE 12

Tableau Prestations de services (Source DLF) **138**

ANNEXE 13

Schéma de raisonnement pour apprécier la lucrativité d'une activité de recherche (Synthèse) **139**

ANNEXE 14

Interprétation fiscale des clauses contractuelles **140**

ANNEXE 15

Tableau illustrant l'absence de lien automatique entre les impôts directs et la TVA **142**

ANNEXE 16

Lexique TVA **144**

ANNEXE 9**FICHE DLF: Analyse de la lucrativité des activités de recherche réalisées par les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPCSCP) et des établissements publics scientifiques et technologiques (EPST)**

La présente fiche a pour objet de présenter des critères d'appréciation de la lucrativité des activités de recherche réalisées par les universités ainsi que les autres établissements publics à caractère scientifique, culturel, professionnel ou technologique que ces activités soient réalisées ou non au sein des SAIC instaurés par la loi sur l'innovation et la recherche.

I. Activités financées ou co-financées par des fonds publics**Activités de recherche**

D'une façon générale, les activités de recherche financées par des fonds versés par les collectivités publiques¹ (État, collectivités locales, Union Européenne,...) et réalisées à l'initiative ou sous l'impulsion de ces dernières sont des activités non lucratives dès lors qu'elles ont pour objet un approfondissement des connaissances scientifiques destiné à bénéficier à l'ensemble de la Collectivité notamment par le biais de publications scientifiques ou techniques. Tel est le cas des recherches effectuées dans le cadre de conventions avec des personnes publiques ne prévoyant pas d'obligation de résultat. Le fait que des entreprises puissent participer à un appel d'offre de nature scientifique n'est pas, dans cette hypothèse, de nature à modifier cette analyse.

Le fait que des entreprises participent à un programme de recherche auquel participent également des établissements publics d'enseignement et de recherche ne fait pas de l'activité de ces derniers une activité lucrative, dès lors que les résultats du programme de recherche n'ont pas vocation à être appréhendés exclusivement par l'entreprise participant au programme et que les établissements publics n'interviennent pas comme des prestataires de services de fait pour le compte de l'entreprise. A titre d'exemple, dans le cas d'un programme de recherche européen, le fait que le chef de file soit une entreprise ne remet pas en cause la non-lucrativité de l'activité dès lors que les établissements publics participant au programme bénéficient de la propriété des connaissances résultant du programme au moins à hauteur de leur participation à ce dernier.

Enfin, dans les situations où le programme de recherche est co-financé par une entreprise, l'activité de l'université sera également considérée comme non lucrative à la condition que les droits d'utilisation des résultats appartiennent à l'université ou à l'établissement public ayant réalisé l'opération de recherche et/ou aux collectivités publiques qui ont participé au financement du programme dans une proportion au moins égale à la participation de l'université aux travaux de recherche.

Prestations de services

Les universités peuvent effectuer pour le compte de personnes publiques des activités de prestations de services individualisées qui pourraient l'être dans des conditions semblables par des entreprises du secteur lucratif (prestations d'analyses par exemple). En conséquence, et dès lors que ces activités sont réalisées dans des conditions semblables à ces entreprises, c'est-à-dire sans mise en œuvre d'un savoir propre à l'université et en dehors de toute opération de recherche, ces activités sont lucratives.

II. Activités financées par des entreprises**Activités de recherche réalisées pour le compte d'entreprises**

Doivent être considérées comme des activités de recherche financées par les entreprises les activités réalisées à la demande d'entreprises moyennant une contrepartie.

1- Ces activités peuvent le cas échéant être financées par des associations para-administratives. Elles doivent dès lors être analysées selon des modalités semblables aux activités financées par des fonds publics. Cela étant, certaines associations peuvent financer des opérations de recherche dont leurs membres seraient les bénéficiaires exclusifs. Si ces membres sont des entreprises, l'activité doit être analysée de façon semblable aux activités financées directement par les entreprises.

Ces activités sont lucratives, quand bien même elles utilisent un savoir propre à l'établissement, lorsqu'elles permettent à des entreprises d'obtenir une augmentation de leurs recettes ou une diminution de leurs charges.

Lorsque la contrepartie perçue par l'établissement public a une valeur volontairement fixée à un niveau inférieur au prix de revient des opérations réalisées par celui-ci, l'opération est réputée co-financée par des fonds publics. Ces opérations sont en conséquence non lucratives lorsque l'établissement public bénéficie de la propriété des résultats du programme au moins à hauteur du coût qu'il supporte.

Par ailleurs sont non lucratives les activités de recherche dont le financement par l'entreprise peut être considéré comme du mécénat et ne donne lieu pour l'entreprise à aucune contrepartie, si ce n'est symbolique².

Activités de recherche financées par les entreprises dans le cadre de thèses

Les établissements publics peuvent recevoir en contrepartie de la formation d'un thésard des financements d'entreprises, le thésard pouvant le cas échéant se voir proposer de rejoindre par la suite l'entreprise ou en être salarié.

La formation d'un thésard relève de la mission de service public de formation et ne peut donc être considérée comme lucrative dès lors que les financements reçus de l'entreprise n'ont pour objet que de couvrir les frais directement supportés par l'établissement (frais de laboratoire, salaires du directeur de thèse et des encadrants, rémunérations du thésard, frais liés à la diffusion des connaissances développées, etc.).

Néanmoins, la même activité peut être considérée comme lucrative lorsqu'elle s'inscrit de façon accessoire dans le cadre plus général d'une convention ou d'un contrat de recherche passé avec l'entreprise qui serait considéré comme lucratif au regard des principes énoncés ci-dessus.

Prestations de services

Ces activités, dès lors qu'elles sont réalisées à la demande d'entreprises, constituent un service rendu à ces dernières et sont lucratives.

III. Concession à titre onéreux de brevets

La concession à titre onéreux de brevets constitue une activité économique réalisée couramment par des entreprises du secteur concurrentiel.

Elle est donc lucrative dès lors que l'acquéreur du brevet ou le concessionnaire du brevet est une entreprise qui l'exploite afin d'améliorer ses conditions de financement et ses résultats.

Elle peut néanmoins être considérée comme non lucrative si elle est réalisée au profit de personnes publiques agissant dans un but d'intérêt général et à des conditions financières nettement inférieures aux conditions habituelles.

2 - Ainsi le fait que le nom de l'entreprise versante soit associé à la publication du résultat de l'opération de recherche peut être considéré comme une contrepartie symbolique. A l'inverse, le fait que l'entreprise puisse bénéficier d'une information prioritaire sur le résultat d'opérations de recherche ne peut être considéré comme une contrepartie symbolique dès lors qu'un avantage concurrentiel serait ainsi consenti à l'entreprise.

ANNEXE 10**FICHE DLF: Analyse de la lucrativité des activités annexes des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPCSCP) et des établissements publics scientifiques et technologiques (EPST)****I. Méthode d'analyse**

Les activités annexes, telles que la mise à disposition de locaux à titre onéreux (locations d'amphithéâtre par exemple), l'édition, la réalisation de prestations publicitaires (par exemple lors de l'organisation de congrès), les activités de magasin (achat-revente de fournitures) sont lucratives dès lors que ces activités sont des activités concurrentielles et peuvent être réalisées dans des conditions similaires par des entreprises du secteur lucratif.

Il conviendra donc d'étudier en premier lieu l'existence d'une concurrence d'entreprises du secteur privé pouvant réaliser les mêmes opérations. Si cette condition est remplie, il convient d'apprécier si l'organisme exerce son activité dans des conditions similaires à celle d'une entreprise privée au regard des critères suivants : le produit offert, le public visé, le prix pratiqué, la publicité réalisée.

Ces critères constituent un faisceau d'indices d'importance décroissante.

II. Exemple : location de salles

Une université loue un amphithéâtre. L'activité de location de salle est concurrentielle.

Le produit offert devant être considéré comme banalisé, l'activité est lucrative dès lors que la salle est louée à des entreprises même si le prix est pratiqué à des tarifs inférieurs à ceux des entreprises du secteur concurrentiel. Le critère « prix » ne saurait être en lui-même un critère suffisant de différenciation.

A contrario, lorsque l'activité est réalisée à un coût sensiblement inférieur aux prix habituellement pratiqués et qu'elle s'adresse à des organismes non lucratifs (établissements publics, associations) dont les activités sont liées à celle de l'établissement public, l'activité sera considérée comme non lucrative.

III. Autres précisions**Éditions**

S'agissant des activités d'édition, il peut être précisé que ne sont considérées comme lucratives que les activités d'édition destinées à la diffusion d'ouvrages dans les circuits habituels de commercialisation. Ainsi, a contrario, les activités d'édition de photocopies de cours, de mémoires et autres publications ne sont pas lucratives dès lors qu'elles sont destinées à un usage interne à l'établissement public.

