



La portée et l'usage de la politique budgétaire, AMUE, Document de formation

David Carassus, Caroline Baradat, Serge Bourguine, Brigitte Carpentier, Elodie Dupuy, Nathalie Jacob, Patrick Michaud, Gilles Moiton, François Paquis

► To cite this version:

David Carassus, Caroline Baradat, Serge Bourguine, Brigitte Carpentier, Elodie Dupuy, et al.. La portée et l'usage de la politique budgétaire, AMUE, Document de formation. 2020. <hal-03080049>

HAL Id: hal-03080049

<https://hal.science/hal-03080049v1>

Preprint submitted on 17 Dec 2020

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



HAL Authorization

Formation budget_v1.5.doc

document de travail

La portée et l'usage de la politique budgétaire

« Un objectif dépourvu de moyen d'action n'est qu'un simple souhait »
(Antoine de Saint-Exupéry)

BARADAT Caroline, BOURGINE Serge, CARASSUS David, CARPENTIER Brigitte, DUPUY Elodie, JACOB Nathalie, MICHAUD Patrick, MOITON Gilles, PAQUIS François

Objectifs de la formation :

- ▶ Aider les établissements à rénover leur pratique de prévision budgétaire, leurs méthodes de suivi d'exécution et à se situer dans une perspective de prévision pluriannuelle pour répondre aux exigences de la loi LRU
- ▶ Eclairer les modes d'analyse et de mobilisation des marges de manœuvre financières en fin d'exercice

Public : vice-présidents finances, secrétaires généraux, directeurs financiers.

SOMMAIRE

PARTIE N°1	ORGANISER LA POLITIQUE BUDGETAIRE.....	8
1.	LES ENJEUX DE LA FIABILITE DES DONNEES.....	8
2.	LA QUALITE COMPTABLE	10
2.1	UN PREALABLE : LE REFERENTIEL COMPTABLE	10
2.2	UNE NECESSITE : L'IMPLICATION DE PLUSIEURS ACTEURS	11
3.	LA MISE EN PLACE D'UN CONTROLE INTERNE	12
3.1	LE DECOUPAGE DE LA STRUCTURE EN PROCESSUS	12
3.2	L'ANALYSE DES RISQUES	13
3.3	LA MAITRISE DES RISQUES	14
4.	LE PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE	24
4.1	LE CONTENU DU BUDGET	24
4.2	LE LANCEMENT DE LA PROCEDURE BUDGETAIRE	26
4.3	LE VOTE DU BUDGET	26
4.4	LE ROLE DU RECTEUR, CHANCELIER DE L'UNIVERSITE.....	27
4.5	LES MODIFICATIONS BUDGETAIRES	28
5.	LES REGLES A RESPECTER	30
5.1	LES PRINCIPES GENERAUX DU DROIT BUDGETAIRE	30
5.2	LES NOTIONS DE SOUTENABILITE ET DE SINCERITE BUDGETAIRE	31
5.3	LA JUSTIFICATION AU PREMIER EURO.....	35
6.	LES INTERVENANTS DANS LE PROCESSUS BUDGETAIRE	39



PARTIE N°2 ANALYSER LE PASSE POUR FIABILISER LA PREVISION BUDGETAIRE 45

1.	L'ANALYSE DE L'EXECUTION BUDGETAIRE	49
2.	L'ANALYSE FINANCIERE DE L'ETABLISSEMENT	55
2.1	LA DEMARCHE D'ANALYSE FINANCIERE	55
2.2	LES RESULTATS COMPTABLES ET FINANCIERS	59
2.3	L'ANALYSE DE L'EQUILIBRE FINANCIER	65
2.4	LES RATIOS	79
1.	LES CALCULS EN COUTS COMPLETS	84
2.	LES CALCULS EN COUTS PARTIELS	86

PARTIE N°3 DEFINIR LA POLITIQUE BUDGETAIRE DE L'ETABLISSEMENT 93

1.	L'EVOLUTION DU CADRE DU DIALOGUE BUDGETAIRE	98
2.	L'ALLOCATION INTERNE DES MOYENS SUR LA BASE DE L'ACTIVITE OU DE LA PERFORMANCE.....	100
2.1	LA TECHNIQUE DES RATIOS	100
2.2	L'ALLOCATION DES MOYENS SUR LA BASE DE L'ACTIVITE	102
2.3	L'ALLOCATION DES MOYENS SUR LA BASE DE LA PERFORMANCE	103
3.	MODALITES PRATIQUES DE L'ALLOCATION INTERNE DE MOYENS	104
3.1	LA FORMALISATION DU DIALOGUE INTERNE DE GESTION	104
3.2	LA NOTIFICATION DE L'ALLOCATION INTERNE	105



PARTIE N°4	ALIMENTER LA PREVISION BUDGETAIRE	106
1.	LES CHARGES OBLIGATOIRES	107
2.	L'ANALYSE DES DEPENSES DE L'ETABLISSEMENT	109
3.	LA MASSE SALARIALE	110
3.1	LES PRINCIPALES ETAPES DE LA BUDGETISATION DE LA MASSE SALARIALE	112
3.2	L'APPROPRIATION DE LA GESTION DES EMPLOIS ET DE LA MASSE SALARIALE	114
4.	LES DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS	116
4.1	LES AMORTISSEMENTS	117
4.2	LES PROVISIONS	123
5.	L'INVESTISSEMENT	124
5.1	ETAT DES LIEUX	124
5.2	L'ELABORATION D'UN PLAN DE FINANCEMENT PLURIANNUEL	125
6.	ARBITRER, TENIR COMPTE DU FONDS DE ROULEMENT ET DES REPORTS DE CREDITS	130
6.1	LES NOTIONS DE FOND DE ROULEMENT, REPORT ET RESULTAT	130
6.2	LES REPORTS DE CREDIT	131
6.3	LES ACTIONS DE FORMATION CONTINUE	135
6.4	LES RESSOURCES AFFECTEES	136
7.	SAVOIR DEFINIR LES EQUILIBRES PROSPECTIFS	139
7.1	LE COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL PLURIANNUEL (CRPP)	139
7.3	LE TABLEAU DE FINANCEMENT PREVISIONNEL PLURIANNUEL	143
7.3	EXERCICE SUR LES EQUILIBRES PROSPECTIFS	144



PARTIE n°5	ASSURER LE SUIVI BUDGETAIRE ET FINANCIER INFRA ANNUEL ET AJUSTER LA PREVISION BUDGETAIRE	151
1.	LES OUTILS DE SUIVI.....	152
1.1	LA COMPTABILITE DES ENGAGEMENTS	152
1.2	LE SUIVI DES RECETTES	154
1.3	LE PLAN DE TRESORERIE.....	155
1.4	LES TABLEAUX DE FLUX DE TRESORERIE	155
1.5	LE SUIVI DE LA MASSE SALARIALE.....	161
1.6	L'AJUSTEMENT DES OPERATIONS PLURIANNUELLES.....	168
2.	L'ANALYSE INFRA ANNUELLE : LA REVUE DE GESTION	169
3.	L'EVOLUTION DES PREVISIONS BUDGETAIRES	183
3.1	UNE RE-PREVISION, QU'EST CE QUE C'EST ?	183
3.2	ENJEUX	183
3.3	MODE OPERATOIRE	184
3.4	LES OUTILS	185
3.5	ILLUSTRATION	185
3.6	CONCLUSIONS.....	187



1.	LEXIQUE	188
2.	LES ANNEXES BUDGETAIRES	190
3.	LES LIMITES DES TECHNIQUES COMPTABLES ET FINANCIERES DES ENTREPRISES APPLIQUEES AUX UNIVERSITES.....	195
3.1	LE BILAN	195
3.2	LE RESULTAT	195
3.3	LES SOLDES INTERMEDIAIRES DE GESTION (SIG) :	196
4.	L'ANALYSE FINANCIERE	197
4.1	LES SOLDES INTERMEDIAIRES DE GESTION	197
4.2	LE BILAN COMPTABLE	202
4.3	LE TABLEAU DE FINANCEMENT	204
5.	METHODES DE CALCUL DU GVT	209
6.	L'ACQUISITION D'IMMOBILISATIONS	210
6.1	LA NOTION D'INVESTISSEMENT	210
6.2	LES DETERMINANTS DE L'INVESTISSEMENT	211
6.3	LE FINANCEMENT DES INVESTISSEMENTS	212
3.	ANNEXE SUR CONTRATS AVEC PARTENAIRES	213
4.	LE PROJET ANNUEL DE PERFORMANCE	214
1.	LE CHOIX DES MODALITES DE GESTION	223
2.	LE CONTRAT DE PARTENARIAT PUBLIC-PRIVE	227
	LES PRESTATIONS INTERNES	229
7.2	LES CARACTERISTIQUES DES PRESTATIONS INTERNES.....	229
7.3	LES MODES DE GESTION DES PRESTATIONS INTERNES	229



INTRODUCTION

A rédiger

PARTIE n°1 ORGANISER LA POLITIQUE BUDGETAIRE

Section 1 : La fiabilité des données rétrospectives et prospectives

L'exercice budgétaire est un moment essentiel dans la vie d'un établissement notamment parce qu'il s'agit d'affecter des moyens à la réalisation de ses missions et de son développement. A l'occasion de la construction du budget et tout particulièrement lors des votes, l'assemblée délibérante effectue des choix qui guident l'affectation des crédits sur des projets, des modalités de réalisation des missions. Les raisons et les effets de ces délibérations illustrent en quoi le budget représente avant tout un acte politique.

Afin de donner une réalité à ces ambitions politiques, il importe de s'assurer que les éléments techniques sur la base desquelles les projections budgétaires seront élaborées reposent sur des informations de qualité.

A ce titre, la fiabilité des données financières rétrospectives et prospectives constitue un facteur déterminant de la construction de tout projet et par conséquent du budget de l'établissement.

1. Les enjeux de la fiabilité des données

Dans le contexte de la mise en œuvre de la loi LRU et du passage aux RCE, il paraît difficilement envisageable de confier aux établissements la gestion de compétences nouvelles et des moyens financiers correspondants, notamment en matière de ressources humaines, sans mettre en place de façon concomitante un dispositif qui permette de s'assurer de l'atteinte des objectifs de performance qui leurs sont fixés. La démarche n'est pas totalement nouvelle et inconnue pour l'Etat et les établissements. En effet, la déclinaison de la Loi Organique relative aux Lois de Finances (LOLF) au sein des établissements a déjà constitué une étape importante et essentielle dans la mise en place d'un pilotage par objectifs et dans l'analyse des résultats de la gestion des universités sous l'angle de la pertinence, de l'efficacité et de l'efficience.

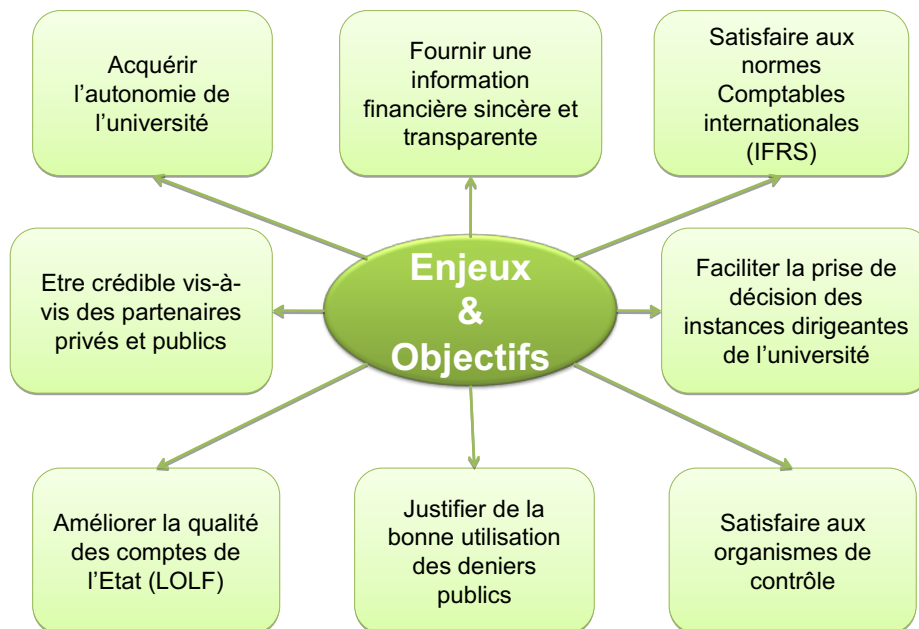
La qualité de l'information financière figure parmi les éléments indispensables au fonctionnement des universités dans le cadre d'une autonomie renforcée. Du reste, la loi LRU prévoit que « L'établissement assure l'information régulière du ministre chargé de l'enseignement supérieur et se dote d'instruments d'audit interne et de pilotage financier et patrimonial » et que « Les comptes de l'université font l'objet d'une certification annuelle par un commissaire aux comptes » (article L.712-9 du code de l'éducation).

Cette exigence renforcée de la part de l'Etat qui est inhérente au nouveau contexte de gestion rejoint des demandes déjà formulées par de nombreux partenaires externes des universités. L'Union européenne, les collectivités territoriales, les autres organismes publics ou les entreprises privées sont autant d'entités pour lesquelles les qualités académiques et scientifiques ne sont plus toujours suffisantes pour assurer des partenariats efficaces. Pour ces entités comme pour l'Etat, tant les dispositifs internes d'audit que la certification des comptes se présentent comme un gage de confiance. Il appartient à chaque établissement

de déployer son propre plan d'action afin de disposer d'un niveau de qualité comptable qui lui permettra de répondre à ses enjeux et notamment d'obtenir la certification de ses comptes.

De façon concomitante à l'appui au développement de relations de confiance avec ses usagers et ses financeurs, la qualité des comptes constitue un enjeu pour l'établissement dans la mise en œuvre d'un dispositif de pilotage interne performant. Gouverner c'est faire des choix. Pour cela, il est impératif de s'appuyer sur des éléments d'information de qualité. Afin de se convaincre des liens étroits qui existent entre qualité de l'information comptable et pilotage, on peut prendre l'illustration du développement actuel de systèmes de comptabilité analytique. Cette dernière a pour finalités premières de déterminer le coût des services et des biens produits par l'université (sous l'angle de ses structures et/ou de ses activités) mais également et surtout (dans l'optique de la gestion d'une mission de service public) d'aider à la décision et au pilotage. Comment choisir sans disposer d'informations complètes et fiables de nature qualitative ainsi que de nature financière ? L'information transverse et consolidée offerte par la comptabilité analytique rend cet outil incontournable dans le contexte de l'autonomie renforcée des universités. En effet, outre l'information de nature quantitative que constitue un coût complet, la comptabilité analytique invite à se pencher sur les éléments constitutifs du coût, sur les faits générateurs et au final aide à identifier les conséquences d'un choix. Or, la comptabilité analytique prenant directement appui sur la comptabilité générale de l'établissement, l'alimentation des systèmes analytiques, la construction des coûts et leur analyse nécessitent de s'interroger sur l'exhaustivité et la fiabilité des données. Dès lors, la mise en place d'un système analytique performant impose de mener, de façon à tout le moins simultanée, le chantier de la qualité comptable.

Pour illustrer l'attention particulière à accorder à la qualité comptable, le schéma ci-dessous propose une synthèse de ses principaux enjeux et objectifs. Les liens sont tant externes (citoyen et usagers, tutelles et financeurs, partenaires et clients) qu'internes (gouvernance, composantes, personnels).



Dans le cadre de la mise en œuvre de la LRU, un dispositif d'accompagnement a été mis en place. Les différents axes de cette réforme sont intégrés notamment dans un plan de formation construit à destination des établissements : pilotage, ressources humaines, finances, patrimoine. Plus précisément, en matière financière, l'Amue a construit et déploie depuis l'année 2009 une formation spécifiquement centrée sur la question de la qualité comptable et le contrôle interne comptable et financier (CICF) qui lui est corrélé. Cette

formation dénommée « Fiabiliser l'information financière : un préalable à la certification des comptes » se déroule durant trois journées. Pour cette raison, nous ne détaillerons pas ici les étapes de la mise en place d'une démarche de qualité comptable mais nous insisterons simplement sur les axes essentiels particulièrement en lien avec la formation sur « l'usage et la portée de la politique budgétaire ». Les adhérents souhaitant disposer d'une vue complète du thème de la qualité comptable et du CICF sont invités à s'inscrire dans la formation ad hoc ou à se référer au support disponible sur le site Internet de l'Agence.

2. La qualité comptable

La qualité comptable peut se définir par l'existence d'une comptabilité générale reflétant correctement la réalité des opérations effectuées par un EPSCP.

Concrètement, cela signifie que la comptabilité doit, conformément à la réglementation applicable en la matière :

- ▶ présenter des comptes réguliers, sincères et constituant une image fidèle de la situation patrimoniale et financière de l'établissement concerné ;
- ▶ garantir le respect des principes comptables et de la régularité des procédures comptables ;
- ▶ être en état d'être certifiée.

2.1 Un préalable : le référentiel comptable

Répondre à l'objectif de la qualité des comptes implique un respect rigoureux du référentiel comptable applicable à l'EPSCP. Il convient ainsi de veiller tout spécialement à la mise en œuvre du principe fondamental de spécialisation (ou d'indépendance) des exercices comptables¹ traduit à l'article L 123-21² du code de commerce, qui est appelé communément dans le domaine de la comptabilité publique principe des « droits constatés ». Ce principe est fondamental puisque, en permettant que soient constatés de façon complète les droits et obligations d'un établissement au titre d'un exercice donné, il offre une image fidèle de la situation patrimoniale et financière de celui-ci, gage de qualité des comptes

L'approche comptable est donc avant tout pragmatique puisque le rattachement d'un produit ou d'une charge s'effectue lorsque, au-delà d'un accord entre les parties prenantes, la réalisation économique par l'une d'entre elles de son engagement oblige son cocontractant à exécuter le sien.

En d'autres termes, **c'est la date à laquelle naissent les droits, créances ou dettes, qui doit être retenue pour l'exercice d'imputation**. Le système à mettre ainsi en place, reposant sur les dettes et les créances ayant acquis un caractère certain, correspond à ce qu'on appelle communément une comptabilité d'exercice, qui seule permet de décrire les actifs et passifs d'un établissement (identification, recensement et évaluation). Il s'oppose au système de la caisse, fondé sur l'enregistrement des opérations au moment du décaissement ou de l'encaissement.