Congrès

S'agissant des congrès, il est précisé que l'organisation de congrès scientifiques relève de la mission d'enseignement et de recherche des établissements et qu'elle est en conséquence non lucrative sauf si elle s'adresse principalement à des professionnels ou à des entreprises. Dans cette dernière situation, elle constitue une activité de service aux entreprises lucrative.

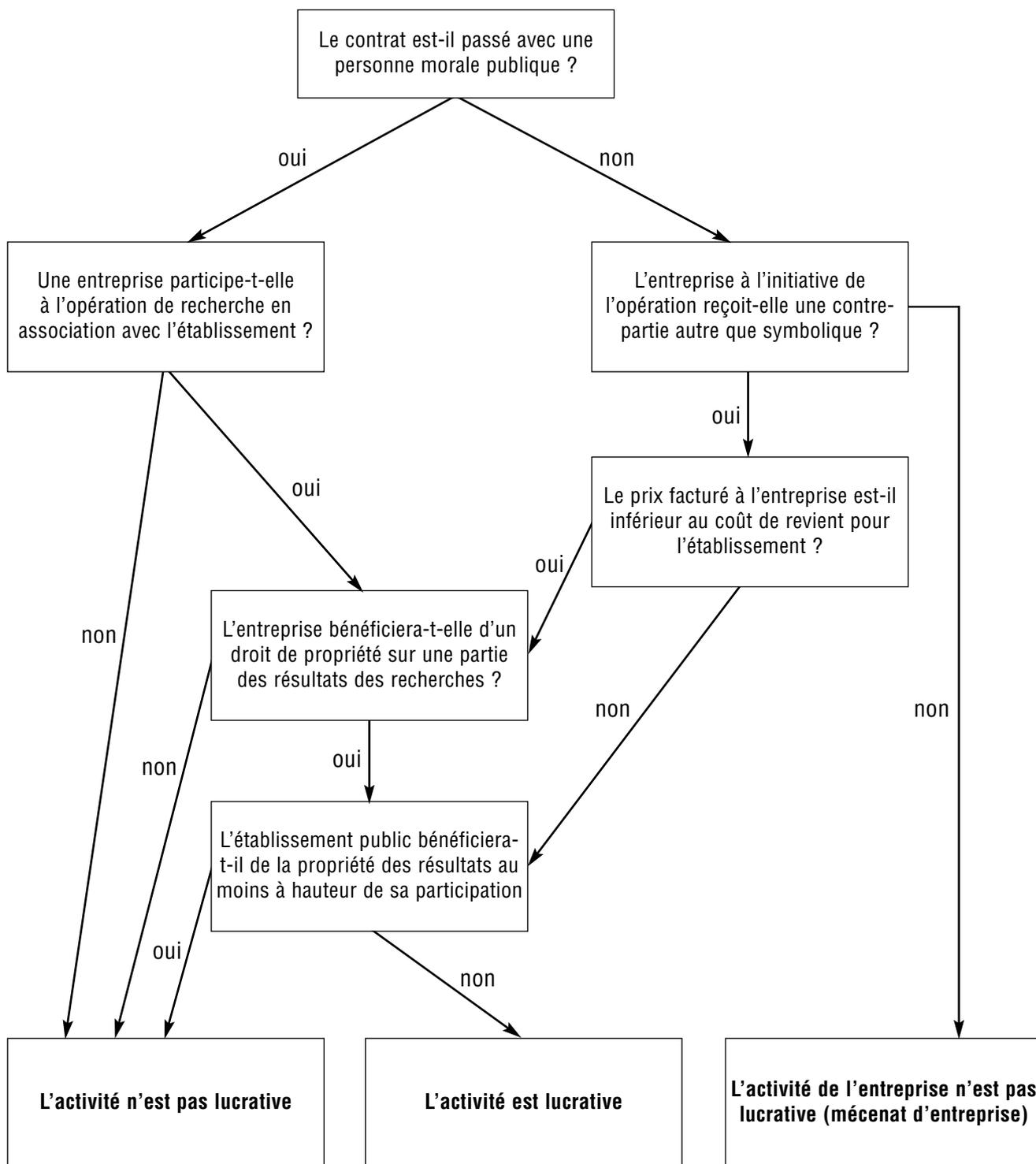
Musées

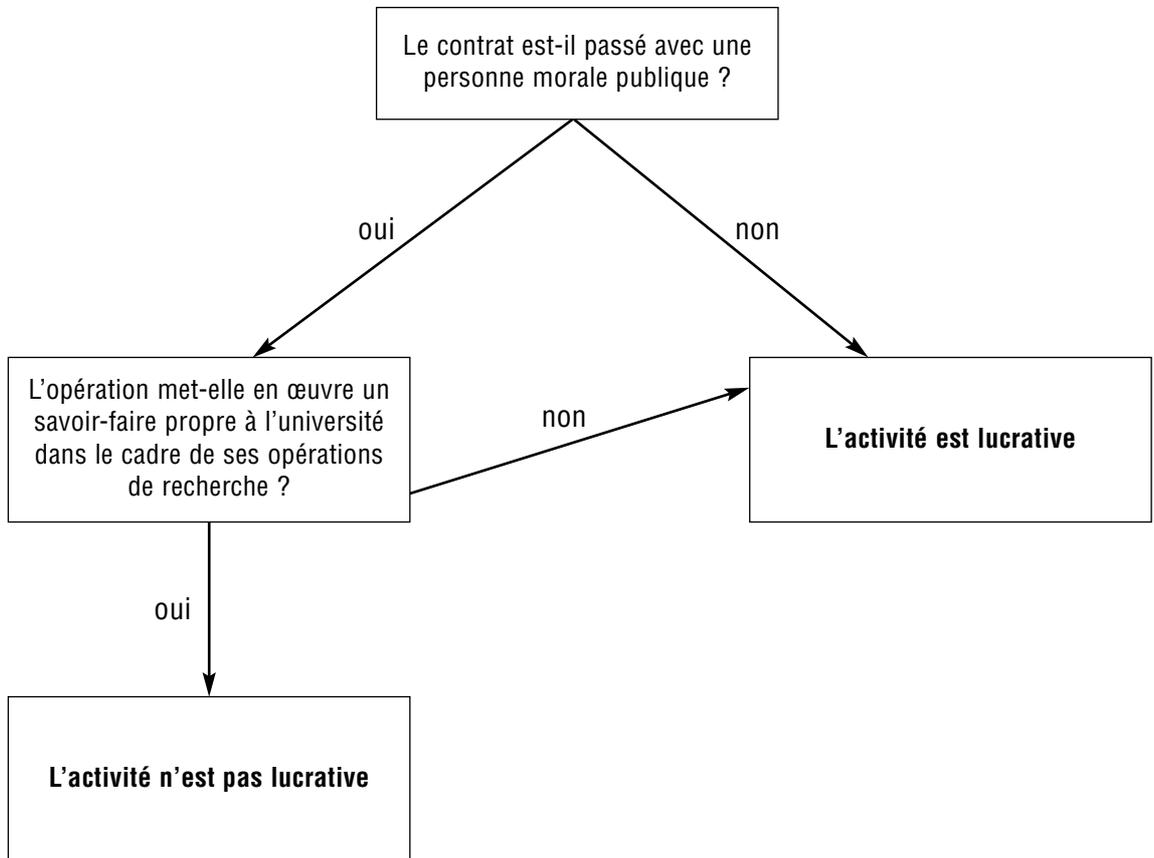
Certains établissements publics exploitent des musées. Dès lors que cette activité a pour objet de permettre un accès à un large public, et moyennant un prix d'accès modique, au patrimoine national (culturel, architectural, scientifique), cette activité n'est pas lucrative. Les recettes commerciales accessoires (édition, vente de produits dérivés,...) qui se rapportent à cette activité peuvent néanmoins être lucratives en application des principes exposés ci-dessus.