Le critère de rattachement des charges à l'exercice est le service fait, ou dit autrement, la date à laquelle l'ordonnateur atteste que le service est fait (justification que le créancier a droit au paiement de

¹ Le principe de l'indépendance des exercices a été posé par l'article 14 du décret du 10 décembre 1953 qui prévoit notamment ; « L'exercice comptable comprend les douze mois de l'année civile, il commence le 1er janvier et s'achève le 31 décembre ; (...) Tous les droits acquis et tous les services faits au cours d'un exercice doivent être comptabilisés au titre de cet exercice. »

² « Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels ». Ces derniers ou états financiers correspondent au bilan, au compte de résultat et à l'annexe. L'objectif essentiel de la comptabilité générale est de mettre en forme de tels états financiers destinés à fournir périodiquement des informations sur la situation financière et les résultats de l'activité d'un établissement.

l'opération qu'il a réalisée). Aussi, les dépenses pour lesquelles le service a été fait au 31 décembre, mais pour lesquelles les justificatifs, factures, nécessaires au paiement ne sont pas parvenus, doivent être comptabilisées en charges à payer³. Symétriquement, les dépenses qui auraient été réglées et comptabilisées alors que le service ne devrait être fait en tout ou partie qu'au cours de l'exercice suivant (cas des abonnements ou des locations, par exemple) donnent lieu à une correction au moyen des écritures de charges constatées d'avances⁴.

En matière de recettes, le principe général à appliquer est celui du plan comptable général (article 313-1) « **sont rattachés à l'exercice les produits acquis à cet exercice** ». Les établissements étant majoritairement financés par la voie de subvention, le critère de rattachement de ces dotations est l'acte attributif pour la valeur des crédits de paiement pour ce qui concerne les dotations de l'Etat. Parallèlement, les produits issus d'une activité commerciale sont rattachés à l'exercice au cours duquel les droits sont acquis, c'est-à-dire à l'exercice de livraison du bien ou de réalisation de la prestation. En fin d'exercice, les recettes certaines et précises quant à leur objet, qui n'ont pas fait l'objet d'un constat, doivent être recensées pour être comptabilisées en produits à recevoir. Symétriquement, les recettes qui ont été encaissées et comptabilisées, alors que les droits ne seront acquis en tout ou partie qu'au cours de l'exercice suivant, doivent être ventilées sur les exercices considérés au moyen des écritures de produits constatés d'avance.

2.2 Une nécessité : l'implication de plusieurs acteurs

Le référentiel comptable s'inscrit dans une démarche globale portant en elle un renforcement de l'articulation entre les acteurs, ordonnateur et comptable, assumant respectivement la fonction de l'exécution des opérations financières (dépenses et recettes) et celle de tenue des comptes ainsi que leur production, les deux fonctions étant au demeurant indissociables. Il en va ainsi en particulier pour les opérations de charge à payer et de produits à recevoir, d'inventaire, d'amortissement et de provision puisque pour ces opérations la qualité comptable nécessite des informations extracomptables.

Ces enregistrements comptables ont un effet direct sur le budget de l'établissement puisqu'ils se traduisent par la consommation de crédits et le constat de recettes. Ainsi, les dotations aux amortissements (soit près de 10% en moyenne du budget consolidé des universités) affectent directement l'équilibre budgétaire annuel (il s'agit d'une charge obligatoire dont une part doit être financée sur les ressources propres de l'établissement) et les opérations pluriannuelles (les dotations aux amortissements alimentent la capacité d'investissement de l'établissement). De même, les informations collectées enrichissent directement les données de l'analyse financière sur laquelle se fonde pour partie le jugement quant à la santé financière et la capacité à investir d'un établissement (fonds de roulement, trésorerie, capacité d'autofinancement).

Nous ne sommes donc pas en présence de sujets relevant uniquement de préoccupations de nature comptable mais bien, également, du pilotage d'un établissement, c'est-à-dire de ce qui est étroitement lié aux fonctions d'ordonnateur. En cela, le référentiel ne peut que contribuer à renforcer la collaboration entre le comptable, gardien de la qualité comptable et l'ordonnateur, décideur et réalisateur des activités. Ce travail en commun conduit à se pencher sur les enjeux liés à l'information financière ainsi qu'à la fiabilité des documents financiers en tant qu'agréats représentatifs de la situation financière de l'établissement.

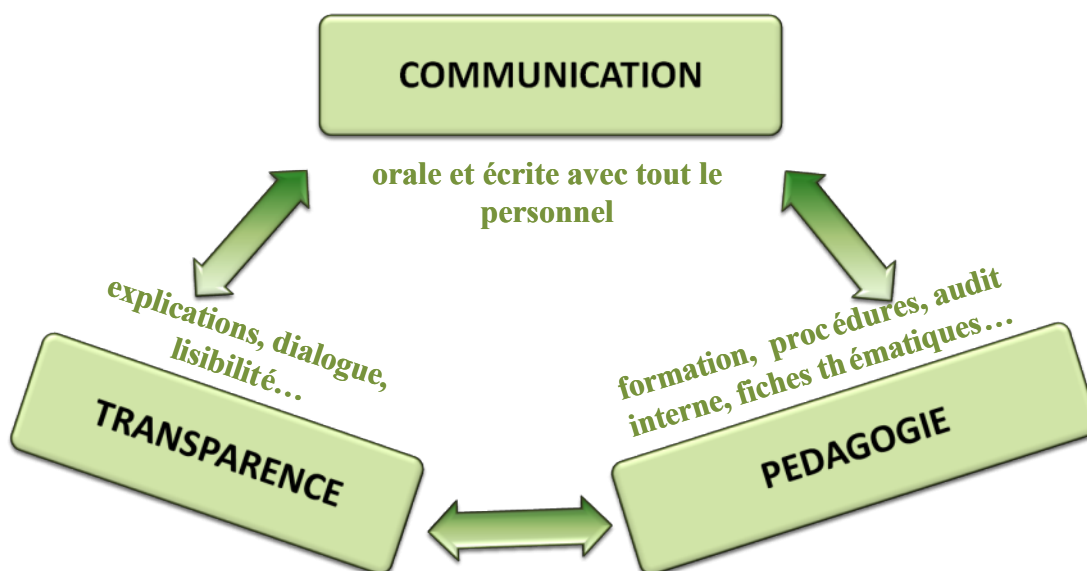
Ajoutons, enfin, qu'un tel contexte crée des conditions favorables à l'engagement d'actions fondées sur des concepts de performance et de responsabilisation rénovés de l'équipe de direction. Cet ensemble d'actions s'avère de nature à permettre aux universités de disposer d'une gouvernance plus efficace autorisant de nouveaux modes de pilotage.

³ L'instruction 02-036-M93 du 29 avril 2002 prévoit un recensement de ces dépenses soit au fil de l'eau soit au plus tard en fin d'exercice lors de la période d'inventaire.

⁴ Les charges de l'exercice considéré sont réduites d'un montant reporté sur l'exercice suivant.

Bien évidemment, tout les acteurs ne sont pas nécessairement réceptifs à un chantier qui de prime abord peut paraître de nature très technique. Comme souvent, le maître mot repose sur l'explication et la diffusion d'informations au sein de l'établissement ainsi que sur les bénéfices attendus.

Le processus « vertueux » d'information et de communication est résumé dans le graphique ci-dessous :



On l'a compris, l'enjeu de la qualité comptable est d'alimenter le système d'information et notamment de décision en produisant des données fiables afin de permettre aux différents acteurs de l'établissement de disposer d'une image la plus fidèle possible de la situation financière, comptable et patrimoniale de l'établissement. Pour autant, la situation de toute entité n'est évidemment pas statique. C'est pourquoi, le maintien de ce niveau de qualité suppose de se doter d'un dispositif de suivi des événements et de réaction afin de maîtriser les risques inhérents induits tant par la gestion que par l'environnement de l'établissement. Pour parvenir à ce résultat, il convient de s'appuyer sur la mise en place d'un dispositif de contrôle interne.

3. La mise en place d'un contrôle interne

Le contrôle interne (CI) a pour objet la maîtrise des risques liés à la réalisation d'objectifs. En d'autres termes, il s'agit, pour l'équipe dirigeante d'une entité, de mettre sous contrôle les risques afin d'éviter que ceux-ci se transforment en dysfonctionnement et d'avoir ainsi une assurance raisonnable que les objectifs fixés seront atteints.

Concrètement, avec l'objectif de mettre la technique au service du politique de sorte que l'information recueillie soit un réel outil de pilotage, il convient, tout d'abord, de s'engager dans une démarche de découpage de la structure en processus, puis, sur cette base, de procéder à une cartographie des risques amenant à mettre en place un plan d'actions.

3.1 Le découpage de la structure en processus

Un processus est un ensemble de tâches successives (à la charge des gestionnaires, de l'ordonnateur, du comptable par exemple). A titre d'illustrations, on peut citer les processus suivants : le flux de la commande,

la gestion des missions, les rémunérations, l'organisation de colloques, les acquisitions de biens immobiliers, la gestion des contrats de recherche,

En matière financière, le début du processus correspond à son fait générateur et sa fin à une écriture comptable définitive. Autrement dit, si l'on se place sur un plan comptable, peuvent être considérées comme des processus comptables, les activités permettant de transformer des opérations économiques en informations comptables et financières grâce à la « mécanique comptable ».

Une fois réalisé le découpage en processus, il convient d'en assurer la formalisation en établissant une cartographie des processus. L'exercice consiste à assurer une représentation dynamique permettant de trouver des réponses aux questions « Qui ? Quoi ? Comment ? Pourquoi ? » et de visualiser de façon synthétique et dynamique les principaux éléments d'organisation d'un système :

- ▶ les flux entrants et sortants ;
- ▶ les processus (techniques, administratifs, logistiques, opérationnels) ainsi que les activités qui s'y rattachent ;
- ▶ les acteurs : leur rôle, les activités qu'ils réalisent ;
- ▶ éventuellement les tâches et les opérations, les événements « déclencheurs » et les documents produits.

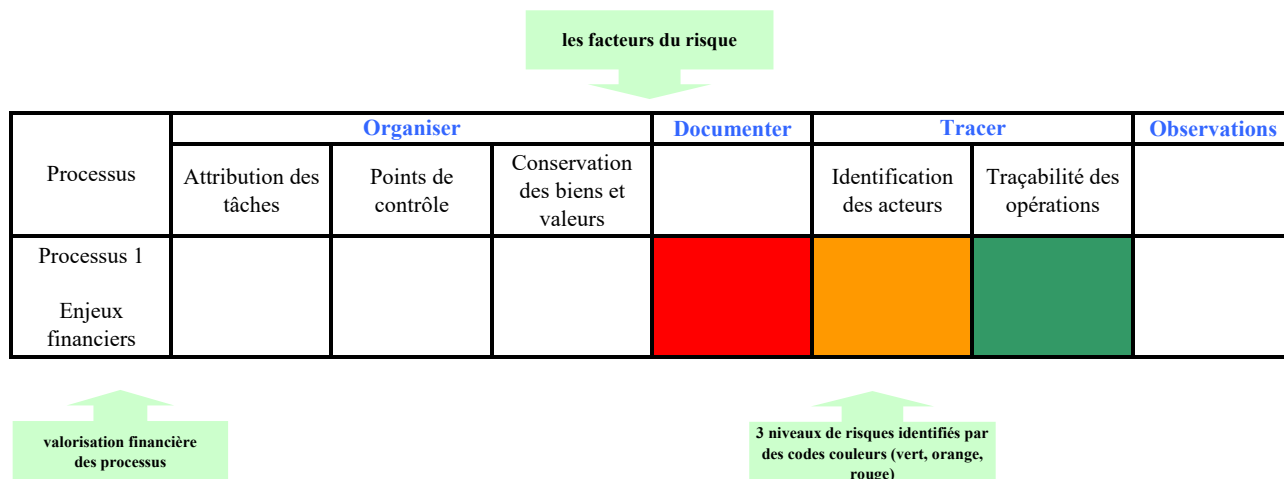
3.2 L'analyse des risques

Ce premier travail permet de dresser un constat de l'existant indispensable à l'identification des risques. Le risque se définit comme tout événement, tout comportement, toute situation affectant par sa survenance, la réalisation des objectifs fixés. Il apparaît comme la conjonction de trois éléments :

- ▶ ses facteurs ou causes ;
- ▶ ses manifestations ;
- ▶ ses conséquences ou son impact.

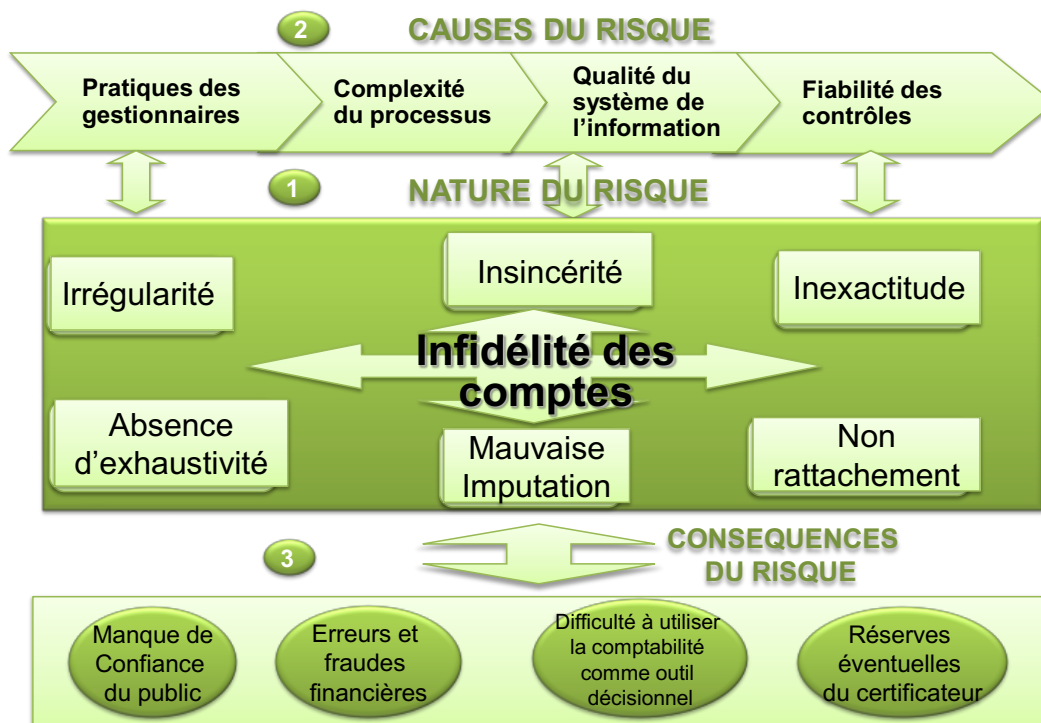
Pour analyser les risques, il est nécessaire d'élaborer un schéma d'analyse des risques (ou cartographie des risques) en s'appuyant sur l'élaboration d'un organigramme fonctionnel. L'objectif de ce dernier est d'obtenir une vue consolidée de questions à se poser qui peuvent se résumer de la façon suivante : « qui fait quoi, comment et à quel moment ? ». Ce travail permet de mettre en lumière les responsables des actes de gestion et de formaliser l'analyse des risques en distinguant les processus globalement maîtrisés de ceux qui sont à fiabiliser. Ainsi, les zones qui sont potentiellement à risque sont définies par une identification précise, par processus, des risques donnant lieu à leur évaluation (par facteur de risque), à leur analyse (au niveau le plus fin) et à leur classement (faible, moyen fort).

Le tableau ci-dessous propose un exemple de cartographie des risques (source : Direction générale des finances publiques) :



Après avoir mis en avant les risques potentiels, il convient de les hiérarchiser en tenant compte du rapport entre la probabilité de leur survenance et de leur impact, en termes financier, juridique ou d'image.

Les étapes et les liens de l'analyse des risques sont formalisées dans le schéma ci-dessous :



3.3 La maîtrise des risques

Une fois les risques analysés et priorisés, vient l'étape de la maîtrise des risques. A partir de la cartographie des risques, il s'agit d'élaborer un plan d'action dont l'objectif est de formaliser les modalités de maîtrise et de prévention des risques préalablement identifiés.

L'ensemble de ce travail doit donner lieu à formalisation notamment par le biais d'une documentation regroupant tant la réglementation générale (textes législatifs et réglementaires) que les règles propres à l'établissement (notes, fiches techniques, guides et fiches de procédures).

Un extrait d'un plan d'actions de maîtrise des risques est proposé ci-dessous (extrait de la formation « Fiabiliser l'information financière : un préalable à la certification des comptes » proposée par l'Amue) :



Descriptif du risque	Mesures correctives	Personnes responsables	Application	Actualisation
Saisie erronée d'un RIB	Suppression des droits d'accès au module " saisie des RIB " à l'ensemble des agents et centralisation de la saisie sur le poste X (procédure à mettre en place + communication)	X détermine les agents désormais habilités à saisir un RIB	Mise en place au	Non concerné
		Y corrige les droits d'accès.		
		X informe les agents du nouveau dispositif		
		Z rédige la fiche de circulation des demandes de modification de RIB (sous contrôle de X).		

Par cet ensemble d'éléments (découpage de la structure en processus, cartographie des risques, définition d'un plan d'actions, formalisation de procédures) l'établissement se donne les moyens de disposer de la traçabilité de ses opérations. Ce travail interne de cartographie, d'analyse et de transparence doit se compléter par le regard de l'évaluation externe. La traçabilité des opérations fournit une garantie de piste d'audit pour un auditeur interne et externe. Ainsi, tant les services d'audit interne qui devraient être amenés à s'implanter dans les universités dans un proche avenir que le commissaire aux comptes (pour la certification des comptes) ou d'autres auditeurs externes (à l'image de ceux travaillant pour le compte de l'Union européenne pour les opérations réalisées dans un programme de formation ou de recherche) s'appuieront sur ces éléments lors de leurs travaux.

Les principes de régularité, sincérité et d'image fidèle qui sous-tendent la démarche de qualité comptable recouvrent très largement la question de la fiabilité des données rétrospectives et prospectives sur lesquelles la construction du budget doit s'appuyer. En conséquence, les notions de sincérité et de soutenabilité budgétaire qui seront développées plus loin trouvent leur appui dans les travaux menés par les établissements en matière de qualité comptable.

Section 2 : les différentes comptabilités de l'établissement

Les universités ont l'obligation de tenir trois comptabilités : une comptabilité budgétaire, une comptabilité générale et une comptabilité analytique. Chacune de ces comptabilités est complémentaire l'une par rapport aux autres et chacune contribue à l'enrichissement des autres comptabilités.

La comptabilité budgétaire : retrace l'exécution des dépenses et des recettes budgétaires dès lors qu'elles ont été acceptées par l'ordonnateur. Elle s'effectue dans le cadre des autorisations de dépenses, ouvertures de crédits et des prévisions de recettes permettant la réalisation des activités de l'établissement. Les différents contrôles relatifs à la disponibilité des crédits et à leur nature s'appliquent sur la base des informations contenues dans la comptabilité budgétaire. Sur un plan plus prospectif, elle fait le lien entre des objectifs (correspondant à l'accomplissement des missions de l'établissement) et des enveloppes de crédits budgétaires (ce que l'établissement alloue comme moyen à un objectif).

La comptabilité générale : vise à décrire la situation patrimoniale de l'établissement, c'est-à-dire l'ensemble de ce qu'il possède (terrains, immeubles, créances) et de ce qu'il doit (emprunts, dettes). La synthèse des informations contenues dans la comptabilité générale figure dans le compte de résultat et le bilan. Elle permet d'appréhender la situation financière à moyen/long terme de l'établissement.

La comptabilité analytique : est un mode de traitement des données comptables dont les objectifs essentiels sont de connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'établissement ; expliquer et analyser les résultats de l'établissement en calculant les coûts des produits pour les comparer aux recettes ou aux prix de vente correspondants ; fixer des prix au regard d'un objectif de marge. D'une manière générale, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision.

Le tableau ci-dessous présente de façon synthétique les éléments structurels des différentes comptabilités dont dispose un établissement :

	COMPTABILITÉ BUDGETAIRE	COMPTABILITÉ GÉNÉRALE	COMPTABILITÉ ANALYTIQUE
OBJECTIFS PRINCIPAUX	<ul style="list-style-type: none"> - Préparation et suivi du budget - Analyse du respect des engagements budgétaires de l'établissement 	<ul style="list-style-type: none"> - Analyse patrimoniale - Régularité, sincérité, image fidèle - Détermination du résultat - Rentabilité globale de l'organisation 	<ul style="list-style-type: none"> - Analyse de gestion - Allocation optimale - Analyse de rentabilité - Choix d'investissement - Tarification
RÈGLE D'AFFECTATION	<ul style="list-style-type: none"> - Nomenclature normalisée (M9) - répartition par section, masse chapitre, article 	<ul style="list-style-type: none"> - Plan comptable général - Par nature et par compte - Par flux et par stock physique 	<ul style="list-style-type: none"> - Par destination
USAGE	Interne et externe	Avant tout externe	Avant tout interne
MÉTHODES	<ul style="list-style-type: none"> - Comptabilité d'engagement - Suivi budgétaire 	<ul style="list-style-type: none"> - Evaluation du résultat - Gestion et valorisation du stock - Analyse financière - Soldes intermédiaires de gestion - Plan de trésorerie 	<ul style="list-style-type: none"> - Calcul de coûts - Analyse des écarts

La complémentarité des comptabilités

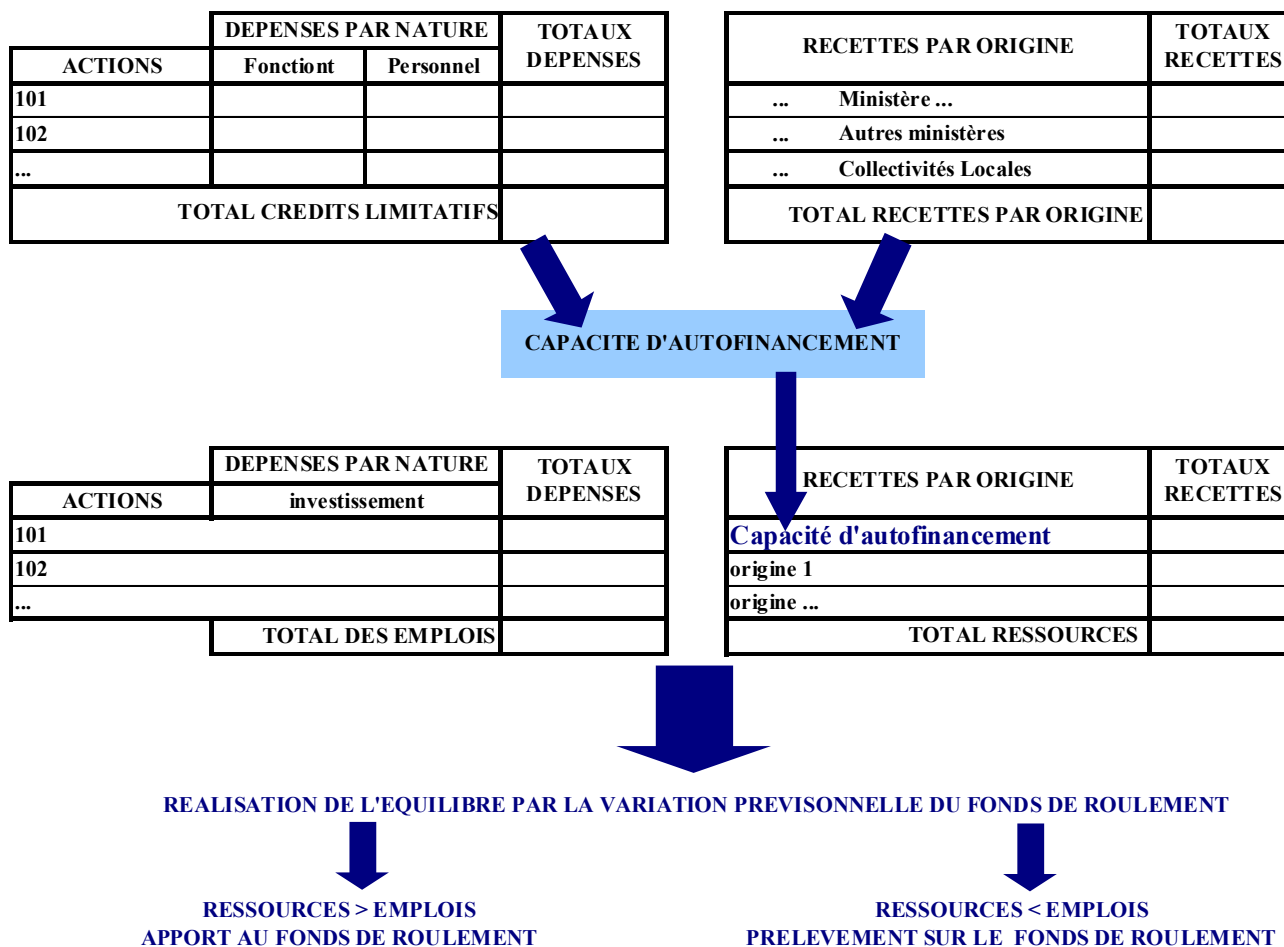
La comptabilité budgétaire se nourrit de la comptabilité générale notamment à travers les analyses financières qu'elle autorise rendant ainsi fiable les prévisions budgétaires et par voie de conséquence les engagements de crédits réalisés pour l'accomplissement des missions, la soutenabilité budgétaire en quelque sorte.

La comptabilité budgétaire s'appuie également sur la comptabilité analytique notamment par la prise en compte de coûts complets permettant de calibrer de façon complète le coût d'un projet, d'une action, d'une formation. Mais la comptabilité analytique permet aussi d'alimenter le dialogue de gestion notamment en matière d'analyse de la performance. Les points d'articulation des deux comptabilités touchent également aux questions relatives au fait générateur de la dépense ou de l'engagement. A ce titre, les clés de répartition ou inducteurs indispensables à la comptabilité analytique peuvent se recouper dans de nombreux domaines avec les indicateurs mis en place pour l'analyse de la performance.

Par ailleurs, afin de veiller à l'équilibre financier des opérations budgétaires, le cadre budgétaire des universités s'appuie sur deux notions comptables issues de l'analyse financière, la capacité

d'autofinancement et la variation du fonds de roulement. Pour la première, elle constitue une ressource du tableau de financement abrégé prévisionnel et pour la seconde elle constitue la ligne d'équilibre de ce même tableau.

Ces liens illustrent l'interaction entre les opérations budgétaires dont la réalisation doit permettre de dégager les moyens du développement de l'établissement (information fournie par la CAF) tandis que l'équilibre du budget s'appuie sur les ressources dégagées au fil des exercices précédents (information fournie par le fonds de roulement). Schématiquement, les liaisons entre les deux comptabilités au sein du budget se présentent, de la façon suivante :



Section 3 : l'organisation de la gestion budgétaire

Ainsi que l'illustre le chapitre précédent, les trois comptabilités sont étroitement liées. De la même façon, les actions des différents acteurs de la vie financière d'un établissement inter agissent.

C'est une lapalissade cependant, force est de constater que dans la réalité de la vie quotidienne des établissements tout le monde n'est pas nécessairement convaincu de prime abord de l'utilité d'une information financière de qualité.

Pour se convaincre que les relations sont plus étroites qu'il pourrait y paraître et que l'intérêt commun (pilotage financier, budgétaire et comptable) rejoint les intérêts plus particuliers (gestion d'un laboratoire, d'un contrat de recherche, d'une action de formation, d'un service patrimoine, ...) deux illustrations d'exploitation des données financières peuvent être fournies.

Le premier exemple porte sur la qualité de l'information comptable. L'enjeu pour l'établissement est de disposer d'une information comptable qui retrace avec sincérité les montants de recettes et de dépenses et par voie de conséquence l'état de son patrimoine, de ses dettes et de ses créances (voir le 1^{er} chapitre consacré à la fiabilité des données). L'analyse financière, l'analyse de l'exécution budgétaire, la comptabilité analytique reposent sur ces données. Or, la capacité d'un établissement à financer des projets, son développement, sa politique de recrutement, d'indemnisation, repose pour partie sur une analyse des moyens à sa disposition et de ses marges de manœuvre.

A l'autre bout de la chaîne économique de l'établissement, le gestionnaire de crédits, utilisateur final a besoin de ressources pour développer son activité. C'est justement par ses actes financiers quotidiens (qualification des biens ou prestations de services commandés, imputation de l'engagement basé sur une évaluation correcte et imputé sur le compte comptable correspondant à la nature de l'achat, respect des procédures d'achat défini par l'établissement, attestation du service fait) que cet utilisateur influe très directement sur la qualité de l'information financière. Plus l'information renseignée est aléatoire ou approximative plus les efforts pour corriger les anomalies seront importants (anomalie qui dans certains cas ne peut être détectée sauf à déployer des moyens très importants : inexactitude du service fait par exemple) et plus l'information financière sera non fidèle ou mise à niveau dans des délais rendant l'information trop peu exploitable (non opérationnelle pour permettre à l'établissement de réagir), car trop décalée dans le temps. Dans ce scénario, l'établissement produira l'information relative à sa situation financière avec un décalage certain dans le temps par rapport par exemple à la clôture de l'exercice et avec une fiabilité qui être considérée comme relative. Ceci signifie que sa capacité à réagir en cours d'exercice, à mobiliser rapidement des moyens dégagés des gestions précédentes interviendra au terme d'un processus de vérification et de production des données financières lourd, long et coûteux. De ce fait, les ressources dont peut avoir besoin rapidement le gestionnaire de crédits risquent d'être connues et mobilisables dans des délais peu propices aux besoins de la gestion.

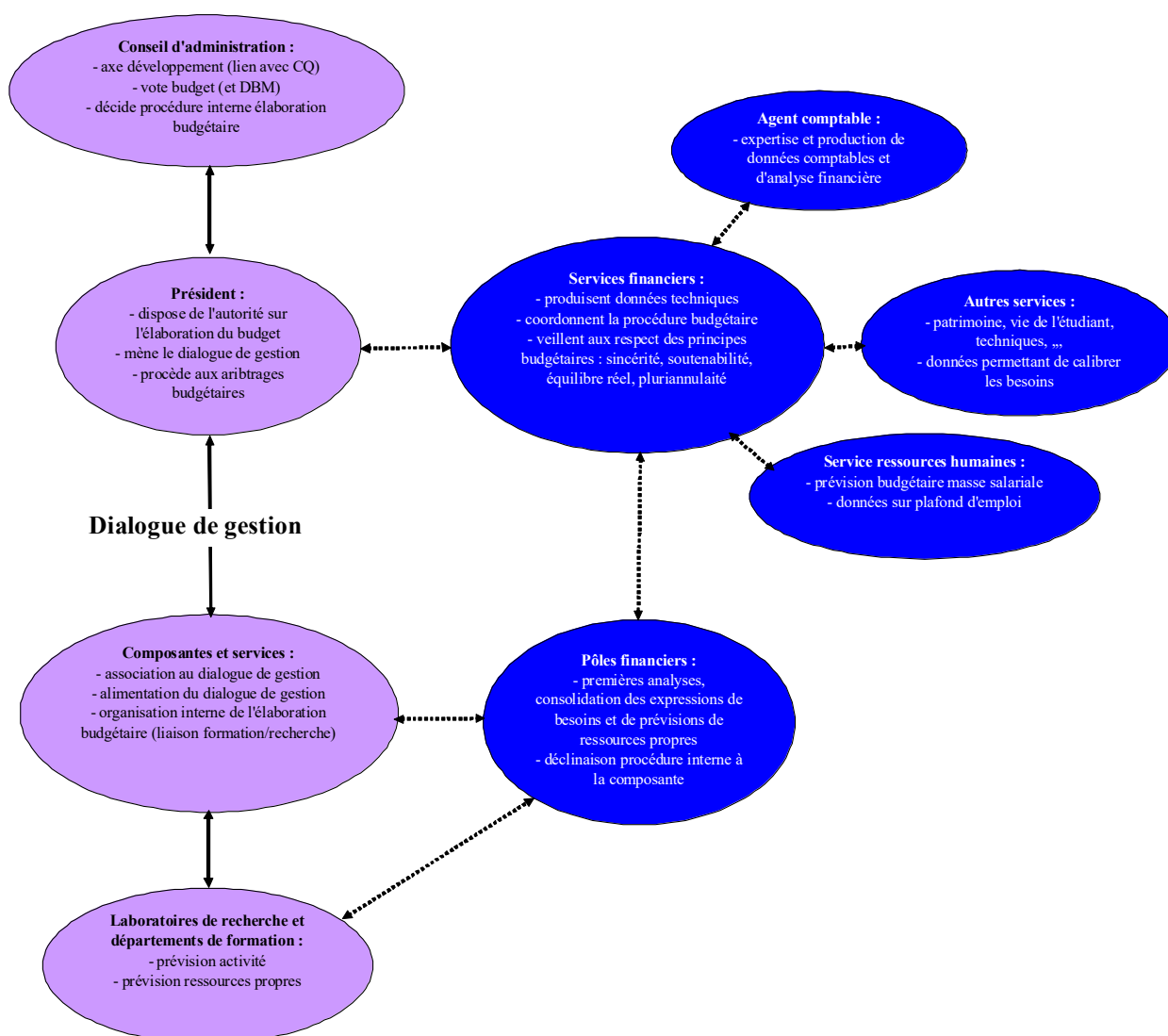
Un second domaine peut servir à illustrer les liens étroits qui existent dans la chaîne financière d'un établissement, c'est celui de l'inventaire. La situation comptable d'un établissement n'a de sens que si celle-ci retrace la réalité des biens effectivement contrôlés par l'établissement. Cette information ne peut être obtenue que par le biais des éléments communiqués par les gestionnaires, personnes utilisatrices des biens en question. Ces deniers sont directement concernés puisque l'image fidèle de l'actif permet de déterminer par exemple les dotations aux amortissements à comptabiliser ou à facturer au juste prix une prestation de services ou une location de salle. Or, ces ressources, capacité à investir issue du processus d'enregistrement des dotations aux amortissements d'une part et de facturation sur la base du coût complet d'autre part, contribuent au financement du développement de l'établissement et par conséquent sont nécessaires à l'activité des gestionnaires/utilisateurs de ces mêmes biens dans le cadre de leur activité quotidienne.

Afin d'illustrer les relations entre les différents acteurs et les différents niveaux de gestion impliqués dans l'élaboration budgétaire un schéma est proposé ci-dessous. Des organisations différentes sont sans nul de doute mises en place mais encore une fois l'objet du schéma n'est pas de tracer un modèle idéal. Chaque établissement construit comme il l'entend son propre processus d'élaboration budgétaire.

Il s'agit en fait à travers l'identification des acteurs principaux d'un processus budgétaire d'illustrer le fait que la fiabilité des données budgétaires ne peut se concevoir sans intégration de la chaîne complète de la vie financière.

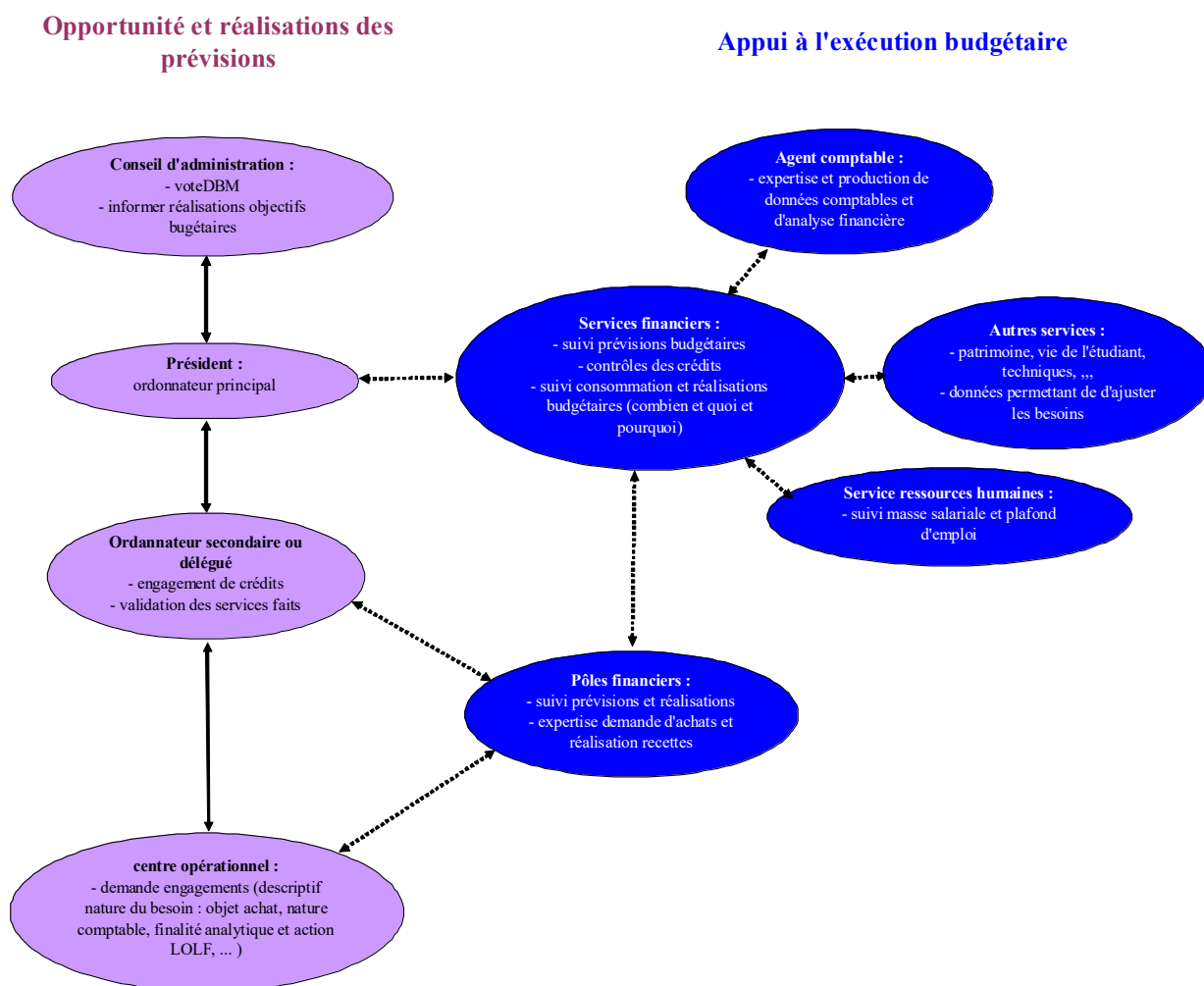
Orientation, définition des objectifs et mise en oeuvre

Appui à l'élaboration budgétaire



Une seconde illustration des liens étroits entre les différents niveaux de gestion et de l'importance des actions et informations de l'ensemble des acteurs et des données avec lesquelles ceux-ci alimentent le système financier de l'établissement peut être fournie à travers un schéma synthétisant un processus d'exécution budgétaire.