Commercialisation de biens ou services produits par les étudiants

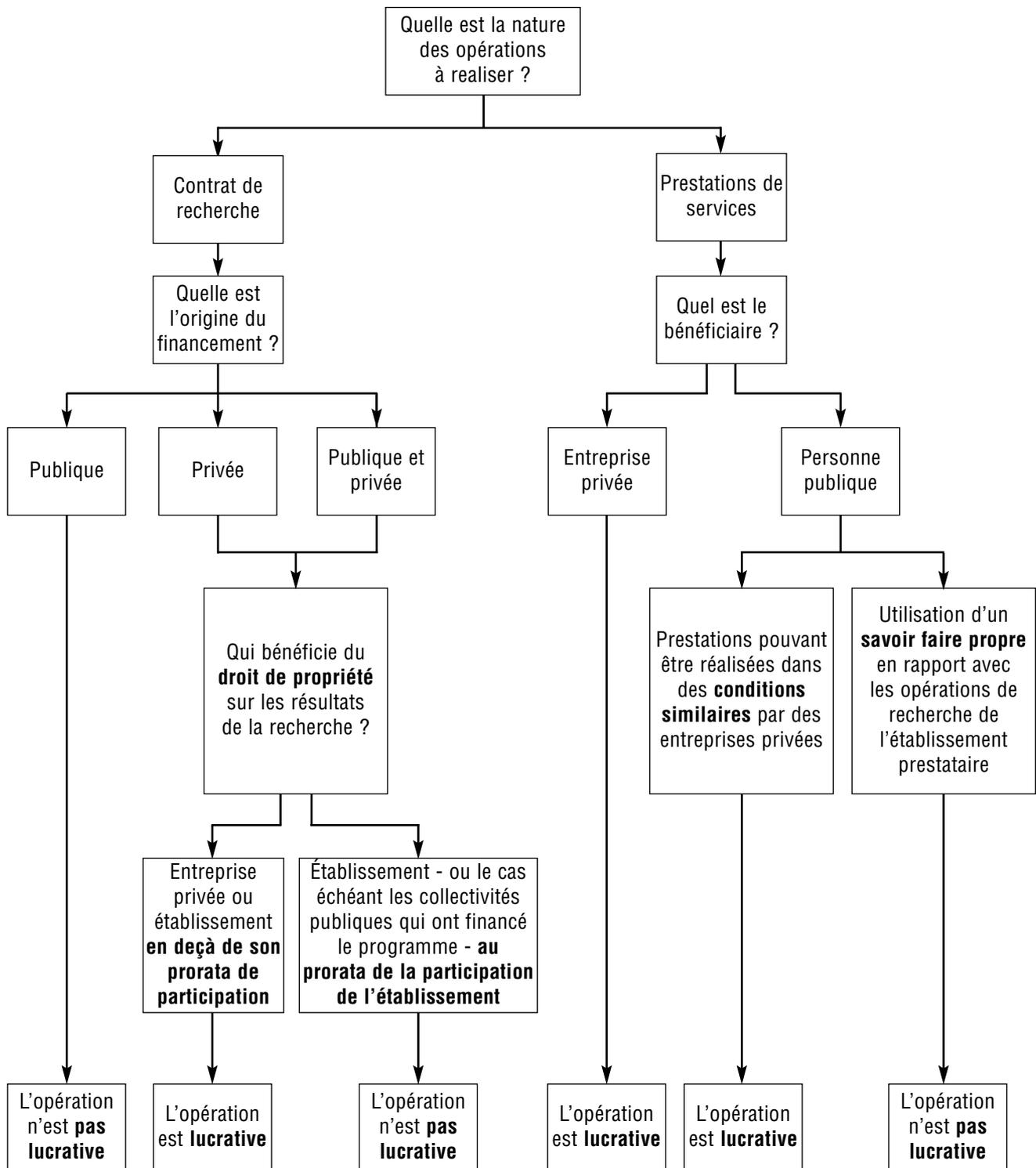
La cession à titre onéreux de biens ou services produits par des étudiants dans le cadre de leur cursus est une activité lucrative dès lors que les biens ou produits sont commercialisés dans des conditions identiques (prix, clientèle) à celles des entreprises commercialisant des biens ou produits similaires.

ANNEXE 11 : RECHERCHE (Source DLF)



ANNEXE 12 : PRESTATIONS DE SERVICES (Source DLF)

ANNEXE 13 : Schéma de raisonnement pour apprécier la lucrativité d'une activité de recherche (Synthèse)



Fiscalité

ANNEXE 14

(Annexe élaborée sur la base d'un échantillon de contrats examinés par la DLF au cours de la phase d'expérimentation du SAIC).

Interprétation fiscale des clauses contractuelles

S'agissant des contrats comportant des clauses relatives à la propriété intellectuelle, les précisions suivantes, s'appuyant sur les observations de la Direction de la législation fiscale, peuvent être apportées.

- Clauses prévoyant soit une priorité du droit de dépôt de brevets, soit un délai au terme duquel l'établissement peut disposer du droit de dépôt

Ces clauses font de fait de l'entreprise cocontractante le bénéficiaire des opérations de recherche dès lors que celle-ci ne renonce à la propriété intellectuelle que si le résultat des opérations ne correspond pas à ses attentes.

- Clauses relatives à la divulgation des résultats (droit de regard de l'entreprise, priorité sur la publication)

Ces clauses sont de nature à donner des indices sur la propriété des résultats.

Ainsi, à titre d'exemple, **constituent des clauses significatives d'une appropriation des résultats par le donneur d'ordre** les clauses suivantes :

1- « *L'entreprise dispose en priorité du droit de dépôt des demandes de brevet et, plus généralement, de tout titre de propriété industrielle ou intellectuelle, qui pourraient naître des créations engendrées au titre du projet* ».

2- « *Seule l'entreprise est habilitée à exploiter commercialement directement ou indirectement les résultats du projet. L'université est autorisée à utiliser les résultats originaux obtenus dans le cadre du projet pour ses besoins propres de recherche dans le respect des clauses de confidentialité. Cette autorisation, ne peut s'appliquer à des fins commerciales* ».

3- « *Toute publication ou communication d'informations relatives à l'étude pourra être librement effectuée par l'entreprise, à condition de mentionner le concours apporté par l'université à la réalisation de l'étude. Toute publication ou communication d'informations relatives à l'étude menée par l'université devra recevoir l'accord écrit de l'entreprise. Le projet de publication de la thèse de M. X devra être communiqué à l'entreprise. Cette dernière pourra supprimer ou modifier certaines parties dont la divulgation serait de nature à porter préjudice à l'exploitation industrielle et commerciale des résultats de l'étude* ».

Il est à noter que les clauses qui prévoient que les parties restent propriétaires des résultats qu'elles détenaient antérieurement à la signature du contrat ou qui résulteraient de travaux entrepris en dehors du cadre du contrat sont inopérants quant à l'analyse.

- Clauses de partage des résultats

Il est rappelé qu'en présence de telles clauses il convient, pour conclure ou non à la lucrativité du contrat d'apprécier d'une part si le prix facturé à l'entreprise est représentatif d'un cofinancement de l'activité, c'est-à-dire si l'université est amenée à supporter une fraction du coût des travaux et d'autre part, si cette participation financière est en relation avec la propriété des résultats dont bénéficie cette dernière (cf. supra « Les activités de recherche »).

Sont à ranger notamment dans cette catégorie, les clauses suivantes :

1- « *Si certains des résultats sont susceptibles de faire l'objet d'une protection par un brevet, celui-ci sera déposé en copropriété aux noms et au bénéfice conjoints des parties. Dans le cas où l'une des parties renoncerait au dépôt d'une demande de brevet, les autres parties pourront la déposer à leur seul nom et bénéfice* ».

2- « *Les résultats acquis dans le cadre du programme sont la propriété des organismes auxquels appartiennent les résultats des équipes ayant effectué la recherche. En cas de résultats issus d'une coopération entre lesdites équipes, la propriété sera établie au prorata des apports des organismes* ».

L'attention est appelée sur le fait que constitue également une clause de partage des résultats toute clause stipulant que la propriété des résultats appartient à l'entreprise tout en permettant une utilisation non limitée des résultats par l'université.

Tel est le cas par exemple d'une clause rédigée comme suit :

« *Le maître d'ouvrage restera possesseur des résultats de l'étude, mais il autorise l'équipe de recherche à utiliser les résultats de celle-ci pour des publications scientifiques, colloques, séminaires, articles, etc.* ».

ANNEXE 15

TABLEAU ILLUSTRANT L'ABSENCE DE LIEN AUTOMATIQUE ENTRE LES IMPÔTS DIRECTS ET LA TVA (opération réalisée par un établissement d'enseignement supérieur et de recherche)

Mode d'emploi : Ce tableau se lit comme suit. Les seules caractéristiques fiscales qui s'attachent à l'hypothèse visée figurent dans la colonne où se trouvent les mentions « oui » ou « éventuellement ». Par exemple, s'agissant d'un contrat de recherche financé par une collectivité publique indépendamment d'un avantage individualisé à son profit -1er cas -, la mention « oui » signifie que le contrat est non lucratif et ne donne pas lieu à l'application de la TVA.