Il est important de relever que comme dans l'exemple précédent, ce schéma n'a pas valeur de modèle mais a uniquement pour vocation d'illustrer les circuits pouvant exister.



Ces propos peuvent paraître incantatoires, voire relever du vœu pieux, car la « culture de gestion » dans les universités n'est sans doute pas encore suffisamment développée et en tout cas pas à un stade qui permettrait d'atteindre le niveau de qualité de l'information financière décrit dans les exemples précédents.

Cependant, pour ce chantier, il convient de s'inscrire dans une démarche à moyen terme. Une meilleure compréhension et appropriation des enjeux de l'information financière par les différents acteurs de la vie financière de l'établissement nécessite de mettre en place des actions de communication, sensibilisation et formation. Cette remarque recouvre très largement des constats similaires formulés dans d'autres domaines de la gestion d'un établissement : politique de ressources humaines (connaissance des activités par exemple), politique patrimoniale (connaissance de l'occupation des salles ou de l'utilisation des biens

par exemple), pilotage (connaissance des coûts des activités et des structures, fiabilisation des bases, mise à disposition d'information pertinentes et adaptées au différents niveaux de gestion).

Une des modalités d'action relève des actions de formation à mener. On l'a compris, le public est vaste puisqu'il concerne les responsables de crédits, les gestionnaires qui sont leurs interlocuteurs quotidiens, les personnels des antennes financières et des services centraux. Une formation est également à mettre en place à destination des membres élus des différents conseils de l'établissement. Dans le premier cas il s'agit de faire en sorte que chacun se sente à son propre niveau concerné par la qualité de l'information financière. Dans le second cas il s'agit de permettre aux élus d'appréhender au mieux la situation financière de l'établissement afin de développer une discussion budgétaire et politique la plus éclairée possible.

Ajouter un paragraphe sur centralisation / déconcentration

Pour illustrer cette démarche, un extrait du plan de formation de l'université Joseph Fourier (Grenoble 1) vous est proposé ci-dessous :

Un plan de formation pluriannuel rénové pour prendre en compte les nouveaux outils proposés par la réforme de la formation professionnelle et les évolutions induites par la Loi relative aux libertés et responsabilités des universités (LRU). L'université Joseph Fourier élabore et met en œuvre chaque année un catalogue de formation intégrant les actions de formation proposées à tous les personnels de l'université : personnels administratifs et techniques, enseignants et enseignants-chercheurs. Ce catalogue est le résultat et la déclinaison en actions de formation de la réflexion menée sur les orientations stratégiques de la formation professionnelle à l'université et de l'analyse des besoins exprimés par les agents.

Le plan de formation établi en 2009 prévoit les actions de formation nécessaires à l'accompagnement des personnels dans le contexte actuel de la Loi relative aux libertés et responsabilités des universités (LRU) et de l'application progressive de la réforme de la formation professionnelle tout au long de la vie. L'objectif du plan de formation n'est pas de proposer une offre de formation détaillée mais de dégager de grands axes stratégiques communs à l'ensemble de l'UJF. Les orientations du plan de formation doivent être soumises à la concertation des partenaires sociaux au sein du Comité technique paritaire de l'établissement. Ce document, établi pour une durée de 3 ans, sera appelé à évoluer pour pouvoir intégrer notamment les objectifs du projet de gestion des ressources humaines du prochain contrat quadriennal (2011-2014).

Le plan de formation 2009 comporte trois objectifs stratégiques : accompagner le changement, renforcer le professionnalisme et valider les formations par la certification.

Accompagner les changements en cours ou à venir

Ce premier objectif recouvre les formations d'accompagnement aux évolutions techniques, réglementaires et organisationnelles ou celles liées à la mise en œuvre de projets spécifiques.

Veille réglementaire, information générale sur l'actualité juridique, modules de spécialisation sur les incidences de la LRU dans les domaines de la recherche, des finances ou des ressources humaines, constituent un premier axe du plan de formation. Dans un contexte d'évolution, de changements d'organisation, voire de réorganisation des services, les formations au management (formations à la conduite de projet, à l'entretien professionnel...) seront aussi renforcées.

L'impact de la Loi organique relative aux lois de finances (LOLF) sur la programmation et la gestion des crédits, le développement du contrôle de gestion, avec la définition d'indicateurs et de tableaux de bord, conduiront à la mise en place de formations spécifiques à la méthodologie de l'évaluation. Un programme de formation au contrôle de gestion est ainsi programmé en 2009. Ces actions de formation s'adresseront à l'ensemble des personnels (en composante ou en service) chargés de recenser des indicateurs. Tableaux de bord, Méthodes



d'analyse des coûts, Outils statistiques liés au contrôle de gestion : ces modules de formation doivent permettre à chacun d'acquérir une réelle méthodologie de l'évaluation financière.

Renforcer le professionnalisme

Cet objectif recouvre les formations au "métier", qui doivent être à l'initiative de la hiérarchie et/ou de l'agent. Elles incluent les formations de prise de poste et les formations d'accompagnement à l'évolution des métiers. Les actions transversales de formation qui sont proposées poursuivent deux objectifs : acquérir ou renforcer les bases du métier (axe professionnel) et contribuer au bon fonctionnement de l'organisation (axe managérial). L'évaluation, mais aussi les bilans professionnels (entretien professionnel et entretien de formation), seront des moments privilégiés pour intégrer la formation dans les étapes du parcours professionnel de chaque agent.

....

Section 4 : la prise en compte du nouveau décret financier

4. le processus d'élaboration budgétaire

Le décret financier du 27 juin 2008 refonde le cadre de la gestion budgétaire et financière des EPSCP. D'une part il laisse à chaque établissement la liberté de définir son propre processus d'élaboration budgétaire et d'autre part il fixe un certain nombre d'éléments à respecter. Il est utile de maîtriser le processus d'élaboration budgétaire pour en tirer le meilleur parti et s'extraire d'éventuelles conditions ou règles antérieurement existantes mais désormais sans objet.

Pour mener à bien cette étude, il est proposé de reprendre le cadre de ce qui constitue le budget de l'établissement puis de suivre l'historique d'un cursus budgétaire ce qui permettra de prendre en compte les événements, les acteurs et les documents concernés.

4.1 Le contenu du budget

Il est indispensable de rappeler tout d'abord que le budget de l'établissement est unique dans le sens où il n'existe qu'un seul budget même si dans la pratique il peut être retracé à travers différents cadres budgétaires, budget principal, budget annexe, état prévisionnel des recettes et des dépenses et si des documents annexes au budget proprement dit doivent obligatoirement compléter le dossier budgétaire.

Le décret financier indique que le budget de l'établissement, personne morale est un budget agrégé. Trois types de budget peuvent constituer le budget unique :

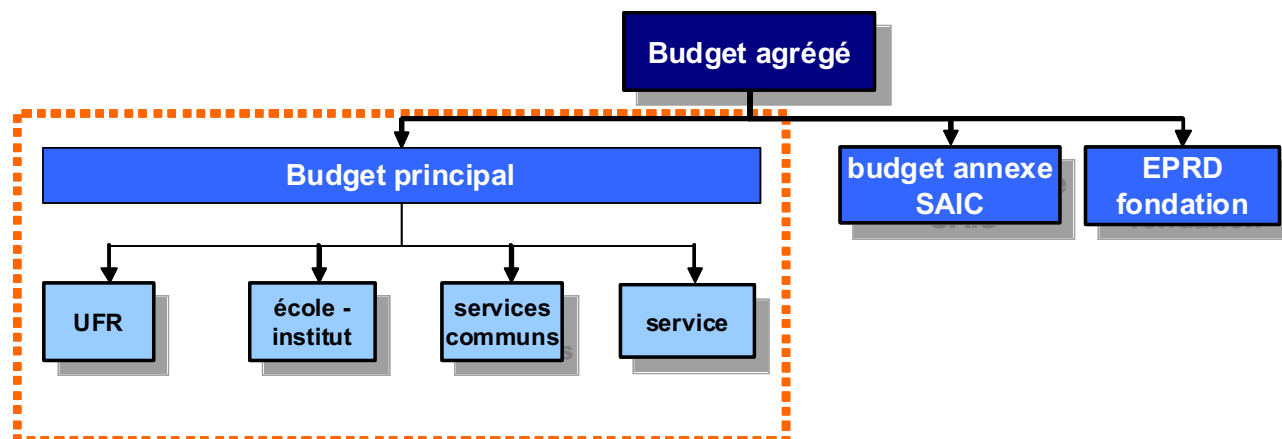
- ▶ Le budget principal qui rassemble les budgets des composantes de l'établissement : unités de formation et de recherche, services communs, écoles ou instituts internes, service général, unité budgétaire créée pour des besoins de gestion interne (exemple d'une unité budgétaire constituée pour les besoins de la gestion de la paye à façon) ;
- ▶ Le budget annexe du service d'activités industrielles et commerciales (SAIC) pour les établissements qui ont mis en place un tel service selon les conditions prévues par le décret n° 2002-549 du 19 avril 2002 ;
- ▶ L'état prévisionnel des recettes et des dépenses de chacune des fondations universitaires créé par l'établissement selon les conditions prévues par le décret n°2008-326 du 7 avril 2008.

Il convient de rappeler qu'un budget annexe correspond à la prévision de recettes et de dépenses d'un service ou d'une activité dont la nature particulière rend nécessaire la création d'un cadre budgétaire et comptable spécifique. Un budget annexe constitue une catégorie particulière de service à comptabilité distincte (SACD) disposant d'une dimension budgétaire propre. Le budget annexe fait l'objet d'un vote spécifique, les crédits du SAIC ayant un caractère évaluatif. Le budget annexe est doté d'un cadre comptable complet, comprenant aussi bien les comptes de charges et de produits, que les comptes de bilan, à l'exception des comptes de disponibilités. Il dispose de son résultat propre et de ses réserves qui ne figurent que pour mémoire dans le compte de résultat de l'établissement. L'exécution des prévisions budgétaires fait l'objet d'un compte rendu financier spécifique qui fait partie du compte financier unique de l'établissement.

Il convient également de rappeler qu'un état prévisionnel des recettes et des dépenses (EPRD) correspond à l'estimation annuelle des recettes et des dépenses prévisibles de chaque fondation créée par un EPSCP.

Un EPRD joue un rôle comparable à un budget, mais ses dispositions sont moins contraignantes dans la mesure où recettes et dépenses ont un caractère évaluatif. Un EPRD est également doté d'un service à comptabilité distincte lui conférant un cadre comptable complet (à l'exception des comptes de disponibilités) et lui permettant de déterminer son résultat propre ainsi que ses réserves. L'exécution des prévisions budgétaires fait l'objet d'un compte rendu financier spécifique qui fait partie du compte financier unique de l'établissement.

L'architecture budgétaire générale d'un établissement peut se représenter de la façon suivante :



Il est utile de préciser également que dans l'hypothèse où l'établissement est la structure juridique de rattachement d'un service commun à plusieurs établissements, les activités correspondantes sont gérées au sein d'un budget annexe. Dans ce cas, le budget annexe en question fait partie du budget agrégé de l'établissement de rattachement et les compétences dévolues au conseil d'administration et à l'ordonnateur de tout établissement sont exercées par le conseil d'administration et l'ordonnateur de l'établissement de rattachement.

Le budget agrégé se complète de documents annexes obligatoires qui sont⁵ :

- ▶ le projet annuel de performance de l'établissement ;
- ▶ le tableau de suivi des emplois ;
- ▶ le tableau de programmation et de suivi des programmes pluriannuels d'investissement ;
- ▶ le tableau des restes à réaliser sur les contrats de recherche ;
- ▶ les moyens consolidés consacrés à l'activité des unités de recherche que ceux-ci proviennent de l'établissement ou de tout autre partenaire ;
- ▶ enfin, même si le décret financier n'en fait pas mention, il convient de souligner que le décret n° 85-1118 du 18 octobre 1985 modifié par le décret n°2009-27 du 19 février 2009 relatif aux activités de formation continue prévoit que les prévisions de dépenses et de recettes doivent être présentées en équilibre réel dans un document spécifique soumis au vote du conseil d'administration⁶.

L'annexe 1 présente des exemples de ce qui pourrait constituer le cadre de ces annexes.

⁵ Cf. articles 2 et 3 du décret financier 2008-618 du 27 juin 2008

⁶ L'ensemble des prévisions de recettes et de dépenses de formation continue de l'établissement est récapitulé dans un état présenté en équilibre réel, annexé au budget de l'établissement et soumis à l'approbation du conseil d'administration qui se prononce, par ailleurs, sur le compte financier de la formation continue relatif à l'exercice précédent.

S'agissant du projet annuel de performance, aucune indication particulière n'est fournie quant à sa présentation et son contenu qui sont laissés à l'appréciation de chaque établissement. L'article 5 du décret financier énonce que ce document a vocation à présenter les objectifs poursuivis et qu'en conséquence, il doit comporter outre cette présentation des indicateurs d'efficience, d'efficacité et de qualité des missions accomplies par l'établissement. Ces indicateurs devront être établis en cohérence avec ceux des programmes de la LOLF.

4.2 Le lancement de la procédure budgétaire

Afin d'affirmer le caractère politique du contenu des prévisions budgétaires, le décret financier prévoit que le conseil d'administration définit à l'occasion d'un débat d'orientation budgétaire, les axes de développement et d'actions de l'établissement. Il s'agit en quelque sorte de fixer les orientations stratégiques de l'établissement. Ce débat porte tant sur l'horizon budgétaire annuel que sur les perspectives pluriannuelles. A ce titre, il a vocation à s'appuyer à la fois sur les axes du contrat quadriennal tout en tenant compte des programmes pluriannuel en cours ou décidés.

C'est également le conseil d'administration qui arrête la procédure interne d'élaboration du budget de l'établissement. Le décret précise que cette procédure doit intégrer les composantes de l'établissement dans le cadre d'un dialogue budgétaire interne. A ce sujet, il est utile de rappeler que les dispositions du code de l'éducation relatives au budget des composantes demeurent applicables.

S'agissant des unités, écoles, instituts et service commun dotées d'un conseil, leurs conseils respectifs devront se prononcer sur le budget de la composante dont ils assurent l'administration⁷.

En matière de crédits de recherche, le conseil scientifique doit rendre un avis sur leur répartition au sein du budget (article L. 712-5).

Le décret financier ne précise rien de plus en matière de procédure budgétaire. C'est donc bien à l'établissement de s'organiser pour construire et conduire le dialogue budgétaire interne.

Le maître d'œuvre en la matière est le président de l'université qui, sur la base des orientations fournies par le conseil d'administration, a la responsabilité de l'élaboration budgétaire.

4.3 Le vote du budget

Pour être exécutoire à compter du 1er janvier de l'exercice, le projet de budget doit remplir un certains nombre de condition de forme et de fond. Sous respect de ses conditions, le budget est exécutoire à compter de sa communication au recteur d'académie, chancelier des universités.

Les conditions de fond pour la validité de la prévision budgétaire sont :

- ▶ le respect des principes budgétaires d'annualité, d'unité, de spécialité, d'universalité ;
- ▶ l'équilibre réel de chacun des budgets composant le budget agrégé ;
- ▶ le respect du plafond d'autorisation de l'ensemble des emplois rémunérés par l'établissement fixé par le conseil d'administration ;
- ▶ le respect du plafond d'emplois fixé par l'Etat relatif aux emplois financés par l'Etat ;

⁷ Cf. article L. 719-5 du code de l'éducation

- ▶ le respect des règles de prélèvement sur le fonds de roulement éventuellement réalisé pour assurer l'équilibre budgétaire ;
- ▶ l'équilibre de chacun des deux cadres composant les différents budgets (budget principal, budget annexe, EPRD).

Les conditions de forme pour la validité de la prévision budgétaires et conférer un caractère exécutoire au budget sont :

- ▶ chacun des budgets constituant le budget agrégé de l'établissement fait l'objet d'un vote ;
- ▶ la production des documents annexes obligatoires ;
- ▶ le projet de budget doit être adressé aux membres du conseil d'administration et au recteur au plus tard 15 jours avant le vote ;
- ▶ le budget doit être approuvé par la majorité des membres présents ou représentés, le quorum étant atteint en matière budgétaire lorsque au moins la moitié des membres du conseil est présente ;
- ▶ la validité du quorum au conseil d'administration lors du vote du budget (majorité des membres présente ;
- ▶ la publicité du budget voté dans les conditions de forme définies par les statuts ou le règlement intérieur de l'établissement.

4.4 Le rôle du recteur, chancelier de l'université

Le chancelier assure la mission de contrôleur budgétaire et financier de l'université. Il peut se faire assister dans cette tâche par le trésorier payeur général territorialement compétent en signant avec ce dernier une convention de partenariat.

Dans cadre, l'établissement a l'obligation de communiquer, 15 jours avant le vote du budget l'ensemble du dossier budgétaire au chancelier. Ce dernier peut soumettre à son approbation le projet de budget dans quatre cas précis :

- ▶ 1° Le projet de budget n'a pas été communiqué dans le délai requis ;
- ▶ 2° Le budget principal ou le budget annexe ou un état prévisionnel des recettes et des dépenses n'est pas en équilibre réel ;
- ▶ 3° Le budget principal ne prévoit pas les crédits nécessaires au respect des obligations et des engagements de l'établissement ;
- ▶ 4° Le plafond d'emplois défini au b du 1° du II de l'article 4 est dépassé.

Lorsque le chancelier soumet à son approbation le projet de budget, l'article 18 prévoit les conditions dans lesquelles s'effectue la suite de la procédure et la mise en exécution du budget :

« Dans le cas où le budget est soumis à approbation, celle-ci est réputée acquise si elle n'est pas refusée dans le délai d'un mois suivant la transmission de la délibération budgétaire.

En cas de refus d'approbation, le conseil d'administration délibère à nouveau sur le budget dans le délai d'un mois suivant la notification du refus. La nouvelle délibération est soumise à approbation.

A défaut de nouvelle délibération dans le délai d'un mois, ou s'il n'a pas été remédié par la nouvelle délibération aux irrégularités ayant motivé le refus d'approbation, le budget est arrêté par le recteur d'académie, chancelier des universités, ou, pour les établissements qui lui sont directement rattachés, par le ministre chargé de l'enseignement supérieur. »

4.5 Les modifications budgétaires

En cours d'exercice, l'établissement peut modifier la prévision initiale afin d'ajuster les ouvertures de crédits aux évolutions budgétaires nécessaires pour mener à bien les projets engagés par l'établissement ou que ce dernier souhaite engager.