Régime fiscal Nature du contrat	Lucratif avec application de la TVA	Lucratif sans application de la TVA	Non lucratif avec application de la TVA	Non lucratif sans application de la TVA
Contrat de recherche financé par une collectivité publique indépendamment d'un avantage individualisé à son profit.	Non	Non	Non	Oui
Contrat de recherche cofinancé par une collectivité publique et une entreprise privée bénéficiant d'un avantage individuel. <u>2 cas sont à distinguer :</u>				
1- l'établissement est propriétaire des résultats au moins au prorata de sa participation ;	Non	Non	Oui	Non
2- l'établissement n'est pas propriétaire ou il est en deçà du prorata de sa participation.	Oui	Non	Non	Non
Cession ou concession à titre onéreux de brevets :				
- à une entreprise ;	Oui	Non	Non	Non
- à une personne publique dans l'intérêt général et dans des conditions financières favorables.	Non	Non	Oui	Non
Formation d'un doctorant :				
- relevant de la mission de service public ;	Non	Non	Non	Oui
- liée à une opération de recherche constituant l'objet principal d'un contrat au bénéfice d'une entreprise.	Oui	Non	Non	Non

Régime fiscal Nature du contrat	Lucratif avec application de la TVA	Lucratif sans application de la TVA	Non lucratif avec application de la TVA	Non lucratif sans application de la TVA
Prestation de services au bénéfice d'une personne privée	Oui	Non	Non	Non
Prestation de services au bénéfice d'une personne publique :				
- susceptible d'être réalisée dans des conditions similaires par des entreprises privées ;	Oui	Non	Non	Non
- utilisation d'un savoir-faire propre en rapport avec les opérations de recherche de l'établissement prestataire.	Non	Non	Oui	Non
Activités annexes (location de locaux, ventes de publications...) : <u>2 cas sont à distinguer :</u>				
1- ces activités ne coexistent pas avec des activités de même nature accomplies par des entreprises.	Non	Non	Oui	éventuellement (location de locaux nus sans option à la TVA)
2- ces activités coexistent avec des activités de même nature accomplies par des entreprises :				
➡ Ces activités sont-elles de nature concurrentielle ? :				
- Non	Non	Non	Oui	Idem
- Oui	Oui	éventuellement (location de locaux nus sans option à la TVA)	Non	Non

ANNEXE 16

LEXIQUE EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

A titre liminaire, il convient de préciser les caractéristiques de la taxe sur la valeur ajoutée.

La TVA est un impôt :

- **sur la consommation** : elle frappe l'utilisation des ressources, c'est-à-dire la dépense ou la consommation finale de biens ou de services par des personnes physiques ou morales ;
- **réel** : la situation personnelle ou la qualité du consommateur n'est pas prise en considération ;
- **indirect** : elle est payée au Trésor, non pas directement par le consommateur final (redevable réel), mais par les entreprises de toute nature qui assurent la production de biens et la fourniture de services (redevables légaux) ;
- **neutre dans les circuits économiques** : la taxation est unique en ce que la charge fiscale globale grevant un bien ou un service à la fin du processus de production ou de distribution correspond exactement à la TVA calculée sur le prix de vente réclamé au consommateur, quelque soit le nombre de transactions intervenues dans ledit processus antérieur au stade d'imposition ;
- **reposant sur le mécanisme des paiements fractionnés** : aux divers stades du circuit économique, chaque redevable :
 - calcule et facture à son client la TVA due sur ses ventes ou prestations de services ;
 - déduit de cet impôt la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix de ces opérations ;
 - ne verse au Trésor que la différence entre la taxe collectée et la taxe déductible.

*

Activité économique : activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée, comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence. Dès lors qu'elle relève d'une activité économique, une opération réalisée à titre onéreux se traduisant par un lien direct (cf. *infra*) est placée dans le champ d'application de la TVA (**code général des impôts, art.256 A**).

Assiette de l'impôt : cf. base d'imposition

Assujetti à la TVA : personne qui effectue une activité économique de manière indépendante (sous sa propre responsabilité avec une totale liberté dans son exercice, c'est-à-dire non liée par un contrat de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination), quel que soit son statut juridique, sa situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de son intervention. Une personne accomplissant une telle activité réalise donc exclusivement des opérations situées dans le champ d'application de la TVA (cas des établissements d'enseignement supérieur et de recherche).

Assujetti partiel à la TVA : assujetti qui, parallèlement à l'activité économique placée dans le champ d'application de la TVA, réalise des opérations qui sont exclues de ce champ d'application (perception de dividendes d'actions par exemple dès lors qu'il s'agit d'un acte de simple gestion patrimoniale).

Base d'imposition (ou assiette de l'impôt) : comprend l'ensemble des paiements en espèces ou en nature, à l'exception de la TVA elle-même, que le client doit effectuer en contrepartie de la livraison de bien ou de la prestation de services dont il bénéficie.

Ex. : pour un encaissement de 120 € toutes taxes comprises, la base d'imposition, dans l'hypothèse d'un taux de 19,6 %, est égale à $120/119,6 \times 100$, soit 100,33 € hors taxe (montant de la TVA = 19,67 €). Lorsque le client paye en nature le prix réclamé par son fournisseur (échange), la base d'imposition est constituée par la valeur des objets reçus en contrepartie de ceux livrés, majorée le cas échéant de la soulte versée (**code général des impôts, art. 266 et 267**).

Champ d'application de la TVA : sphère comprenant les opérations imposables c'est-à-dire l'ensemble des opérations imposées à la TVA et des opérations qui échappent à cette imposition parce qu'elles bénéficient d'une exonération prévue par une disposition expresse de la loi (**code général des impôts, art. 256.I et 261 à 263**) ou sont réalisées par une personne bénéficiaire de la franchise en base (**code général des impôts, art. 293 B à G cf. infra**).

Crédit de départ : possibilité pour un assujetti de déduire la TVA grevant un bien (stock ou immobilisation) qu'il a acquis antérieurement à la date à laquelle il l'affecte à des opérations imposées ou assimilées, sous réserve toutefois que l'affectation antérieure soit étrangère à des besoins privés ou aux besoins d'activités placées hors du champ d'application de la TVA (dans ce cas, en effet, il ne peut être procédé au calcul d'un crédit de départ). Autrement dit, le crédit de départ ne porte que sur des biens affectés antérieurement à des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction.

La déductibilité de la TVA en cause s'apprécie sur son montant total ou sur une partie de ce montant selon que le bien n'a pas commencé à être utilisé à cette date (stock et immobilisation sauf si elle est exclue du droit à déduction) ou qu'au contraire ce bien est en cours d'utilisation (immobilisation dont la valeur n'est pas encore totalement consommée – sur ce point, cf. « Régularisation du droit à déduction » - sauf si elle est exclue du droit à déduction), avec dans les deux situations, l'application, le cas échéant, du pourcentage général de déduction utilisé par l'assujetti (**code général des impôts, annexe II, art. 226**).

Crédit de TVA : montant de la TVA déductible par un assujetti qui excède le montant de la TVA dont celui-ci est lui-même redevable au titre de ses opérations (**TVA collectée**) et qui ne peut donc donner lieu à imputation (**cf. infra**). Ce crédit peut, sous certaines conditions, faire l'objet d'un remboursement (**code général des impôts, annexe II, art. 242-O A à 242- O K**).

Dépenses mixtes : dépenses qui sont utilisées à la fois pour les besoins d'une opération imposée à la TVA ou assimilée et pour ceux d'une opération exonérée n'ouvrant pas droit à déduction (**cf. secteurs distincts d'activités**).

Droit à déduction : droit, pour un assujetti à la TVA, de déduire la TVA grevant les éléments constitutifs du prix d'une opération imposée ou assimilée (**code général des impôts, art. 271**).

Le droit à déduction prend naissance lorsque la TVA déductible devient exigible chez la personne qui en est redevable.

S'agissant des opérations assimilées à des opérations taxées (cf. infra), il est à noter que les opérations dont le lieu d'imposition ne se situe pas en France n'ouvrent droit à déduction que dans la mesure où elles seraient effectivement soumises à la TVA si leur lieu d'imposition se situait en France (**code général des impôts, art. 271.V.d**). Par suite, aucun droit à déduction ne peut être exercé pour les opérations qui seraient exonérées en régime intérieur, telles que par exemple celles qui se rapportent à l'activité d'enseignement.

Echange : il y a échange lorsque le prix de vente d'un bien ou d'un service est payé en nature.

Exclusions du droit à déduction : visent certains biens et services qui, en raison de leur nature ou des conditions de leur utilisation, ne peuvent pas ouvrir droit à déduction de la TVA qui grève leur coût quand bien même ils sont utilisés pour les besoins d'une opération taxée ou assimilée (ex : véhicules conçus pour le transport de personnes ou à usages mixtes et les services y afférents, les transports de personnes ainsi que les opérations accessoires à ces transports ; **code général des impôts, annexe II, art. 230 à 242**).

Exigibilité : droit que le Trésor peut faire valoir, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour obtenir le paiement de la TVA. Pour les biens, l'exigibilité intervient lors de leur livraison qui s'entend, en principe, du transfert de propriété du bien, tandis que pour les prestations de services, elle intervient lors de l'encaissement du prix, des acomptes ou de la rémunération, ou, sur autorisation de l'administration fiscale, d'après les débits (**code général des impôts, art.269**).