L'autorisation budgétaire donnée par le conseil d'administration est limitative et porte sur des ensembles de crédits baptisés enveloppes qui recouvrent trois natures homogènes de crédits :

- ▶ les crédits de fonctionnement hors charges de personnel : c'est-à-dire, ce qui permet d'assurer la gestion courante de l'établissement, ses charges financières et exceptionnelles et la prise en compte de ses charges calculées ;
- ▶ les crédits de personnel nécessaires à la rémunération des personnels de l'établissement quel que soient leur statut ;
- ▶ les crédits d'investissement permettant d'engager des opérations accroissant le patrimoine de l'établissement.

Ainsi qu'il a été indiqué plus haut, les crédits inscrits au sein du budget principal sont dits limitatifs selon ces trois enveloppes. En revanche, les crédits ouverts au sein du budget annexe du SAIC et de l'EPRD ont un caractère évaluatif. Cela signifie que la prévision initiale peut être modifiée selon les besoins liés à l'activité de ces deux services. Toutefois, tout n'est pas possible non plus et certaines conditions sont fixées par le décret.

Le tableau ci-dessous récapitule les conditions posées par le décret financier rendant obligatoire un vote du conseil d'administration pour modifier les différents budgets. Pour être complet sur ce sujet, il faut préciser que le conseil d'administration peut accorder au président une délégation de pouvoir afin que celui-ci adopte en son nom les décisions budgétaires modificatives⁸. Dans ce cas le conseil d'administration doit préciser les conditions de sa délégation. Les décisions budgétaires modificatives adoptées par le président par délégation du conseil d'administration doivent respecter les conditions de forme pour être exécutoire et notamment être transmise pour examen au chancelier de l'université.

⁸ Cf. article L. 712-3 du code de l'éducation

MODIFICATION BUDGETAIRE SOUMISE A AUTORISATION PREALABLE DU CA

Situation possible \ Type de budget	budget principal	budget annexe SAIC	EPRD
Modification de l'équilibre du compte de résultat prévisionnel	OUI	OUI	NON (1)
Modification de l'équilibre du tableau de financement abrégé prévisionnel	OUI	OUI	NON (1)
virement de crédits entre enveloppes	OUI	NON	NON
Modification du plafond d'emplois global	OUI	OUI	OUI
Augmentation des enveloppes	OUI	NON	NON

(1) sauf si équilibre substantiellement affecté

OUI = autorisation préalable du CA obligatoire (DBM)

NON = pas d'autorisation préalable du CA nécessaire

5. les règles à respecter

Un certain nombre de principes budgétaires encadre l'élaboration du budget. En droit budgétaire public il existe quatre principes généraux : l'annualité, l'unité, l'universalité, la spécialité. Il convient d'y ajouter le principe de l'équilibre qui fera l'objet d'un développement particulier dans le cadre de cette formation parce qu'il touche directement au contenu même de la prévision budgétaire.

5.1 Les principes généraux du droit budgétaire

Tout d'abord, les informations essentielles suivantes peuvent être rappelées pour les quatre principes généraux.

Le principe de l'annualité budgétaire implique que l'autorisation donnée par le conseil d'administration de l'établissement est valable pour une année budgétaire qui commence le 1er janvier et s'achève le 31 décembre. Cette période coïncide avec l'exercice comptable. Ce cadre annuel nécessite néanmoins des aménagements tels les reports de crédits, les décisions budgétaires modificatives ainsi que la prévision pluriannuelle. Ces aspects seront développés plus loin dans cette formation.

Le principe de l'unité budgétaire signifie que même si les structures internes d'un EPSCP relèvent de plusieurs natures juridiques, voire bénéficient de dispositions particulières en matière budgétaire ou financière, le principe d'unicité budgétaire s'applique. Il n'existe qu'un seul budget puisqu'il n'existe qu'une seule personne morale. Ceci n'empêche nullement que des cadres budgétaires particuliers puissent exister : le budget annexe du SAIC, l'état prévisionnel des recettes et des dépenses d'une fondation, le budget annexe d'un service inter établissement.

Le principe de l'universalité demande que le budget décrive l'intégralité des produits et des charges, sans compensation entre les recettes et les dépenses. Ceci signifie que sont interdites la contraction entre les dépenses et les recettes qui ne ferait figurer au budget qu'un solde et l'affectation des recettes aux dépenses (toutes les recettes devant potentiellement permettre de couvrir l'ensemble des dépenses). On peut toutefois noter que ce dernier point comporte de nombreuses exceptions puisque l'établissement a l'obligation de respecter l'affectation de recettes précises telles les dons et legs ou certaines subventions allouées par ses bailleurs de fonds.

Le principe de la spécialité signifie que les autorisations de dépenses, crédits ouverts, sont accordées par nature de dépenses correspondant à des enveloppes. Trois enveloppes composent le budget : l'enveloppe de fonctionnement hors masse salariale, l'enveloppe de masse salariale, l'enveloppe d'investissement. Ces enveloppes sont limitatives pour le budget principal et évaluatives pour le SAIC et pour chaque EPRD.

Ces quatre principes demeurent applicables indépendamment du régime de gestion auquel est soumis l'établissement. Il en va de même avec le principe de l'équilibre qui constitue une règle impérative pour un établissement public (contrairement à l'Etat qui peut présenter un budget déséquilibré par exemple). Ce principe fait l'objet de développements particuliers dans le cadre des responsabilités et compétences élargies. Il convient donc de développer plus spécifiquement cette notion.

Logiquement, le nouveau décret financier maintient la notion d'équilibre réel en matière budgétaire. Les conditions d'atteinte et de respect de cet équilibre sont posées par le décret financier⁹ :

- ▶ désormais le compte de résultat prévisionnel d'une part et le tableau de financement abrégé prévisionnel d'autre part doivent être votés en équilibre ;
- ▶ les recettes et les dépenses du budget doivent être évaluées de façon sincère et soutenable ;
- ▶ les ressources du tableau de financement abrégé prévisionnel, à l'exception des recettes d'emprunt, doivent couvrir le remboursement des annuités d'emprunt de l'exercice
- ▶ un prélèvement sur fonds de roulement est possible, sans condition en matière d'investissement et avec accord du chancelier pour les autres natures de dépenses.

Concernant plus particulièrement l'objet de cette formation, il est nécessaire de s'arrêter sur le contenu des éléments qui vont permettre de déterminer que la prévision budgétaire est effectuée de façon « sincère et soutenable ».

Si la notion de sincérité dans les prévisions existait précédemment, la notion de « soutenabilité » est nouvelle pour les opérateurs que sont les EPSCP. Cette dernière notion est directement issue de la LOLF dont, il faut le rappeler, les dispositions se sont d'abord appliquées à l'Etat puis ont été transposées aux opérateurs suite à la mise en place des normes comptables de l'Etat et notamment de la norme n°7 relative aux immobilisations financières. Il faut également préciser que les emplois rémunérés par les opérateurs sont soumis, depuis le 1^{er} janvier 2009, à un plafond en ETP voté par le Parlement¹⁰.

5.2 Les notions de soutenabilité et de sincérité budgétaire

Cette notion est définie par la direction du budget du ministère des comptes publics de la façon suivante : « [la soutenabilité budgétaire] consiste en l'adéquation des projets de dépenses ... aux capacités d'engagement et droits de paiement qui sont notifiés [à l'établissement] ou qui sont susceptibles de lui être délégués dans le futur. Elle mesure la capacité [de l'établissement] à honorer les engagements qu'il entend souscrire. »

Autrement dit, il s'agit de s'assurer de la capacité de l'établissement à honorer ultérieurement ses engagements sans réduire excessivement ses moyens financiers futurs. Cette définition nécessite quelques éclaircissements qui peuvent être extraits de la pratique existante au niveau de l'Etat étant précisé que ces éléments explicatifs s'affineront au fil de la pratique et du contexte particulier des EPSCP.

Plusieurs caractéristiques peuvent être mises en avant :

- ▶ tout d'abord la soutenabilité s'apprécie par rapport à un objectif de moyen long terme et à des évolutions économiques. Evidemment, dans le cas d'un EPSCP, celui-ci maîtrise assez peu d'éléments en matière d'évolutions économiques d'autant que 80% de ses ressources

⁹ Article 9, 3^{ème} alinéa du décret 2008-618 du 27 juin 2008 : « Le budget est considéré en équilibre réel lorsque les trois conditions suivantes sont remplies :

- a) Le compte de résultat prévisionnel, d'une part, et le tableau de financement abrégé prévisionnel, d'autre part, sont votés en équilibre ;
- b) Les recettes et les dépenses sont évaluées de façon sincère et soutenable ;
- c) Les ressources du tableau de financement abrégé prévisionnel, sauf les recettes de l'emprunt, permettent de couvrir le remboursement en capital des annuités d'emprunts à échoir au cours de l'exercice. »

¹⁰ cf. article 64 de la loi de finances initiale pour 2008

proviennent de subventions et que le niveau de celles-ci dépend aussi de la situation financière de ces financeurs. En revanche l'établissement décide de ses axes de développement, de sa politique de ressources humaines, de sa politique immobilière et en conséquence de ses recrutements, de ses investissements, de sa carte de formations, de sa politique de recherche. Ces choix engagent l'établissement à moyen long terme.

- ▶ C'est pourquoi, pour un établissement public, la soutenabilité devrait donc consister essentiellement à s'assurer que les engagements des années antérieures (couverture des dépenses obligatoires) sont financés en priorité et que les moyens nouveaux en termes d'engagement ne créeront pas une charge future disproportionnée par rapport à ses moyens (en y intégrant ceux que l'État peut raisonnablement mobiliser au regard de ses contraintes budgétaires).
- ▶ Ceci suppose que l'établissement dispose d'une programmation pluriannuelle ainsi que d'un suivi pluriannuel de ses engagements ;
- ▶ Pratiquement, les responsables de programme au niveau de l'Etat indiquent que cette programmation pluriannuelle doit être déclinée au sein des structures de gestion ce qui pour nos établissements se traduirait par l'intégration de ces éléments dans le cadre du dialogue de gestion avec les composantes ;
- ▶ Cette programmation et ce suivi ne se conçoivent qu'à l'aide d'un outil d'information budgétaire permettant notamment la connaissance et le suivi partagés entre tous les acteurs de ces opérations.

Evidemment, l'activité d'un établissement ne se résume pas au lancement et à l'impact des projets initiés, L'accomplissement des missions suppose le financement de l'ensemble des dépenses dont certaines présente la caractéristique d'être qualifiées d'« obligatoires ». Le terme obligatoire fait référence à un engagement juridique pris par l'établissement vis-à-vis d'un tiers, cet engagement entraînant des conséquences financières à l'égard des tiers en question. Tel est le cas des divers contrats signés par l'établissement pour assurer son fonctionnement (électricité, maintenance informatique par exemple) et pour dispenser ses prestations (personnel titulaire ou contractuel de l'établissement). Du reste on peut associer au terme obligatoire le caractère reconductible de la dépense comme critère à prendre en compte.

Pour un EPSCP, il n'existe pas de liste de ce qui constitue les dépenses obligatoires (ou reconductibles) contrairement à d'autres structures comme les collectivités locales par exemple. Le décret financier de 2008 cite expressément une dépense obligatoire : la couverture du « remboursement en capital des annuités d'emprunts à échoir au cours de l'exercice ».¹¹ Le décret financier précédent (décret n°94-39 du 14 janvier 1994) était plus explicite dans ce domaine puisqu'il prévoyait (article 24) que le chancelier pouvait soumettre à son contrôle un budget lorsque celui-ci : « ... n'ouvre pas les crédits nécessaires au respect des obligations et des engagements de l'établissement, notamment en ce qui concerne les impôts et les taxes, les condamnations prononcées par des juridictions et toutes contributions, participations ou dettes exigibles ».

Il paraît raisonnable de conserver cette définition à l'esprit en matière de dépenses obligatoires d'autant qu'elle recouvre pour partie les dépenses obligatoires d'autres organismes publics. S'agissant plus particulièrement des dettes exigibles, la jurisprudence fournit une liste de critères qui permet d'asseoir cette qualification :

- ▶ l'origine juridique de la dette est certaine (loi, contrat, décision juridictionnelle) ;
- ▶ la condition entraînant l'obligation à la charge de la collectivité est remplie (exécution du contrat...) ;

¹¹ cf. article 9, 3^{ème} alinéa du décret 21008-618 du 27 février 2008

- ▶ le montant de la dette a été exactement calculé (la dette est liquide) ;
- ▶ la dette ne fait pas l'objet d'une contestation sérieuse, ni dans son principe, ni dans son montant, ni sur l'identité du créancier.

De façon complémentaire, les natures de dépenses suivantes peuvent être considérées comme obligatoires étant précisé qu'il ne s'agit que d'une liste indicative en l'absence de réglementation ou d'instruction sur ce sujet :

- ▶ Dotation aux amortissements et aux provisions (cf. instruction M93 tome 3-1 et circulaire opérateurs) ;
- ▶ Dépenses issues des contrats signés par l'établissement : approvisionnement en énergie, assurances obligatoires, ...
- ▶ Salaires des personnels ;
- ▶ Taxes et impôts.

Le budget pour remplir le critère de soutenabilité devrait donc :

- ▶ D'une part, comprendre l'ensemble des dépenses obligatoires auquel il s'est engagé et le financement correspondant ;
- ▶ D'autre part, assurer une projection sur le moyen terme des engagements financiers générés par ses choix de développement en veillant à identifier les financements correspondants.

Question : les établissements ont-ils des exemples de tableau propre à la justification de la soutenabilité de leur budget ? → Demande des chancelleries ?

Concernant la sincérité des prévisions, celle-ci s'apprécie compte tenu des informations disponibles et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler. Le principe de sincérité des prévisions budgétaires existe de longue date dans les exigences légitimes posées en matière de gestion financière pour les établissements publics. L'instruction M93 (cf. instruction n° 02-035-M93 du 29 avril 2002) y fait référence en matière d'équilibre budgétaire sans toutefois préciser ce que recouvre cette notion.

Ce principe de sincérité budgétaire, inspiré du droit comptable privé, implique l'exhaustivité, la cohérence et l'exactitude des informations financières fournies par l'établissement. La LOLF¹² se réfère également à ce principe en prévoyant toutefois que son application est limitée par la nature prévisionnelle de la loi de finance (le dernier alinéa de l'article 32 prévoit que : « leur sincérité s'apprécie compte tenu des informations disponibles et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler »).

En matière de sincérité budgétaire, les constats réalisés par l'IGAENR amènent à s'interroger sur le caractère fondé des prévisions réalisées par certains établissements. Le tableau ci-dessous illustre le phénomène variation très important qui peut exister entre prévision initiale, prévision à l'issue de la dernière DBM et exécution réelle.

¹² Article 32 de la LOLF : « Les lois de finances présentent de façon sincère l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat. Leur sincérité s'apprécie compte tenu des informations disponibles et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler. »



	2005	2006	2007
Budget primitif	112 431 088 €	122 384 142 €	125 762 514 €
Budget après toutes les DBM	152 456 079 €	156 118 326 €	167 505 293 €
% variation budget primitif	26%	22%	25%
Budget exécuté	96 208 683 €	103 142 425 €	101 691 485 €
Taux d'exécution du budget	63%	66%	61%

Quand on rentre dans le détail de la prévision, on peut constater que les prévisions de recettes sont systématiquement dépassées et que les prévisions de dépenses ne sont pas atteintes.

Afin d'illustrer le principe de sincérité et de mieux définir ce qu'il recouvre, un extrait du rapport définitif de la chambre régionale des comptes de Haute Normandie suite au contrôle d'une université au titre des exercices 2001 à 2006 est reproduit ci-après.

« ...La qualité de la prévision budgétaire s'évalue à l'écart constaté entre les prévisions initiales et le budget exécuté : un faible écart attestant de la qualité de l'information délivrée au conseil d'administration. A cet égard les décisions budgétaires modificatives (DBM) adoptées par l'université ont souvent été d'une faible utilité, au cours de la période examinée, en raison notamment d'une politique de reports non maîtrisée, qui atteignent régulièrement plus de 50 % du budget primitif, quand ils ne dépassent pas le montant des réalisations (2 cas). Ainsi, la moitié des prévisions budgétaires de dépenses et de recettes, en investissement et en fonctionnement, établies entre 2001 et 2005, ne nécessitait pas l'adoption d'une décision modificative, les prévisions issues du budget primitif couvrant les réalisations. L'insuffisante fiabilité des prévisions budgétaires pose la question de la lisibilité du budget et de la qualité de l'information qu'il délivre. Par ailleurs, l'absence de comptabilité de programme ne permet pas de connaître avec précision l'état des restes à réaliser ce qui pénalise l'action de l'agent comptable dans le cadre d'une comptabilité des engagements budgétaires.

Aussi, afin d'améliorer de manière substantielle le pilotage financier de l'établissement, la Chambre recommande à l'université de respecter les principes du droit budgétaire et notamment les règles relatives au caractère strictement limitatif des reports de charges ou de crédits, de tenir une comptabilité des engagements conforme aux prescriptions de l'article 11 du décret du 14 janvier 1994 et d'élaborer une comptabilité de programmes. »

Ainsi, le juge dans ce rapport, mais ces points sont confirmés dans d'autres situations, retient comme éléments de gage de la sincérité des prévisions budgétaires :

- ▶ Des écarts raisonnables entre montants prévus au budget primitif et les évolutions enregistrées dans les DBM ;
- ▶ Un nombre et un volume limités de DBM ;
- ▶ Des écarts raisonnables entre montants budgétés et montants exécutés ;
- ▶ Une gestion saine des reports c'est-à-dire respectueuse des règles fixées par la réglementation ;
- ▶ L'appui sur une comptabilité des opérations pluri annuelles ;
- ▶ Le respect des principes budgétaires d'unité et d'universalité (prévoir l'ensemble des dépenses et des recettes et pas de contraction entre recettes et dépenses) ;
- ▶ La lisibilité du budget : mettre fin aux éventuels morcellements budgétaires qui rendent difficile l'appréciation des prévisions budgétaires (renvoie au principe d'unité budgétaire) ;

- La production de documents annexes de nature à justifier les prévisions de recettes et de dépenses (opérations en cours, financement par objectifs ou par projets, prévisions d'activité, tableau des emplois et de la masse salariale, intégration des moyens hors budget, ...).

Les remèdes à ces maux décriés par le juge des comptes sont connus, ils reposent sur un respect des règles du droit budgétaire (pour les reports notamment), une comptabilisation des recettes et des dépenses respectueuse du principe des droits constatés (limitant ainsi les reports), une programmation pluriannuelle (permettant de fluidifier la prévision budgétaire), une prévision budgétaires s'appuyant beaucoup plus sur l'analyse des exécutions antérieures afin de fiabiliser le niveau d'ouverture des crédits et le montant des recettes en se basant sur des niveaux d'activités observés.

5.3 La justification au premier euro

De façon complémentaire aux éléments permettant de fonder et de calibrer la prévision budgétaire de façon sincère et soutenable, les opérateurs sont désormais soumis à l'exercice de la justification au premier euro des moyens inscrits à leur budget.

A ce jour, la circulaire budgétaire des opérateurs¹³ exclue de façon explicite les EPSCP de son périmètre. Néanmoins le rapprochement du cadre budgétaire des EPSCP avec le cadre budgétaire des autres types d'établissements, l'introduction d'éléments directement issus de la LOLF dans leur régime financier tendent à laisser supposer que l'exercice devrait s'appliquer tôt ou tard aux EPSCP.

La circulaire en question précise que : « ... la méthode de la justification au premier euro (JPE) ... est un outil d'explicitation des crédits qui doit permettre d'établir un lien entre les crédits demandés et les déterminants de la dépense, qui peuvent être physiques (nombre d'utilisateurs, volume d'activité...) ou financiers (coûts unitaires de dispositifs financiers). Elle implique une présentation de l'emploi prévisionnel des moyens inclus dans le budget initial. ... Ainsi, les dépenses de fonctionnement, de personnel et d'investissement devront, dans la mesure du possible, être justifiées au premier euro. »

Pour l'Etat la mise en avant de la JPE correspond à l'abandon de la notion de services votés et de mesures nouvelles. Il s'agit d'être en capacité de justifier l'intégralité des demandes de crédits et leur bien-fondé afin d'appréhender ce qui est effectivement financé et les raisons du montant des crédits qui sont budgétés. En ce sens, elle constitue un élément d'appréciation de la performance. Néanmoins la JPE porte prioritairement sur les grandes masses budgétaires.

Concrètement la JPE peut s'effectuer par des éléments synthétiques (grands projets, coûts synthétiques) et/ou par des éléments analytiques ordonnés par nature de dépenses (personnel, fonctionnement, investissement, intervention). Pour ce faire, la JPE doit permettre d'exprimer les crédits en référence à :

- Des déterminants physiques : le nombre d'utilisateurs, le volume de produits ou d'activités des services, le nombre d'agents employés à une activité, la superficie des bâtiments, etc. ;
- Des déterminants financiers : les déterminants de la masse salariale, les coûts unitaires des dispositifs d'intervention, des coûts synthétiques, etc.
- Un emploi prévisionnel des crédits et des effectifs demandés.

¹³ Cf. circulaire budgétaire n°2MPAP-08-1823 du 11 août 2008 pour le budget de l'exercice 2009

Critères de JPE retenus par l'Etat au niveau des actions :

La justification des crédits de personnel (titre 2 et effectifs) :

Pour l'ensemble des crédits, justifier la ventilation des effectifs au niveau de l'action.

La justification des crédits de fonctionnement (titre 3) :

Fonctionnement courant rapporté aux effectifs ;

Immobilier rapporté aux surfaces ;

Informatique et télécommunication (en distinguant infrastructures et applications) ;

Petit investissement (à justifier comme le fonctionnement courant) ;

Autres dépenses de fonctionnement (en rapportant à l'activité par exemple) ;

Subventions pour charge de service public (en lien avec la partie opérateurs du PAP)

La justification des crédits d'investissement (titre 5) :

Dépense d'équipement : logique de renouvellement de parc ou suivi par projet ;

Immobilier : suivi par projet ou catégorie de projets.

Extrait du Guide de la justification au premier euro des crédits du PLF 2009 de la direction du budget

La justification analytique des crédits de personnel (titre 2 et effectifs)

Dans la partie consacrée aux « Éléments par action » doit figurer la justification de la ventilation des effectifs au niveau de l'action. Cette rubrique comporte les éléments d'explicitation, pour cette action, du tableau de ventilation des ETPT par destination (action, éventuellement par sous action, voire par activité élémentaire). Lorsque les effectifs sont répartis analytiquement entre actions, il est demandé d'expliquer les modalités de répartition.

Cette rubrique permet ensuite d'indiquer des éléments sur l'activité des services sur la base de ratios par ETPT. L'évolution des effectifs et de l'activité des services doit être mise en rapport de manière à appréhender l'évolution de la productivité. Il convient ainsi de mettre en relation les effectifs rémunérés et l'activité des services, le cas échéant documentés par un nombre restreint d'indicateurs pertinents ou de ratios synthétiques.

La justification analytique des crédits de fonctionnement (titre 3)

Les dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel doivent être réparties en fonction de leur principal déterminant physique et des enjeux budgétaires associés :

Le fonctionnement courant (déplacement, matériel et fournitures de bureau, reprographie, télécommunication, frais de correspondance, consommables informatiques, etc.) doit être rapporté aux effectifs concernés par ces crédits (donc y compris les personnels mis à disposition ou les personnels figurant sur le programme soutien du ministère par exemple).

Les dépenses immobilières et les frais liés aux locaux : relèvent d'une justification qui doit distinguer la situation des immeubles (administration centrale et services déconcentrés), ... exemple pour l'Île de France (administration centrale) : détail des crédits répartis par nature (loyers, entretien courant, nettoyage, énergie, etc.) en distinguant en particulier, s'agissant des loyers, les loyers « budgétaires » et les autres loyers. Ces crédits doivent être rapportés aux surfaces (SHON et/ou SUB) et aux effectifs hébergés. Des ratios d'occupation (surface par agent) doivent également être renseignés.

Les dépenses informatiques et de télécommunication relèvent d'une justification qui distingue les dépenses relatives aux applications et celles concernant les plates-formes techniques :

Détail des dépenses réparties entre les différentes applications informatiques en présentant d'une part, les applications (par catégorie « métier » ou de gestion et en indiquant brièvement leur objet, leurs utilisateurs, les gains attendus, etc.) et d'autre part, leur stade de développement en indiquant les crédits de l'année, l'échéancier

financier et de réalisation ainsi que les gains attendus pour les applications en cours de développement ou en projet ;

Détail des dépenses afférentes aux infrastructures (systèmes centraux, serveurs, réseaux, etc.).

Le flux de petit investissement (équipement des agents : matériels, bureautique, mobilier, etc. imputé en titre 3 et éventuellement en titre 5) s'analyse comme les autres dépenses de fonctionnement. Il se rapporte essentiellement aux effectifs pour le matériel de bureau et les surfaces pour l'entretien immobilier ;

Les dépenses d'action sociale en distinguant :

L'action sociale interministérielle (rappel des différents dispositifs et des déterminants de la dépense et les montants moyens versés) ;

L'action sociale du ministère (objet des différents dispositifs, critères d'attribution, montants moyens versés).

D'autres dépenses de fonctionnement peuvent être liées à d'autres activités (ex. carburants ; munitions ; études ; frais de contentieux ; etc.) ;

Exemple de rédaction pour les DÉPENSES DE FONCTIONNEMENT COURANT :

Les crédits de fonctionnement courant de cette action couvrent... [Description sommaire de l'objet et de la nature des crédits de fonctionnement de l'action]. Ces crédits correspondent à XX € d'autorisations d'engagement et à YY € de crédits de paiement.

Ces crédits de fonctionnement se décomposent en moyens consacrés à ... [description des unités de justification et des montants associés en AE et en CP, sous forme de tableau si nécessaire].

Les crédits de fonctionnement dédiés à [unité de justification : fonctionnement courant, frais de déplacement, études, frais de contentieux, etc.] sont de XX € en autorisations d'engagement et de YY € en crédits de paiement.

Les crédits consacrés aux charges de loyers sont de XX € d'autorisations d'engagement et de crédits de paiement pour un parc de locaux représentant YY mètres carrés de surface utile, soit un coût moyen de ZZ € au mètre carré.

Lorsque cela permet d'améliorer la lisibilité, la JPE peut faire l'objet de tableaux ad hoc.

Pour les EPSCP, l'introduction d'un projet annuel de performance (puis d'un rapport annuel de performance au vu de l'exécution) pourrait être le document porteur des éléments de justification au premier euro. L'article 5 du décret 2008-618 du 27 juin 2008 prévoit dans son article 5 que le PAP « présente les objectifs poursuivis » et qu'il « comporte des indicateurs d'efficacité, d'efficacités et de qualité du service public de l'enseignement supérieur » ces indicateurs étant « établis en cohérence avec ceux des programmes ministériels dont les établissements relèvent ».

Ainsi, il semble bien que le lien soit réalisé entre PAP et RAP de l'Etat, intégrant un volet JPE et PAP et RAP des EPSCP. Ceci reste bien évidemment une supposition à la date de rédaction de ce document.

Par ailleurs, les éléments développés précédemment (cf. **chapitre sur la comptabilité analytique**) en matière de calcul de coûts, de définition de ratios budgétaires répondent directement au souhait d'explicitation des demandes de crédits et l'allocation de moyens.

Enfin, les établissements sont appelés à mettre en place un dialogue de gestion interne avec les composantes afin de décliner le projet d'établissement au sein des structures de gestion. Pour ce faire diverses expériences se mettent en place en prenant appui notamment sur des appels à projets, la déclinaison du budget par objectifs, la définition de critères de répartition spécifiques. Ces éléments qui seront développés dans la **partie** consacrée au dialogue de gestion interne constituent sans nul doute une



partie des informations de nature à alimenter le PAP et le RAP de l'établissement et à constituer sinon l'intégralité de la JPE pour le moins une partie de la justification.

exemple tableau du rap 2008 pour le mesr → pas très parlant : récupérer celui d'un EPST ???

6. Les intervenants dans le processus budgétaire

Si le décret financier confie au conseil d'administration, sur proposition du président, le pouvoir d'arrêter la procédure interne d'élaboration budgétaire, il est utile de rappeler les acteurs qui doivent intervenir dans ce processus et leur rôle.

Le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche :

L'Etat attribue aux établissements des équipements, personnels et crédits pour l'accomplissement de leurs missions. Le ministre en charge de l'enseignement supérieur répartit les emplois, il affecte les moyens financiers et attribue à cet effet des subventions de fonctionnement, et en complément des opérations financées par l'Etat des subventions d'équipement (article L. 719-4).

L'Etat attribue à l'établissement conformément au contrat quadriennal qui les lie, une subvention globale pour charge de service public comprenant trois enveloppes (fonctionnement personnel et investissement). L'Etat fixe le plafond des emplois que l'établissement est autorisé à rémunérer ainsi que le montant de la masse salariale des emplois financés par l'Etat (article L. 712-9).

Le conseil d'administration :

Par ses délibérations, le conseil d'administration assure l'administration de l'université (article L. 712-1).

Il détermine les structures internes de l'établissement (L. 711-7).

Il crée les UFR, départements, laboratoires et centres de recherche (article L. 713-1 1°), il donne son avis sur la création des écoles et instituts internes (article L.713-1 2°), il crée les services communs internes (article L. 714-1).

Il approuve (article L. 712-3) le contrat d'établissement (IV – 1°), vote le budget et approuve les comptes (IV – 2°), approuve les accords et conventions (IV – 3°), approuve le rapport annuel d'activités (IV – 8°), peut déléguer au président le pouvoir d'adopter les décisions budgétaires modificatives (IV – 8°).

Il arrête chaque année une dotation de fonctionnement pour les unités et services communs (article L. 712-10).

Le décret financier précise le rôle du conseil d'administration en matière financière.

Il fixe les orientations budgétaires de l'établissement, arrête la procédure interne d'élaboration du budget, vote le budget en équilibre réel et arrête les programmes pluriannuels d'investissement et l'état prévisionnel des restes à réaliser sur les contrats de recherche.

Il autorise les prélèvements sur le fonds de roulement, arrête les budgets propres intégrés et les budgets des services communs, se prononce sur les décisions budgétaires modificatives, donne éventuellement une délégation de pouvoir au président pour adopter en son nom et dans des conditions déterminées les décisions budgétaires modificatives.

Il approuve les conventions relatives aux acquisitions, échanges et aliénations d'immeuble, autorise l'acceptation des dons et legs, approuve le compte financier, est informé de la mise en œuvre des

instruments d'analyse rétrospective et prévisionnel et de restitution de l'information financière, autorise la création de filiale (article 58),

Le conseil scientifique :

Il rend son avis sur la répartition des crédits de recherche : article L. 712-5.

Le président :

Le président assure par ses décisions l'administration de l'université. Il est le représentant légal de l'établissement (actions en justice et conclusion accords et conventions). Il est ordonnateur des dépenses et des recettes de l'établissement. Il a autorité sur l'ensemble des personnels. Il est responsable du maintien de l'ordre et de la sécurité (article L. 712-2). Il a autorité en matière d'élaboration budgétaire (article 11 du décret n°2008-618 du 27 juin 2008). Il communique au chancelier le projet de budget quinze jours au moins avant sa présentation au conseil d'administration de l'établissement (article 12 du décret n°2008-618 du 27 juin 2008).

Le secrétaire général :

Sous l'autorité du président ou du directeur, il assure la gestion administrative et financière de l'établissement. Il participe avec voix consultative au conseil d'administration et aux autres instances consultatives de l'établissement (article L. 953-2)

L'agent comptable :

L'agent comptable a la qualité de comptable public. Il peut exercer, sur décision du président ou du directeur, les fonctions de chef des services financiers de l'établissement. Il participe avec voix consultative au conseil d'administration et aux autres instances consultatives de l'établissement (article L. 953-2).

Les composantes et services :

Au sens de la loi, les composantes d'un EPSCP sont les unités de formations et de recherche, les départements, laboratoires et centres de recherche d'une part ; les écoles ou des instituts, d'autre part (article L. 713-1).

Les unités et services communs des universités sont associées à l'élaboration du budget et reçoivent chaque année une dotation de fonctionnement arrêtée par le conseil d'administration (article L. 712-10).

Les conseils des composantes adopte en équilibre réel le budget de leur composante (article L. 719-5).

Le commissaire aux comptes :

Le commissaire aux comptes retenu par l'établissement certifie annuellement les comptes. Le commissaire aux comptes présente au conseil d'administration son rapport sur les comptes de l'université lors de l'approbation du compte financier (article L. 712-9 du code de l'éducation et 48 du décret financier).

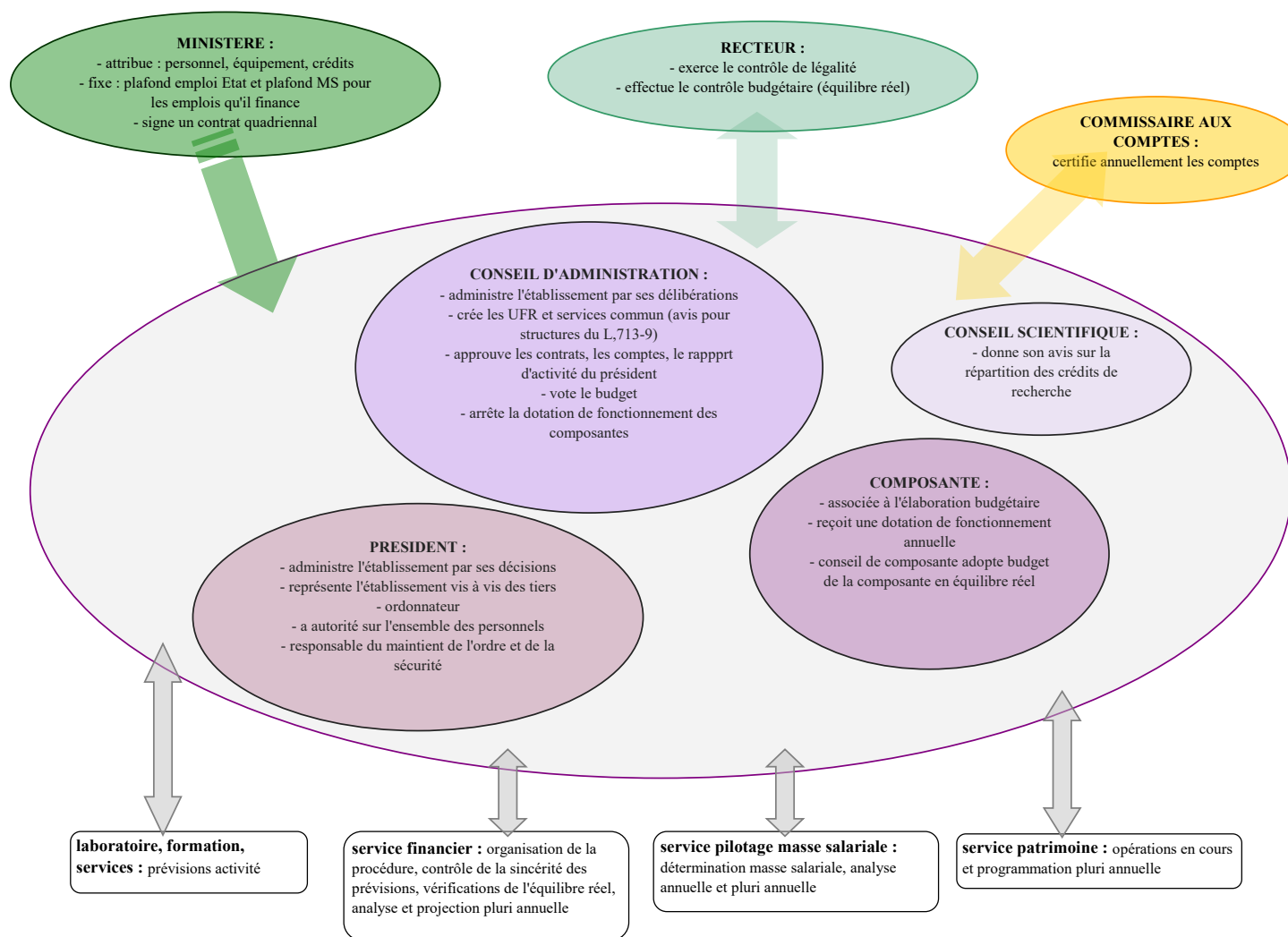
Le recteur, chancelier des universités :

Le recteur d'académie, en qualité de chancelier des universités, représente le ministre chargé de l'enseignement supérieur auprès des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel dans les conditions fixées à l'article L. 711-8 (article L. 222-2). Il assiste aux séances du conseil d'administration et reçoit sans délai communication de leurs délibérations ainsi que des décisions des présidents et directeurs, lorsque ces délibérations et ces décisions ont un caractère réglementaire (article L. 711-8). Il exerce le contrôle de légalité sur les décisions prises par l'établissement (article L. 719-7).

Le chancelier des universités établit chaque année un rapport rendu public sur l'exercice du contrôle de légalité de l'établissement (article L. 711-8).