Un régime dérogatoire est prévu pour les établissements publics, lequel les autorise à déclarer l'ensemble des opérations imposées au titre d'une période déterminée en retenant le total des sommes ayant fait l'objet de titres de recettes émis par l'ordonnateur et pris en charge en comptabilité par l'agent comptable au cours de cette période.

Le choix d'appliquer ce régime dérogatoire a pour conséquence l'obligation de prendre en compte pour le calcul de la TVA déductible le montant total de la taxe grevant les dépenses ouvrant droit à déduction qui ont été mandatées et prises en charge dans la comptabilité au cours de ladite période.

Fait générateur : fait par lequel sont réalisées les conditions légales, nécessaires pour l'exigibilité de la TVA. C'est donc l'événement qui donne naissance à la créance fiscale du Trésor.

Pour les biens, fait générateur et exigibilité coïncident, sous réserve de quelques exceptions.

Pour les prestations de services, en revanche, ces deux événements n'interviennent pas au même moment. Le fait générateur se produit au moment où les opérations de cette nature sont effectuées (**code général des impôts, art. 269**).

Franchise en base : dispositif ayant pour effet de dispenser les assujettis de la déclaration et du paiement de la TVA. Les personnes qui en bénéficient ne peuvent exercer aucun droit à déduction de la TVA grevant leurs dépenses, ni faire apparaître la taxe sur leur facture. Ce dispositif s'applique en fonction du chiffre d'affaires réalisé l'année civile précédente (sur ce point, cf. **l'article 293 B du code général des impôts**).

Imputation : en principe, la déduction de la TVA afférente aux dépenses d'un assujetti s'opère en priorité par imputation sur la TVA dont celui-ci est lui-même redevable à raison de ses opérations (**TVA collectée**), au titre du mois au cours duquel le droit à déduction a pris naissance (cf. « **Crédit de TVA** »).

Lien direct : critère initié par la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes aux fins de préciser la notion d'opérations effectuées à titre onéreux. La condition du lien direct signifie que pour soumettre à la TVA une opération, il doit exister un avantage individualisé au profit du bénéficiaire de l'opération (client) en relation avec le prix que celui-ci paye au fournisseur pour obtenir cet avantage. La notion du lien direct trouve notamment à s'appliquer dans le cas de subventions ou de cotisations à divers organismes.

Livraison de bien : s'entend de toute opération comportant transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel comme un propriétaire (**code général des impôts, art.256.II**). En d'autres termes, sont visées les opérations qui emportent le transfert de toutes les prérogatives d'un propriétaire (droit d'user, de jouir et de disposer de la chose) comme par exemple, la vente ou encore les apports en société.

Livraison à soi-même : opération qui permet à un assujetti d'obtenir un bien ou une prestation de services à partir de biens, d'éléments ou de moyens lui appartenant et ce, indépendamment de la circonstance qu'il soit ou non fait appel à des tiers pour tout ou partie de la réalisation de ce bien ou de cette prestation.

Les livraisons à soi-même (**LASM**) sont assimilées à des opérations réalisées à titre onéreux et ont pour objectif d'une part de placer l'ensemble des assujettis dans des conditions normales de concurrence et d'autre part, de respecter le principe de neutralité qui s'attache à la TVA en évitant que tout assujetti ne bénéficie d'un avantage indu.

C'est pourquoi, leur imposition est exigée pour les seuls assujettis qui exercent une activité donnant lieu à la réalisation d'opérations imposées à la TVA ou assimilées.

Ainsi, par exemple, est assimilée à une livraison de bien effectuée à titre onéreux et, partant, doit donner lieu à l'imposition à la TVA d'une LASM (**code général des impôts, art.257-8°**), l'affectation d'un bien mobilier d'investissement par un assujetti à un secteur d'activité exonéré n'ouvrant pas droit à déduction lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA lors de son acquisition ou de son affectation antérieure (affectation à un secteur d'activité imposé).

La TVA exigible sur la LASM n'est pas déductible.

Une LASM doit également être imposée à la TVA lorsqu'un assujetti fait édifier un immeuble qui n'est pas affecté à l'habitation pour les trois quarts au moins de sa superficie et qui est destiné à être utilisé pour la réalisation d'opérations soumises à la TVA (**code général des impôts, art.257-7°**). L'assiette de la LASM correspond au prix de revient de l'immeuble.

Cette imposition justifie la déduction intégrale de la TVA afférente aux travaux engagés pour l'édification de l'immeuble et, ce, au fur et à mesure de leur avancement.

La TVA due au titre de la LASM est, quant à elle, déductible à raison des règles de droit commun.

Opération exonérée : opération qui, bien que placée dans le champ d'application de la TVA, échappe à l'imposition par l'effet d'une disposition expresse et limitative de la loi (exemple : enseignement universitaire dispensé dans des établissements publics ; **code général des impôts, art. 261.4.4°a**).

Les opérations exonérées n'ouvrent pas droit à déduction de la TVA grevant leur coût.

Opération imposable : opération située dans le champ d'application de la TVA qui est soit imposée à la TVA (soit obligatoirement en raison de sa nature, comme la vente de publications par exemple, ou d'une disposition expresse de la loi, soit sur la base d'une option), soit exonérée de cet impôt (activité d'enseignement des universités par exemple).

Opération non imposable : opération qui n'est pas placée dans le champ d'application de la TVA (absence d'activité économique, de lien direct).

Opération imposée ou assimilée : opération qui est effectivement soumise à cet impôt ou qui bénéficie d'une exonération en application des règles de territorialité.

Les opérations exonérées à ce titre sont pour l'essentiel celles qui relèvent du commerce extérieur, c'est-à-dire les livraisons intracommunautaires, les exportations et les prestations qui leur sont directement liées (opérations entrant dans le champ d'application de la TVA française en principe mais qui en sont exonérées sous certaines conditions fixées par la loi, **code des impôts, art. 262 et 262 ter.I. notamment**) ainsi que celles qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA française et qui sont réalisées par des assujettis établis en France (le lieu d'imposition ne se trouve pas en France ; **code général des impôts, art. 259B**).

Les opérations imposées ou assimilées ouvrent droit à déduction de la TVA grevant leur coût dans les conditions de droit commun (**cf. droit à déduction**).

Opération à titre onéreux : livraison de biens, prestation de services ou acquisition intracommunautaire effectuée moyennant une contrepartie pour le fournisseur (paiement du prix qu'il réclame), laquelle doit, conformément à la condition dite du lien direct (**cf. supra**), être en relation avec l'avantage individuel retiré par le client. La contrepartie versée par ce dernier peut prendre diverses formes : sommes d'argent, biens remis ou services fournis en échange.

Elle peut également être acquittée par un tiers y compris sous la forme d'une subvention directement liée au prix de l'opération (**cf. infra**).

La notion d'opération à titre onéreux couvre les opérations imposables (**cf. supra**).

Paiement d'après les débits : faculté offerte aux redevables effectuant des opérations pour lesquelles l'exigibilité de la TVA est constituée par l'encaissement, de payer la TVA lors de l'inscription en comptabilité des sommes dues par les clients au débit du compte prévu à cet effet, c'est-à-dire en pratique, d'une manière générale, à la date de la facturation.

Toutefois, la TVA reste exigible lors de l'encaissement d'avances ou d'acomptes antérieurs au débit (**code général des impôts, art.269.2.a**).

Péréemption du droit à déduction : perte de la possibilité, pour un assujetti, d'exercer un droit à déduction de la TVA comprise dans le coût d'une dépense ouvrant droit à déduction.

En principe, un assujetti redevable de la TVA doit mentionner le montant de la TVA déductible au titre d'un mois donné sur la déclaration afférente à ce mois qui est prévue par la réglementation pour le paiement de la TVA.

Cependant, en cas d'omission de cette mention, un assujetti est autorisé à faire figurer le montant de TVA déductible correspondant sur les déclarations de chiffre d'affaires déposées avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de ladite omission. Au delà de ce délai, le droit à déduction est définitivement perdu (**code général des impôts, annexe II, art. 224**).

Prestation de services : toute opération qui ne constitue pas, ou qui n'est pas assimilée à une livraison de biens (à cet égard, cf. notamment le **III de l'article 256 du code général des impôts**). Constituent, par exemple, des prestations de services, les opérations de location, de réparation, les travaux d'étude, etc., mais également les opérations comportant transfert de propriété de **biens meubles incorporels** (cessions de droits, de brevets, de marques de fabrique, etc.).

Pourcentage général de déduction (règle dite du prorata) : règle applicable aux entreprises partiellement redevables de la TVA pour le calcul de la taxe déductible ayant grevé leurs immobilisations ainsi que, le cas échéant, les biens ne constituant pas des immobilisations et les services qu'elles utilisent. La règle du prorata général de déduction (prorata financier), prévue à **l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts**, ne s'applique qu'aux dépenses affectées à des opérations situées dans le champ d'application de la TVA.

Redevable partiel : personne ayant la qualité d'assujetti qui réalise dans le champ d'application de la TVA une ou des activités comprenant des opérations soumises à cet impôt et des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction. Tel est le cas des établissements d'enseignement supérieur et de recherche.

Régularisation du droit à déduction de la TVA : opérations consistant à apporter des corrections, dans des cas limitativement prévus par la réglementation, aux déductions de TVA effectivement (ou antérieurement) opérées par un assujetti. Ces opérations concernent principalement les immobilisations dont la valeur n'est pas totalement consommée à la date à laquelle intervient l'événement qui rend exigible la régularisation.

La valeur d'une immobilisation se consomme, en matière de TVA, sur une période de cinq ou de vingt ans - dont celle au cours de laquelle celle-ci est acquise ou fabriquée - selon que le bien concerné a un caractère mobilier ou immobilier.

Ces régularisations du droit à déduction sont exigibles dans diverses situations telles que par exemple :

- variation de plus de dix points entre le pourcentage réel ressortant des opérations effectuées au cours de l'année d'acquisition ou de fabrication du bien et le pourcentage déterminé au titre des années suivantes lorsque la valeur des biens n'est pas totalement consommée. Cette régularisation se traduit soit par une déduction complémentaire si la variation est positive, soit par un reversement si la variation est négative (**code général des impôts, annexe. II, art.215**);
- cessation d'opérations ouvrant droit à déduction (**code général des impôts, annexe. II, art.210**).

Les régularisations du droit à déduction peuvent également être exigées sous la forme d'imposition à la TVA d'une livraison à soi-même (**cf. supra**).

Rémanence de TVA : situation dans laquelle un montant de TVA s'incorpore définitivement dans le coût d'une opération, quand bien même celle-ci est imposée à la TVA, lorsque l'assujetti qui la réalise utilise en amont des biens ou des services qui sont exclus du droit à déduction (**cf. supra**).

Secteurs distincts d'activités : cas où un assujetti doit, pour l'exercice de ses droits à déduction, suivre distinctement les activités économiquement différentes qu'il réalise dès lors que celles-ci ne sont pas soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA (**code général des impôts, annexe. II, art. 213**); les établissements d'enseignement supérieur et de recherche sont placés dans cette situation et doivent, en principe, mettre en œuvre les règles qui s'y attachent; en cas de difficultés pour les appliquer, elles sont toutefois autorisées à utiliser le pourcentage général de déduction. Pour les établissements d'enseignement supérieur et de recherche, les activités d'éditeur et de location de locaux nus imposées à la TVA sur option constituent des secteurs distincts.

Chaque secteur d'activité est traité comme une entreprise distincte pour le calcul des droits à déduction. Il s'ensuit que :

- doivent être comptabilisées distinctement toutes les opérations réalisées dans chaque secteur telles que, par exemple, les acquisitions des biens et services, les cessions des immobilisations, les transferts de biens entre secteurs d'activité;
- le droit à déduction s'exerce au sein de chaque secteur à raison des règles habituelles.

Lorsque des dépenses ne peuvent pas être affectées précisément à un seul secteur d'activité (dépenses dites mixtes), la TVA grevant leur coût est déductible à raison du pourcentage général de déduction (rapport existant entre le chiffre d'affaires annuel afférent aux opérations ouvrant droit à déduction, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations, et la totalité du chiffre d'affaires annuel, tous secteurs confondus; **cf. supra**).

NOTA : *Les universités créant un service d'activités industrielles et commerciales (SAIC) ont la faculté pour ce qui concerne les dépenses mixtes (dépenses communes au SAIC et au secteur regroupant les activités exonérées de TVA telles que l'enseignement) d'exercer leurs droits à déduction suivant des modalités nouvelles par dérogation à la règle du pourcentage général de déduction.*

Ces nouvelles règles consistent à calculer la quote-part de TVA déductible au titre des dépenses mixtes sur la base d'une clef de répartition, adaptée à chaque type de dépenses, déterminant la proportion d'utilisation de ces dépenses pour les besoins des opérations imposées à la TVA. Autrement dit, le dispositif repose sur un prorata physique aux lieu et place d'un prorata financier.

Subvention directement liée au prix (on parle aussi de subvention « complément de prix »): aide financière allouée dans le cadre d'une situation où trois parties sont en cause, à savoir la personne qui alloue la subvention, la personne qui en bénéficie et l'acheteur du bien ou le preneur du service respectivement livré ou fourni par le bénéficiaire de ladite subvention (**code général des impôts, art. 266.1.a**).

Cette subvention est taxable si elle est directement liée au prix de ces opérations (ou, dit autrement, si elle peut être regardée comme constituant la contrepartie partielle, voire totale dans certains cas, d'une opération). Selon la jurisprudence dégagée par la Cour de justice des communautés européennes à cet égard, un lien direct peut être établi si la subvention octroyée permet à la personne qui en bénéficie de réaliser des opérations soumises à la TVA, clairement déterminées, à un prix inférieur à celui qu'elle devrait exiger en l'absence de subvention (diminution à proportion de cette subvention) et si ce prix est déterminable, quant à son principe, au plus tard au moment où intervient le fait générateur des opérations.

L'existence d'un lien direct entre la subvention et le prix nécessite une analyse au cas par cas des circonstances qui sont à l'origine du versement de cette subvention.

Dès lors que le lien direct existe, le montant de la subvention est compris dans la base d'imposition à la TVA du bénéficiaire au taux de l'opération dont elle complète le prix.

TVA déductible: TVA ayant grevé les divers éléments du prix de revient d'une opération ouvrant droit à déduction qui peut être déduite de la taxe applicable à cette même opération.

L'exercice du droit à déduction est subordonné sur un plan formel à la possession d'un document justificatif régulièrement établi qui se présente en règle générale sous la forme d'une facture délivrée au redevable par ses fournisseurs (**code général des impôts, art. 271 et 289**).

COMPOSITION DES COMITÉS ET GROUPES DE TRAVAIL

COMPOSITION DU COMITÉ DE PILOTAGE RESTREINT	153
COMPOSITION DU COMITÉ DE PILOTAGE ÉLARGI AUX MEMBRES DES SITES D'EXPÉRIMENTATION	155
GROUPES DE TRAVAIL SAIC	159

Composition du Comité de pilotage restreint

Nom	Prénom	Organisme
AIME	Pascal	Association secrétaires généraux d'université
ALLARD	Huguette	Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie - Direction générale de la comptabilité publique - Bureau 5B
ARRIGHI	Dominique	Centre National de la Recherche Scientifique
BENOIT	Thierry	Agence de mutualisation des universités et des établissements
BERNARD	Jacques	Centre National de la Recherche Scientifique
BOURGINE	Serge	Agence de mutualisation des universités et des établissements
BRIGANT	Catherine	Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie - Direction de la législation fiscale - bureau D1
BROCHET	Hélène	Agence de mutualisation des universités et des établissements
CHAPUISAT	Xavier	Conférence des présidents d'universités
CHAZEAU-GUIBERT	Catherine	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation Nationale et de la Recherche - Direction de l'Enseignement Supérieur - Bureau B4
COSTES	Alain	Ministère délégué à la Recherche et aux Nouvelles Technologies - Direction de la Technologie
DABOUZ	Marie	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation Nationale et de la Recherche - Direction des Affaires Financières - Bureau B3
DALMAS	Dominique	Centre National de la Recherche Scientifique
DUPONT	Jean Loup	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation Nationale et de la Recherche - Président du Comité de pilotage
GAUTIER	Frédéric	Centre National de la Recherche Scientifique
GIRARD	François	Centre National de la Recherche Scientifique
GOURDET	Geneviève	Conférence des présidents d'universités
GUERRIER	François	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la Recherche - Direction des Affaires Financières
GUILARD	Roger	Ministère délégué à la Recherche et aux Nouvelles Technologies - Mission scientifique universitaire
GUILLOIN	Michel	Agence de mutualisation des universités et des établissements
HANNOYER	Michèle	Ministère délégué à la Recherche et aux Nouvelles Technologies
LAPLANTE	Sylvie	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la Recherche - Direction des Affaires Financières - Bureau B3
LE ROUX	Joëlle	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la Recherche - Direction de l'Enseignement Supérieur - Bureau B4
LE VAILLANT	Guy	Agence de mutualisation des universités et des établissements