En matière budgétaire, le rôle du chancelier est défini par le décret n°2008-618 du 27 juin 2008. Le recteur chancelier des universités contrôle l'équilibre réel du budget, le respect du plafond d'emploi et l'ouverture des crédits nécessaires au respect des obligations et engagements de l'établissement. Il autorise les prélèvements sur fonds de roulement non destinés à des opérations d'investissement. Il peut décider de soumettre le budget à son approbation. Il contrôle les DBM dans les mêmes conditions que le budget primitif et approuve préalablement à leur exécution les DBM adoptées par le président par délégation du conseil d'administration.

Pour synthétiser le rôle et l'interaction des différents acteurs du processus budgétaire, le schéma global suivant est proposé.



Section 5 : le calendrier budgétaire

Il appartient à chaque établissement de déterminer son processus d'élaboration budgétaire. Cependant, un certain nombre de points de repères peuvent être relevés.

Tout d'abord, le processus budgétaire doit intégrer la prise en compte des résultats de l'exécution budgétaire de l'exercice précédent, ainsi que des éléments issus de l'analyse financière : ces informations sont issues du compte financier qui doit être présenté avant le 30 avril de l'année qui suit chaque exercice.

Le débat d'orientation budgétaire qui trace les orientations politiques à venir s'appuie sur ces éléments financiers et sur les axes du contrat quadriennal.

Au terme du processus, le budget doit être exécutoire au 1^{er} janvier de l'exercice ce qui suppose un vote au plus tard le 15 décembre de l'exercice précédent.

Le budget et ses pièces annexes doivent être adressés au moins quinze jours avant la tenue du conseil d'administration au recteur chancelier des universités. Ceci fixe la date limite de constitution du projet de budget primitif au 30 novembre de l'exercice N-1.

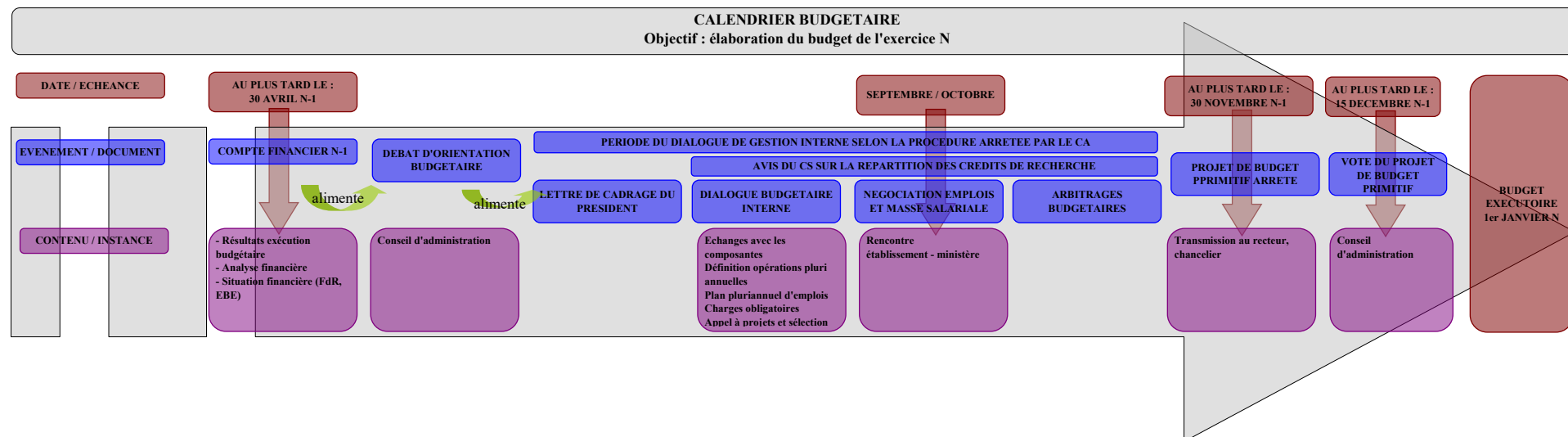
On peut donc dire, à titre indicatif que ces deux moments de la vie financière d'un établissement délimitent une période de 7 mois allant de l'adoption du compte financier (soit au plus tard le 30 avril N-1 de l'exercice budgétaire) au 30 novembre pour construire le budget de l'exercice à venir. Cette période doit en conséquence être mise à profit afin de développer le dialogue budgétaire au sein de l'établissement.

Les événements marquants du calendrier budgétaire sont :

- Le débat d'orientation budgétaire ;
- La lettre de cadrage du président ;
- Le dialogue de gestion interne qui prend diverses formes comme par exemples des conférences budgétaires associant chaque composante et les services centraux, les échanges sur la politique immobilière, les emplois, la politique de recherche pouvant associer notamment le conseil scientifique, les directions des ressources humaines, ...
- Les phases d'élaboration techniques comme l'intégration des engagements pluriannuels de l'établissement, l'analyse des prévisions de ressources et de dépenses, la détermination du montant des charges calculées.

Des éléments d'information propres au débat d'orientation budgétaire, à la lettre de cadrage ainsi qu'au dialogue de gestion interne sont fournis dans la troisième partie de cette formation.

Pour mesurer les phases essentielles du processus budgétaire, le calendrier ci-dessous est proposé. Il reprend les jalons essentiels.



PARTIE n°2 ANALYSER LE PASSE POUR FIABILISER LA PREVISION BUDGETAIRE

Pour construire au mieux un budget il est nécessaire de disposer d'un vaste ensemble d'informations qui doivent permettre de fiabiliser la prévision budgétaire afin de calibrer les moyens nécessaires à la réalisation des objectifs au bon niveau, de tenir compte des engagements de l'établissement déjà existants et devant se poursuivre au-delà de l'année, d'évaluer les projets futurs nécessitant de prévoir dès à présent une épargne, de mesurer les risques potentiels encourus par l'établissement (constat de provisions), d'assurer le fonctionnement de l'établissement, activités non directement en prise avec la réalisation de projets mais néanmoins vitaux à leur réalisation (charges dites de structure).

Dans ce vaste ensemble plusieurs éléments se détachent :

1. la vie financière s'inscrit dans le cadre plus global des missions de l'établissement, de son environnement économique, humain et géographique ;
2. il est indispensable de s'appuyer sur l'analyse financière rétrospective de l'établissement ;
3. la connaissance de son potentiel et des engagements de l'établissement constituent une donnée de base ;
4. le budget s'applique très directement à une année civile mais s'inscrit nécessairement dans un cadre plus global ;
5. la préparation mais également l'exécution budgétaire reposent sur une organisation, des acteurs et des flux qu'il convient de maîtriser.

Section 1 : la caractérisation de l'établissement

Tout élément financier nécessite d'être conceptualiser afin de prendre la pleine mesure des données chiffrées. L'objet de cette formation n'est pas d'aborder cette partie de la caractérisation d'un établissement. Il s'agit ici simplement de rappeler que l'information financière n'est qu'un élément des sources informations utiles au pilotage. Si certaines informations peuvent être appréciées en lecture directe (excédent ou déficit d'exploitation, niveau de la trésorerie, taux d'exécution budgétaire...) leur interprétation nécessite une contextualisation.

Il est donc nécessaire de rassembler des informations permettant de caractériser l'établissement, son activité et son environnement. On peut ainsi citer :

- ▶ l'activité de l'établissement analysé : université mono ou pluridisciplinaire, nombre de sites, de disciplines enseignées, de composantes, de laboratoires, de thèse soutenues, d'unités mixtes de recherche...
- ▶ l'organisation de l'établissement : architecture budgétaire de l'établissement : composantes et services communs dotés d'un budget propre intégré, centres de responsabilité, budgets annexes...
- ▶ la présentation des secteurs disciplinaires de formation et de recherche avec la prise en compte de références qualitatives
- ▶ données relatives à la GRH : nombre d'enseignants-chercheurs, de personnels BIATOSS
- ▶ données patrimoniales : nombres de sites, nombre de m² (surface SHON), espaces verts, parkings, ... bâtiments historiques éventuels
- ▶ son environnement : autres établissements d'enseignement supérieur, partenaires dans le domaine de la recherche (EPST notamment) ;
- ▶ son degré d'externalisation : existence de filiales, existence de services inter établissements, associations éventuelles... ;
- ▶ et l'ensemble des liens avec le monde économique (partenariats de recherche, formation continue, marchés publics, mécénat, ...).

Une présentation schématique facilite la lisibilité de la présentation et permet notamment de mettre en exergue les liens qui ont le plus d'impacts en terme financier pour l'établissement.

A ce titre on peut souligner l'intérêt des études menées par plusieurs universités (Tours, Nantes, Saint-Étienne ...) afin de mesurer l'impact économique de l'établissement.

Extrait de l'étude menée par l'université de Saint-Étienne quant à la situation de l'université par rapport à son environnement :

Dépêche AEF n°39135 : « L'université de Saint-Étienne Jean Monnet représente un impact économique local de 155 millions d'euros, soit 1% du PIB (produit intérieur brut) du département de la Loire, selon une étude de ses équipes de recherche en économie et ingénierie territoriale. C'est la principale donnée qui résulte d'un travail effectué à la demande du président de l'université Robert Fouquet.

Cette estimation est calculée sur la base de quatre postes de dépenses relatifs aux emplois directs de personnel, aux dépenses de fonctionnement, aux investissements hors construction et au train de vie des étudiants. Les 12 720 étudiants de l'université induisent une consommation locale évaluée annuellement à 95,3 millions d'euros, soit plus de 60% de la dépense globale évaluée, l'étude estimant qu'un étudiant dépense chaque année 7 500 euros en moyenne. L'étude prend également en compte, outre les 1 400 emplois directs de l'établissement, l'impact économique des 4 400 stagiaires de la formation continue et des 2 400 emplois indirects induits par la présence de l'université.

Par ailleurs, l'université est décrite comme un acteur réalisant des recettes et participant au développement du tissu économique par le biais de la création d'entreprises. Le service de formation continue présente un chiffre d'affaires de 3,2 millions d'euros et la formation à l'entrepreneuriat a entraîné 170 créations ou reprises d'entreprises ces dix dernières années. »

Le recueil de ces éléments d'information est utile en valeur absolue mais prend également une dimension particulièrement importante si l'établissement est en mesure de réaliser une analyse comparative avec des données similaires publiées par d'autres établissements.

Les EPSCP ont tout intérêt à procéder à ce type de comparaison afin d'évaluer leurs résultats. Les démarches comparatives dites de benchmarking, se développent entre pays et entre structures de natures similaires. Ainsi, les hôpitaux français disposent d'un entrepôt de données national permettant de retrouver par typologie d'établissement, de services, d'activités, les données chiffrées représentant des niveaux d'activités, des indicateurs de qualité, des volumes financiers, des coûts.

Ce même type de démarche a été initié par le ministère en charge de l'enseignement supérieur via notamment le système Cofisup (Comptes financiers du supérieur). Cette base de données constituée sur la base des comptes financiers des universités permet par agrégation de dégager des valeurs absolues (montant des dépenses de fonctionnement, d'investissement, de viabilisation, ...), de réaliser des cartographies par typologie d'établissement (universités de taille petite, moyenne, grande, avec ou sans secteur santé, ...). Des ratios sont également déterminés : dépenses par étudiant, dépenses d'entretien par m², ...

Ces premiers éléments sont très utiles pour permettre à chaque établissement de se situer nationalement mais aussi par rapport à sa typologie d'appartenance.



Le projet Cofisup est en cours de refondation en raison notamment du déploiement de la LOLF et des demandes du Parlement concernant des remontées d'information émanant des opérateurs. Il devient désormais incontournable d'intégrer des informations relatives aux programmes et actions.

Le déploiement de l'info centre une fois achevé fournira une base d'information très riche aux établissements sur laquelle ces derniers auront tout intérêt à s'appuyer.

Section 2 : l'analyse budgétaire et financière

1. L'analyse de l'exécution budgétaire

Trop souvent négligées, la connaissance et l'analyse de l'exécution du budget constituent pourtant des éléments déterminants dans l'élaboration du budget de l'année suivante.

L'exécution budgétaire retrace, à la date de clôture de l'exercice :

- Les recettes budgétaires : le montant total des recettes concernant l'exercice intéressé pris en charge par l'agent comptable, différent du montant des encaissements effectivement réalisés ;
- Les dépenses budgétaires : le montant total des dépenses de l'exercice intéressé pris en charge par l'agent comptable, différent du montant des paiements effectivement effectués.

Elle doit également faire apparaître la distinction entre les opérations budgétaires à proprement parler et les opérations d'ordre budgétaire qui ne correspondent à aucun flux financier réel. Ce sont les opérations dites internes : prestations internes, dotations aux amortissements et aux provisions, reprises sur amortissements et provisions, valeur comptable des éléments d'actifs cédés, produit de cession d'un élément d'actif cédé.

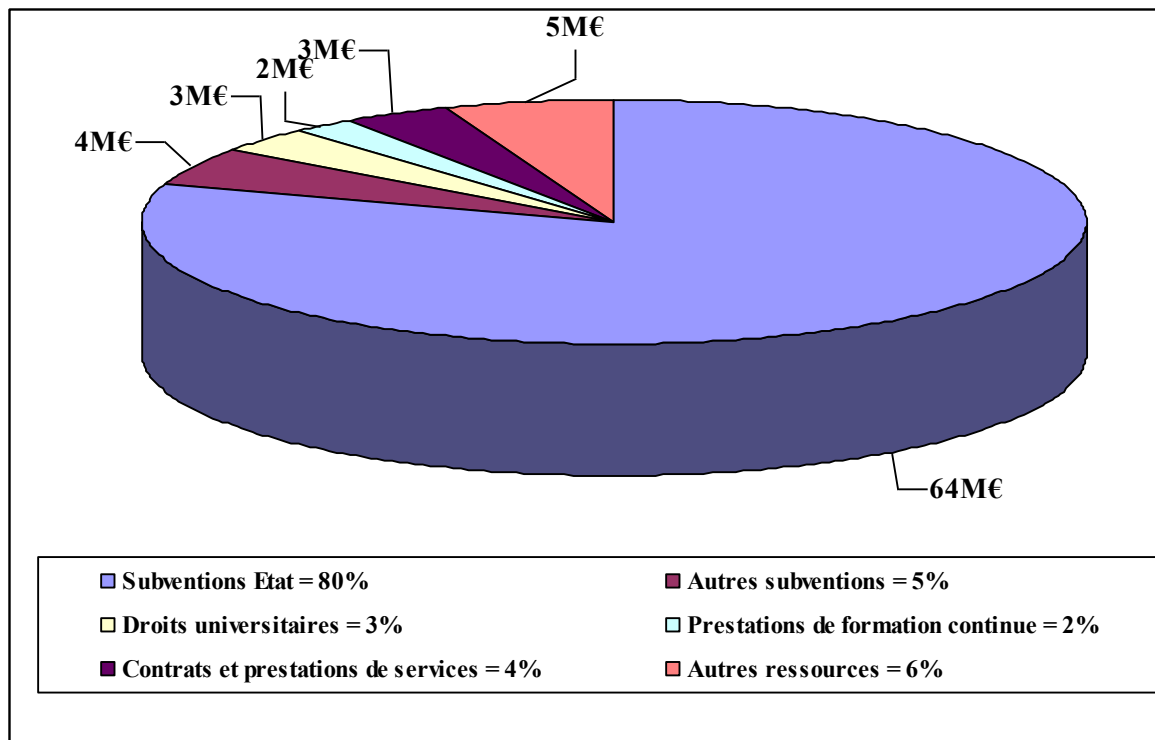
Afin de fournir une image de la structure budgétaire de l'établissement il paraît utile de rassembler un premier ensemble d'éléments de nature macro économique :

DEPENSES	RECETTES
montant des dépenses de l'exercice réparties entre les trois enveloppes de crédits limitatives (fonctionnement, personnel, investissement)	structure des recettes de l'établissement en identifiant les ressources propres, les subventions de fonctionnement, les ressources d'investissement (subventions, emprunt)
niveau moyen d'investissement (sur les 4 ou 5 dernières années)	Structuration des ressources propres : poids de la formation continue, des contrats de prestations de services, ...
part des rémunérations (ensemble des personnels)	Décomposition des subventions de fonctionnement : état, collectivités locales, union européenne, ...
poids des dotations aux amortissements et provisions en prenant soin d'identifier la part de l'amortissement réel	

Cette cartographie doit permettre de dresser une première image du poids financier de l'établissement et des principales masses budgétaires. L'établissement choisit bien évidemment les modalités de représentation de ces données. Un exemple est fourni ci-dessous.