LEGAIT	Benoît	Conférence des Grandes Ecoles
LOPEZ CROUZET	Mireille	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la Recherche - Direction des Affaires Juridiques
MAIRESSE	Marie-Pierre	Université de Valenciennes et du Hainaut-Cambrésis
MAURIET	Christophe	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la Recherche - Direction des Affaires Financières
MELA	Jean François	Ministère délégué à la Recherche et aux Nouvelles Technologies
MERY	Pierre	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la Recherche
METAIS	Thierry	Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie - Direction de la législation fiscale - Bureau B2
NOUVEL	Eric	Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie - Direction générale de la comptabilité publique - Bureau 5B
PAQUIS	François	Association des secrétaires généraux d'université
PICQ	Jean-François	Association des secrétaires généraux d'université
RAVET	Charles	Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie - Direction de la législation fiscale - Bureau B2
REBOUL	Angeline	Ministère délégué à la Recherche et aux Nouvelles Technologies - Direction de la Technologie
RICHARD	Pierre	Conférence des présidents d'universités
ROLLAND	Marc	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la Recherche - Direction de l'Enseignement Supérieur
SAUMON	Michèle	Centre National de la Recherche Scientifique
SCHWARTZ	Ketty	Ministère délégué à la Recherche et aux Nouvelles Technologies
STOLTZ	Rémi	Association des agents comptables d'université
TERRADE	David	Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie - Direction générale de la comptabilité publique - Bureau 5B
VIDAL	Sylvie	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la Recherche - Direction de l'Enseignement Supérieur - Bureau B4

Composition du Comité de pilotage élargi aux membres des sites d'expérimentation

Nom	Prénom	Organisme
AIME	Pascal	Association des secrétaires généraux d'université, ULP - Strasbourg 1
ALLARD	Huguette	Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie - Direction générale de la comptabilité publique - Bureau 5B
ASHWORTH	Elisabeth	Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie - Direction de la législation fiscale - Bureau D1
AUTEFAGE	Francis	Institut National des Sciences Appliquées de Toulouse
BACIC	Anne-Marie	École Normale Supérieure de Lyon
BAUSSARD	Hervé	Université des Sciences et Technologies de Lille - Lille 1
BEAUCARNE	François	Université du Havre
BENICHOU	Maurice	Université Rennes 1
BENOIT	Thierry	Agence de mutualisation des universités et des établissements
BERETZ	Alain	Université Louis Pasteur - Strasbourg 1
BEREZIAT	Gilbert	Université Pierre et Marie Curie - Paris 6
BERNARD	Jacques	Centre National de la Recherche Scientifique
BIGOT	Bernard	École Normale Supérieure de Lyon
BOURGINE	Serge	Agence de mutualisation des universités et des établissements
BOUZINAC	Jean Louis	Institut National Polytechnique de Toulouse
BRIGANT	Catherine	Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie - Direction de la législation fiscale - Bureau D1
BROCHET	Hélène	Agence de mutualisation des universités et des établissements
BURLET	Claude	Université Henri Poincaré - Nancy 1
CANTINAT	Marie-Nolwen	École Normale Supérieure de Lyon
CARRIERE	Bernard	Université Louis Pasteur - Strasbourg 1
CASTEX	Louis	Institut National des Sciences Appliquées de Toulouse
CAVAILLES	Michèle	Institut National des Sciences Appliquées de Toulouse
CERVERA	Claude	Institut National Polytechnique de Toulouse
CHAIMBAULT	Yves	Université des Sciences et Technologies de Lille - Lille 1
CHAPUISAT	Xavier	Conférence des présidents d'universités - Paris XI
CHAZEAU-GUIBERT	Catherine	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la Recherche - Direction de l'Enseignement Supérieur - Bureau B4
CORBEL	Pierre	Université Rennes 2 - Haute Bretagne

COSTES	Alain	Ministère délégué à la Recherche et aux Nouvelles Technologies - Direction de la Technologie
COURTY	Martine	Université du Havre
DABOUZ	Marie	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la Recherche - Direction des Affaires Financières - Bureau B3
DE CORDOUE	Hugues	Université Paris 13 - Paris-Nord
DEROCHE	Jean	Université Henri Poincaré- Nancy 1
DERREY	Thierry	Université du Havre
DORION	Catherine	Université Henri Poincaré- Nancy 1
DUCLOS	Jean-Louis	École Normale Supérieure de Lyon
DUPONT	Jean Loup	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la Recherche - Président du Comité de pilotage
FEBURIER	Daniel	Université de Caen Basse-Normandie
FOUQUET	Robert	Université Saint-Étienne - Jean Monnet
GACON	Jean-Yves	Université Pierre et Marie Curie - Paris 6
GIBERT	Valérie	Université du Havre
GIRARD	François	Centre National de la Recherche Scientifique
GOURDET	Geneviève	Conférence des présidents d'universités
GRANGER	Françoise	École Normale Supérieure de Lyon
GUERIN	Philippe	Université Rennes 2 - Haute Bretagne
GUERRIER	François	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la Recherche - Direction des Affaires Financières
GUILARD	Roger	Ministère délégué à la Recherche et aux Nouvelles Technologies - Mission scientifique universitaire
GUILLOIN	Michel	Agence de mutualisation des universités et des établissements
GUY	Philippe	Université Rennes 2 - Haute Bretagne
HACH	Alain	École Normale Supérieure de Lyon
HAUNOLD	Christophe	Institut National Polytechnique de Toulouse
HENNEQUIN	Joël	Université Paris-Sud XI
HODEMON	Jean Luc	Université Saint-Étienne - Jean Monnet
IVANOVITZ	Pierre	Université Henri Poincaré- Nancy 1
JEANNE	Michèle	Université de Caen Basse-Normandie
JULIEN	Annie	Université Rennes 1
LAGENTE	Élisabeth	Université Rennes 1
LAPLANTE	Sylvie	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la Recherche - Direction des Affaires Financières - Bureau B3

LARGER	Simon	Agence de mutualisation des universités et des établissements
LE QUERLER	Nicole	Université de Caen Basse-Normandie
LE ROUX	Joëlle	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la Recherche - Direction de l'Enseignement Supérieur - Bureau B4
LE VAILLANT	Guy	Agence de mutualisation des universités et des établissements
LE VOIR	Aurélie	Université Pierre et Marie Curie - Paris 6
LECLERE	Jean Pierre	Université Paris-Sud XI
LEGAIT	Benoît	Conférence des Grandes Écoles
LEVI	Yves	Université Paris-Sud XI
LIEBER	Charles	Université Louis Pasteur - Strasbourg 1
LOPEZ CROUZET	Mireille	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la Recherche - Direction des Affaires Juridiques
MAIRESSE	Marie-Pierre	Université de Valenciennes et du Hainaut-Cambrésis
MANGANO	Hélène	Université Louis Pasteur - Strasbourg 1
MAURIET	Christophe	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la Recherche - Direction des Affaires Financières
MELA	Jean François	Ministère délégué à la Recherche et aux Nouvelles Technologies
MERY	Pierre	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la Recherche
METAIS	Thierry	Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie - Direction de la législation fiscale - Bureau B2
MORANCHO	Roland	Institut National Polytechnique de Toulouse
MOURET	François	Université Rennes 2 - Haute Bretagne
MOUTEL	Madeleine	Université Pierre et Marie Curie - Paris 6
NAVATTE	Patrick	Université Rennes 1
NICOLAS	Véronique	Université de Caen Basse-Normandie
PAQUIS	François	Association des secrétaires généraux d'université - Clermont 2
PICQ	Jean-François	Association des secrétaires généraux d'université - INPL
PIGEON	Florent	Université Saint-Étienne - Jean Monnet
PIMMEL	Éric	Université Louis Pasteur - Strasbourg 1
POUCHAIN	Michel	Université Paris 13 - Paris-Nord
POUILHE	Paul	Université Saint-Étienne - Jean Monnet
RAVET	Charles	Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie - Direction de la législation fiscale - Bureau B2
REBOUL	Angeline	Ministère délégué à la Recherche et aux Nouvelles Technologies - Direction de la Technologie

RICHARD	Pierre	Conférence des présidents d'universités
RIOU	François	Université de Caen Basse-Normandie
ROLLAND	Marc	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la Recherche - Direction de l'Enseignement Supérieur
RUFFINI	Pierre-Bruno	Université du Havre
SALZMANN	Jean-Loup	Université Paris 13 - Paris-Nord
SAUMON	Michèle	Centre National de la Recherche Scientifique
SCHWARTZ	Ketty	Ministère délégué à la Recherche et aux Nouvelles Technologies
SOUVIGNON	Alain	Université des Sciences et Technologies de Lille - Lille 1
STIRN	Andrée	Université Paris 13 - Paris-Nord
STOLTZ	Rémi	Association des agents comptables d'université, ULP- Strasbourg 1
SWITEK	Martine	Université des Sciences et Technologies de Lille - Lille 1
TA	Patricia	Université Paris 13 - Paris-Nord
TAVERNER	Paul	Institut National des Sciences Appliquées de Toulouse
TERRADE	David	Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie - Direction générale de la comptabilité publique - Bureau 5B
TURUBAN	André	Université Rennes 2 - Haute Bretagne
VIDAL	Sylvie	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la Recherche - Direction de l'Enseignement Supérieur - Bureau B4
WISLER	Philippe	Université Saint-Étienne - Jean Monnet

GROUPES DE TRAVAIL SAIC**Groupe de travail n° 1 : La TVA, l'impôt sur les sociétés, la taxe professionnelle et la lucrativité**

Animateur : LAPLANTE Sylvie, Ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la Recherche - Direction des Affaires Financières - Bureau B3

Membres du groupe :	
ASHWORTH Élisabeth	Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie - Direction de la législation fiscale - Bureau D1
BEUCARNE François	Université du Havre
BENOIT Thierry	Agence de mutualisation des universités et des établissements
BOURGINE Serge	Agence de mutualisation des universités et des établissements
BRIGANT Catherine	Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie - Direction de la législation fiscale - Bureau D1
CHAPUISAT Xavier	Université Paris-Sud XI
COURTY Martine	Université du Havre
DORION Catherine	Université Henri Poincaré - Nancy 1
FEBURIER Daniel	Université de Caen Basse-Normandie
GIBERT Valérie	Université du Havre
GOURDET Geneviève	Université de Nice Sophia-Antipolis
GRANGER Françoise	École Normale Supérieure de Lyon
GUERRIER François	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la Recherche - Direction des Affaires Financières
GUY Philippe	Université Rennes 2 - Haute Bretagne
HACH Alain	École Normale Supérieure de Lyon
IVANOVITZ Pierre	Université Henri Poincaré - Nancy 1
LAGENTE Élisabeth	Université de Rennes 1
LARGER Simon	Agence de mutualisation des universités et des établissements
LIEBER Charles	Université Louis Pasteur - Strasbourg 1
MANGANO Hélène	Université Louis Pasteur - Strasbourg 1
METAIS Thierry	Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie - Direction de la législation fiscale - Bureau B2
MOUTEL Madeleine	Université Pierre et Marie Curie - Paris 6
NIANG Fabirama	Université Louis Pasteur - Strasbourg 1

PICQ Jean François	Association des secrétaires généraux, INPG
RAVET Charles	Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie - Direction de la législation fiscale - Bureau B2
RICHARD Pierre	Conférence des présidents d'université
RIOU François	Université de Caen Basse-Normandie
SOUVIGNON Alain	Université des Sciences et Technologies de Lille - Lille 1
STOLTZ Rémi	Université Louis Pasteur - Strasbourg 1
TA Patricia	Université Paris 13 - Paris-Nord
VOISIN Colette	Université Paris-Sud XI

Groupe de travail n° 2 : Les aspects juridiques et statutaires

Animateur : ROLLAND Marc, Ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la Recherche -
Direction de l'Enseignement Supérieur

Membres du groupe :	
BEUCARNE François	Université du Havre
BIGOT Bernard	École Normale Supérieure de Lyon
BONHOTAL Jean Pascal	Association des secrétaires généraux, Université de Lyon 1
BOURGINE Serge	Agence de mutualisation des universités et des établissements
CATHERINE Virginie	Université de Caen Basse-Normandie
CHAIMBAULT Yves	Université des Sciences et Technologies de Lille - Lille 1
DEROCHE Jean	Université Henri Poincaré - Nancy 1
DORION Catherine	Université Henri Poincaré - Nancy 1
DROMA Dominique	Université des Sciences et Technologies de Lille - Lille 1
GRANGER Françoise	École Normale Supérieure de Lyon
JEANNE Michèle	Université de Caen Basse-Normandie
JULIEN Annie	Université de Rennes 1
JULIEN-LAFFERIERE François	Université Paris-Sud XI
LARGER Simon	Agence de mutualisation des universités et des établissements
LE ROUX Joëlle	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la Recherche - Direction de l'Enseignement Supérieur - Bureau B4
LECLERE Jean-Pierre	Université Paris-Sud XI
LEVI Yves	Université Paris-Sud XI
OBERLE Marylene	Université Louis Pasteur - Strasbourg 1

PESNEAUD Marie Lorraine	Université Louis Pasteur - Strasbourg 1
RICHARD Pierre	Conférence des présidents d'université
SALZMANN Jean-Loup	Université Paris 13 - Paris-Nord
SOURDIN Véronique	Université Rennes 2 - Haute Bretagne
TA Patricia	Université Paris 13 - Paris-Nord
TERRADE David	Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie - Direction générale de la comptabilité publique - Bureau 5B

Groupe de travail n° 3 : Le calcul des coûts complets

Animateur : Jean Luc HODEMON - Université Saint-Étienne - Jean Monnet

Membres du groupe :	
BEUCARNE François	Université du Havre
BELLON Bertrand	Université Paris-Sud XI
BOURGINE Serge	Agence de mutualisation des universités et des établissements
CELERMAJER Marlene	Association des secrétaires généraux, Observatoire de Paris
CHAPON Cyrille	Université de Rennes 1
CHATON Jean Claude	Association des secrétaires généraux, Université de Dijon
CRISTEN Catherine	Université Henri Poincaré - Nancy 1
DE CORDOUE Hugues	Université Paris 13 - Paris-Nord
DUCLOS Jean-Louis	École Normale Supérieure de Lyon
GARGANTINI Bernard	Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie - Direction générale de la comptabilité publique - Bureau 5B
GIBERT Valérie	Université du Havre
JEANNE Michèle	Université de Caen Basse-Normandie
LAGENTE Élisabeth	Université de Rennes 1
LAPLANTE Sylvie	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la Recherche - Direction des Affaires Financières - Bureau B3
MAIRESSE Marie Pierre	Université de Valenciennes et du Hainaut Cambrésis
MANGANO Hélène	Université Louis Pasteur - Strasbourg 1
MERY Pierre	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la Recherche
METAIS Thierry	Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie - Direction de la législation fiscale - Bureau B2
MOUTEL Madeleine	Université Pierre et Marie Curie - Paris 6

NAVATTE Patrick	Université de Rennes 1
RAVET Charles	Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie - Direction de la législation fiscale - Bureau B2
RIOU François	Université de Caen Basse-Normandie
SION Catherine	Université des Sciences et Technologies de Lille - Lille 1
SWITEK Martine	Université des Sciences et Technologies de Lille - Lille 1
TA Patricia	Université Paris 13 - Paris-Nord
TERRADE David	Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie - Direction générale de la comptabilité publique - Bureau 5B
TRUSSON Joël	Université Rennes 2 - Haute Bretagne
VOISIN Colette	Université Paris-Sud XI

Groupe de travail n° 4 : La comptabilité et les applications informatiques

Animateur : Serge BOURGINE, Agence de mutualisation des universités et des établissements

Membres du groupe :	
BENICHOU Maurice	Université de Rennes 1
CADE François	Université Louis Pasteur - Strasbourg 1
COISEL Régine	Université de Caen Basse-Normandie
COURTY Martine	Université du Havre
DABOUZ Marie	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la Recherche - Direction des Affaires Financières - Bureau B3
FEBURIER Daniel	Université de Caen Basse-Normandie
GARGANTINI Bernard	Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie - Direction générale de la comptabilité publique - Bureau 5B
HACH Alain	École Normale Supérieure de Lyon
HENNEQUIN Joël	Université Paris-Sud XI
HIMPENS Frédéric	Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie - Direction de la législation fiscale
IVANOVITZ Pierre	Université Henri Poincaré - Nancy 1
LANGLET Thérèse	Université des Sciences et Technologies de Lille - Lille 1
LAPLANTE Sylvie	Ministère de la Jeunesse de l'Éducation nationale et de la Recherche - Direction des Affaires Financières - Bureau B3
LIEBER Charles	Université Louis Pasteur - Strasbourg 1

LUDEAU-PAVY Nicole	Université Paris-Sud XI
MANGANO Hélène	Université Louis Pasteur - Strasbourg 1
METAIS Thierry	Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie - Direction de la législation fiscale - Bureau B2
MIATELLO Magdalena	Association des secrétaires généraux, ENSAM
RAUNET Olivier	Université Louis Pasteur - Strasbourg 1
RAVET Charles	Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie - Direction de la législation fiscale - Bureau B2
SOUVIGNON Alain	Université des Sciences et Technologies de Lille - Lille 1
STIRN Andrée	Université Paris 13 - Paris-Nord
STOLTZ Rémi	Université Louis Pasteur - Strasbourg 1
TA Patricia	Université Paris 13 - Paris-Nord
TERRADE David	Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie - Direction générale de la comptabilité publique - Bureau 5B
VERSCHEURE Gwenaëlle	Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie - Direction générale de la comptabilité publique - Bureau 5B

Conception et réalisation graphique :
Carole BESSE
01 43 72 68 82

Reprographie :
Imprimerie de l'université de Rennes 1

Janvier 2003