Les représentations possibles des principales données économique

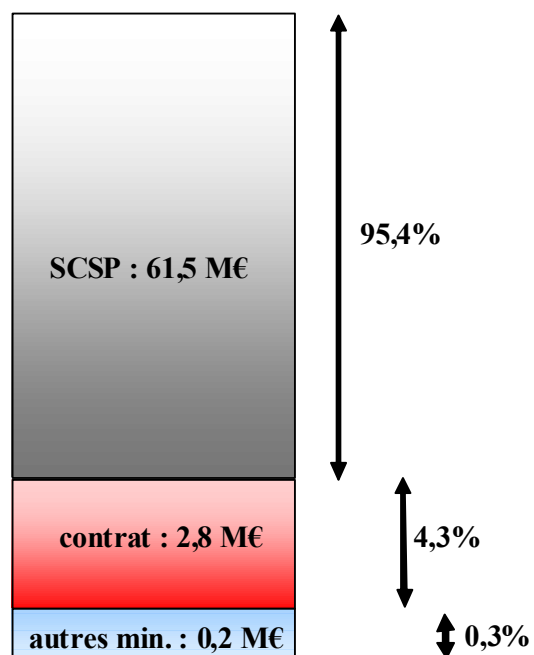
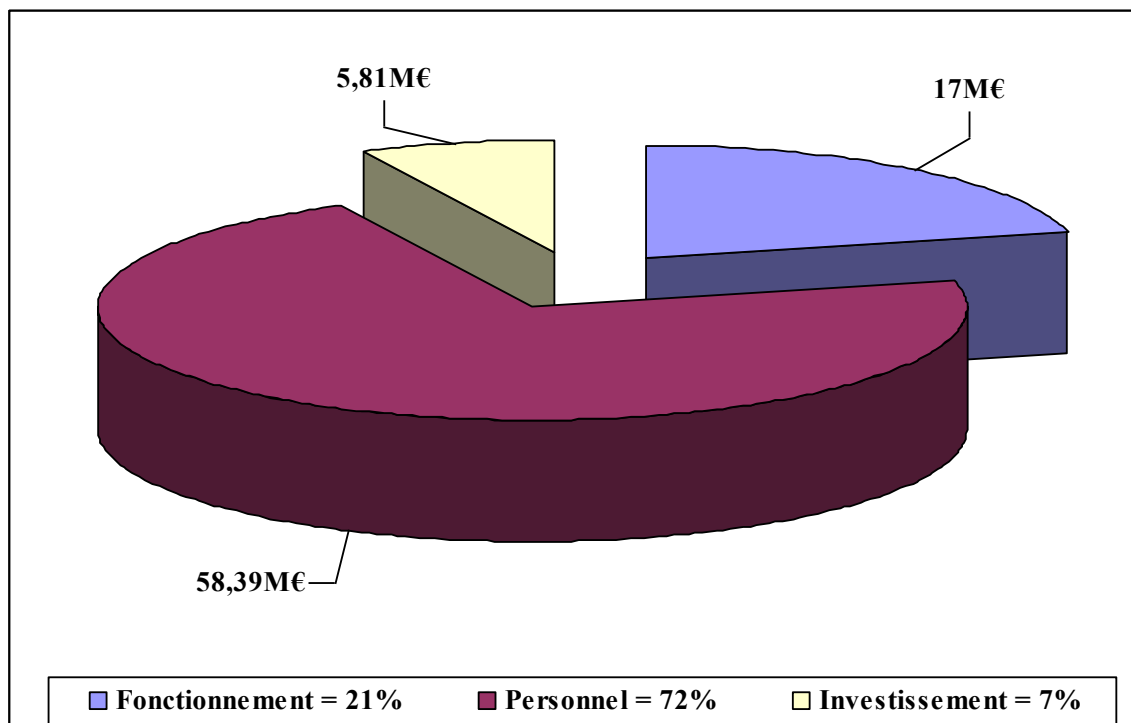
GRAPHE1 : EXEMPLE DE REPRESENTATION DE LA STRUCTURE DES RECETTES D'UN ETABLISSEMENT



GRAPHE2 : EXEMPLE DE REPRESENTATION DE LA STRUCTURE DETAILLEE DES SUBVENTIONS ETAT

Montant des subventions allouées par l'Etat = 64,5 M€ (soit 80% des recettes)

Détail des subventions Etat
total = 64,5 M€

**GRAPHE 3 : EXEMPLE DE REPRESENTATION DE LA STRUCTURE DES DEPENSES D'UN ETABLISSEMENT**

POIDS FINANCIER DES DEPENSES DE PERSONNEL :

Montant du budget :	81M€	
Montant total des dépenses de personnel :	58M€	soit 72% du budget total et 77% du budget de fonctionnement

Montant total des dépenses de personnel : 58M€		soit en %
dont au titre des personnels titulaires :	51M€	87%
dont au titre des personnels contractuels :	8M€	13%

POIDS DES DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS :

Poids des dotations aux amortissements :	3,7M€	soit 5 % du budget total et 15% du budget de fonctionnement
dont amortissements "neutralisés"	2,9M€	
soit un financement propre de :	0,8M€	

NIVEAU MOYEN D'INVESTISSEMENT SUR LES QUATRE DERNIERS EXERCICES

	données en M€				
Nature des investissements	2005	2006	2007	2008	moyenne
Constructions	2,28	2,35	2,60	3,09	2,58
Matériels et outillages	1,60	1,47	1,64	1,55	1,57
Autres immobilisations	2,15	2,36	2,18	2,17	2,22
Montant total par exercice	6,04	6,18	6,42	6,81	6,36
% du budget	14%	8%	9%	8%	10%

Ces premiers éléments permettent de fournir une vision macroscopique des principaux éléments financiers de l'établissement. En termes d'analyse et de choix budgétaires, il est important de connaître les volumes financiers en jeu.

Ces premières données nécessitent cependant d'être complétées par une analyse détaillée de l'exécution budgétaire.

La mesure des écarts entre prévisions et réalisations.

Avant d'aborder spécifiquement ce point, il convient de s'arrêter dans un premier temps sur les variations pouvant porter sur les seules prévisions. Dans ce domaine, tant le juge des comptes depuis de nombreuses années que l'inspection générale de l'administration de l'éducation nationale et de la recherche (IGAENR) à l'occasion des audits réalisés dans le cadre du passage aux RCE, dressent, d'une façon générale le constat suivant :

l'écart entre les prévisions budgétaires du budget primitif et les prévisions budgétaires à l'issue de la dernière décision budgétaire modificative est particulièrement important (pouvant aller jusqu'à une augmentation de 100%) alors que l'analyse des réalisations budgétaires révèlent que la consommation de crédits a tout juste atteint le montant des ouvertures de crédits du budget primitif.

Le tableau ci-après, extrait d'une situation réelle, illustre ces écarts qui se reproduisent au fil des exercices et ne sont donc pas le fait d'un aléa de gestion. L'exécution budgétaire est toujours inférieure à la prévision.



EXEMPLE A	2005	2006	2007
Budget primitif	56 215 544	61 192 071	62 881 257
DBM 1	61 039 488	71 327 565	78 153 993
Budget après toutes DBM	76 228 040	78 059 163	83 752 647
Budget exécuté	48 104 342	51 571 212	50 845 742

Nous reviendrons sur la question de la prévision budgétaire et de ses ajustements plus avant dans ce document. Néanmoins les développements qui suivent trouvent notamment un intérêt au regard du constat qui vient d'être formulé afin de permettre de rationaliser et d'objectiver la discussion budgétaire.

Il s'agit de rapprocher pour chaque compte de recettes et de dépenses la prévision budgétaire des réalisations budgétaires afin d'en déterminer l'écart tant en valeur qu'en pourcentage. L'objectif consiste à détecter les variations sensibles mais surtout à en rechercher l'origine. La réalisation budgétaire s'appuie sur les opérations prises en charge par l'agent comptable. Il s'agit ensuite de répondre aux questions suivantes : quelle était l'origine de la prévision ? Quelles sont les raisons des écarts (variation d'activité, variation de prix, ..) ?

A contrario, il faut signaler que la parfaite exactitude entre prévision et réalisation n'est pas nécessairement un signe de saine gestion.

Compte tenu de l'organisation des EPSCP, l'analyse de l'exécution budgétaire et notamment la recherche des facteurs explicatifs des différences éventuelles suppose que l'analyse soit menée à un niveau déconcentré : composantes par exemple pour les universités, services ou département pour les autres types d'établissements.

Dans l'extrait suivant, l'analyse est réalisée globalement pour chacune des composantes (le tableau complet figure en annexe 1).

Fonctionnement	CUMUL FIN 2008					
	Budget avec reports	Budget hors reports	Reports	Mandaté net	Taux de réalisation Budget avec reports	Taux de réalisation Budget hors reports
S.A.I.C.	223 256	223 256	0	119 401	53%	53%
SERVICES CENTRAUX	10 421 018	10 421 018	0	9 855 691	95%	95%
E.J.C.M.	765 384	716 694	48 690	663 287	87%	93%
SC. ECO ET GESTION	4 201 659	4 201 659	0	3 362 789	80%	80%
B.U.	1 263 868	1 182 782	81 086	1 147 529	91%	97%

Comme toute représentation, il est indispensable de commenter le tableau et d'expliquer les écarts éventuels. L'objectif premier consiste à rechercher les causes d'écarts pour éviter leur répétition au moins dans un premier temps.

Le taux d'exécution budgétaire permet une appréciation du degré de maîtrise de gestion de l'établissement, de la composante, du service et de la qualité de la prévision budgétaire réalisée en amont.

Elle permet également de s'assurer que les gestionnaires, responsables financiers, appréhendent bien les évolutions des différents postes tant en recettes qu'en dépenses.

La mesure des écarts entre prévisions et réalisations

Il faut trouver un exemple d'analyse prévision/exécution détaillé par comptes.

Les opérations d'investissement

Un regard particulier s'avère nécessaire pour ce qui concerne les opérations d'investissement. D'une part les montants en jeu sont souvent importants et d'autre part les opérations concernent fréquemment plusieurs exercices. Il est essentiel de disposer d'une lecture se rapportant aux données de l'exercice en cours, des montants cumulés des exercices précédents ainsi que des restes à réaliser.

Le tableau ci-dessous présente un exemple de représentation de l'état d'avancement des opérations en cours.

Libellé opérations	crédits ouverts exercices antérieurs	Dépenses réalisées exercices antérieurs	taux exécution exercices antérieurs	crédits ouverts exercice en cours	dépenses réalisées exercice en cours	taux exécution exercice en cours	reste à réaliser
Opération xx							
Opération xy							
Opération ...							

L'examen des taux de réalisation des programmes d'investissement et des restes à réaliser permet d'apporter une correction au fonds de roulement. En effet, selon le principe de comptabilisation des opérations en droit constatés, les recettes permettant de financer les programmes pluriannuels d'investissement sont enregistrées au moment de la constatation du droit pour l'établissement. Lorsqu'il s'agit de subvention, ce constat s'effectue lors de la **notification des crédits de paiement** pour la personne publique qui finance l'opération. Or, ce financement ayant vocation à couvrir des dépenses qui seront constatées sur plusieurs années, il existe un décalage entre l'exercice correspondant au constat de la recette et les exercices au cours desquels seront enregistrées les dépenses. Ce décalage impacte le fonds de roulement en l'augmentant (recette constatée avant la complète réalisation des dépenses). Il sera donc nécessaire d'en tenir compte lors de l'analyse du fonds de roulement. Concernant ce ratio d'analyse financière, il convient de se reporter au paragraphe **3.2.4**.

La lecture des données budgétaires permet d'appréhender les valeurs en jeu, de caractériser l'établissement, d'apprécier pour partie les qualités des gestionnaires et constitue une première base d'informations partagées. Ce jeu de données doit cependant être complété par des informations relatives à la situation financière de l'établissement. Ainsi, de façon complémentaire au recensement des origines des fonds et aux modalités de consommation des ressources, l'analyse financière a vocation à fournir une vision synthétique des perspectives financières de l'établissement à partir d'un examen approfondi et critique des comptes.

2. L'analyse financière de l'établissement

L'analyse financière a pour but d'étudier les points forts et les points faibles d'un établissement en se fondant sur divers éléments d'ordre comptables humains et financiers. En effet, l'analyse financière porte sur la façon dont s'établissent les grands équilibres financiers de l'EPSCP et contribue à déterminer si l'établissement dégage des ressources suffisantes pour assurer les missions qui lui sont dévolues par la loi et pour financer ses projets de développement.

En conséquence, l'analyse financière a pour objectif de dégager des résultats, des marges, des ratios et de les apprécier, de donner des informations sur l'évolution de l'activité et sur l'évolution de la structure financière, d'interpréter les informations sur les performances réalisées et d'effectuer des comparaisons. Les bénéfices attendus pour l'établissement sont tous de nature à éclairer les décideurs dans leurs choix et à permettre aux partenaires de disposer d'un regard maîtrisé sur la situation financière.

2.1 La démarche d'analyse financière

Trois étapes successives caractérisent la démarche d'analyse financière

- ▶ l'analyse des éléments représentatifs de l'établissement (cet aspect a été exposé dans le chapitre précédent) ;
- ▶ l'établissement d'un diagnostic sur la situation actuelle de l'établissement ;
- ▶ l'élaboration de propositions devant améliorer la situation future de l'établissement.

Dans ce but, l'analyse financière se base sur l'analyse de la situation passée d'un établissement (analyse rétrospective) pour lui donner des éléments lui permettant d'améliorer sa situation future (analyse prospective).

Pour mener à bien ce travail, il convient de s'appuyer sur les informations issues de la comptabilité générale de l'établissement et notamment sur le compte financier de l'établissement produit à l'occasion de chaque fin d'exercice. Ce dernier comprend (cf. article 48 du décret 2008-618 du 27 juin 2008) « *la balance définitive des comptes, le développement des résultats de l'exercice, le bilan, l'annexe, le tableau de la capacité de financement, le développement des dépenses et des recettes budgétaires de l'établissement, des comptes rendus budgétaires, les restes à réaliser sur les contrats de recherche et la balance des comptes des valeurs inactives. Les comptes rendus budgétaires du budget principal, du budget annexe et de chaque état prévisionnel des recettes et des dépenses comprennent le développement des dépenses et des recettes budgétaires présenté suivant la même nomenclature de prévision permettant de rapprocher les prévisions budgétaires des réalisations, le développement détaillé par nature des dépenses budgétaires, le développement détaillé par nature des recettes budgétaires. Ils retracent la consommation des emplois en équivalents temps plein et l'exécution de la masse salariale. Chaque compte rendu budgétaire est visé par l'ordonnateur compétent qui certifie que le montant des ordres de dépenses et des ordres de recettes est conforme à ses écritures.* »

L'établissement dispose donc d'un ensemble de documents sur lesquels il doit s'appuyer pour élaborer son analyse financière. Signalons que « *les éléments financiers sont préparés par l'agent comptable de l'établissement avec le concours de l'ordonnateur.* » (Article 48 du décret 2008-618 du 27 juin 2008) et qu'en conséquence, ces informations ne sont pas l'affaire du seul comptable mais relèvent bel et bien de l'ensemble des acteurs de la vie financière de l'établissement.

Cet ensemble d'informations particulièrement complet n'est pas nécessairement accessible à des non spécialistes. De plus, même si on est spécialiste, il est indispensable de dépasser le stade de la lecture et du constat des données chiffrées pour en effectuer une analyse. C'est pourquoi, cette étude doit obligatoirement être assortie de commentaires et adaptée aux différents publics (membres du conseil d'administration, équipe dirigeante, responsables de composante, ...).

Au cours du processus de construction du budget, il est essentiel de s'assurer que les engagements pris et les projets qui y sont inscrits pourront être financés. Pour ne pas compromettre la réalisation de son projet, l'établissement doit se doter d'instruments lui permettant d'évaluer sa capacité à respecter les échéances qui s'imposeront à lui au fil de l'exécution des budgets. L'analyse financière apporte des éléments de réponse à ce besoin de pilotage financier.

Afin de mesurer l'intérêt des éléments d'information qui seront fournis ci-après, il est utile de rappeler au préalable les besoins de financement qui sont générés par l'activité même de l'établissement et qui pourront être identifiés et mesurés au mieux via les données extraites de l'analyse financière.

► Un besoin de financement à long terme :

Pour pouvoir exercer son activité, un établissement doit tout d'abord se doter d'un certain nombre d'actifs qui vont être utilisés sur une longue période tels que des locaux où seront entreposés les matériels et équipements utilisés dans les activités de recherche. En comptabilité, ces éléments particuliers de l'actif sont appelés actifs immobilisés sont comptabilisés à l'actif en « haut de bilan » dans les comptes de classe 2.

Le financement de ces actifs immobilisés doit logiquement se faire grâce à des ressources que l'établissement détiendra aussi sur une longue période, de la même manière qu'en tant que particulier, on ne finance pas l'achat d'un logement avec des découverts bancaires mais plutôt en contractant un emprunt à long terme.

En conséquence, le financement de l'actif immobilisé suppose que l'établissement dispose de ressources à long terme autrement appelées ressources stables.

► Un besoin de financement à court terme :

Une fois que l'établissement a acquis les immobilisations qui lui sont indispensables, il va devoir financer son activité quotidienne c'est-à-dire, entre autre, acquérir les marchandises et services nécessaires à ses activités de formation et de recherche.

De plus, tout au long de l'année, l'établissement peut être amené à accorder des délais de paiement à ses clients. Ces créances clients sont considérées d'un point de vue comptable comme une sorte de prêt accordé par l'établissement à ses clients. Celui-ci doit donc être en mesure de les financer ou en tout cas être dans la capacité de financer ses activités courantes sans avoir un besoin impérieux des sommes non encore encaissées car représentant ces créances clients. Ces dépenses sont comptabilisées dans des comptes de classe 3 (pour les stocks) ou certains comptes de classe 4 (pour les créances clients) et constituent ce que l'on appelle en comptabilité l'actif circulant. Généralement, la durée de détention de ce type d'actifs par l'établissement ne dépasse pas quelques semaines. Elle doit donc pouvoir trouver des financements à court terme capables de satisfaire ces besoins de financement à court terme.

En conséquence, le financement de l'actif circulant suppose que l'établissement dispose des ressources financières suffisantes pour en assurer le financement pendant une période relativement courte.

► Un besoin de financement immédiat :

De la même manière qu'un particulier dispose généralement d'une certaine somme d'argent au débit de son compte courant pour financer ses dépenses quotidiennes, un établissement doit pouvoir disposer à tout moment de ressources financières mobilisables immédiatement pour combler les dépenses de fonctionnement quotidiennes. Ces besoins de financement à très court terme représentent des besoins de trésorerie. En ce sens, la trésorerie correspond à la part des ressources financières dont dispose l'établissement qui n'a été utilisée ni à l'acquisition d'immobilisations, ni au financement de l'actif circulant.

En conséquence, l'établissement, pour faire face à ses dépenses quotidiennes, doit disposer d'un certain montant financier mobilisable immédiatement qui est comptabilisé à l'actif du bilan, dans les comptes de trésorerie (classe 5).

Un établissement a donc des besoins de financement qui peuvent être classés selon leurs échéances :

1. un besoin à très court terme pour faire face aux imprévus quotidiens ;
2. un besoin à court terme pour financer son actif circulant ;
3. un besoin à plus long terme pour financer ses immobilisations ou leur renouvellement.

Dans un souci de précaution, l'analyse financière suppose que tout financement doit donner lieu à l'obtention de ressources restant au passif de l'établissement durant une période au moins égale à la durée de détention de cet actif. C'est par exemple le cas pour un équipement financé par l'intermédiaire d'une subvention inscrite au compte 13 du passif du bilan (amortissement de la subvention au même rythme que l'amortissement du bien qu'elle a permis de financer).

Enfin, avant d'aborder le contenu proprement dit de l'analyse financière, il paraît utile d'exposer un certain nombre de limites à l'application de cette technique directement issue du monde de l'entreprise dans la sphère des établissements publics à caractère scientifique culturel et professionnels. Ces limites ont du reste été relevées par l'Etat à l'occasion de la rédaction du recueil des normes comptables de l'Etat¹⁴, Trois illustrations peuvent en être fournies. Un texte plus complet est proposé au sein de l'annexe 4.

- au sein du bilan la question de l'évaluation du passif et des actifs d'un établissement public soulève des difficultés particulières (par exemple comment évaluer le savoir des enseignants chercheurs) qui rendent complexe l'évaluation bilancielle d'un EPSCP ;
- au sein du compte de résultat le rattachement des charges à un produit spécifique n'est pas réalisable dans les mêmes conditions que dans une entreprise tout simplement du fait du principe de non affectation des recettes et de la globalisation des subventions (subvention pour charge de service public) ;
- les soldes intermédiaires de gestion (SIG) telle la valeur ajoutée n'ont que peu de signification dans la mesure où notamment il n'y a pas de distribution d'un revenu à des acteurs économiques (actionnaires, personnel, ...).

Pour cette raison, le développement qui suit se concentrera sur l'essentiel des informations pouvant être utiles dans le cadre de la présente formation. Tous les agrégats ne seront donc pas présentés soit parce qu'ils ne sont directement en lien avec une démarche de construction et de suivi budgétaire soit parce qu'ils

¹⁴ Recueil des normes comptables de l'Etat publié en 2004 et accessible à cette adresse :

http://www.minefi.gouv.fr/loif/downloads/320_recueil_normes_vf.pdf



Les personnes intéressées par une analyse financière détaillée sont invitées à consulter notamment les références figurant en annexe 4.

La présentation de la méthode d'analyse financière s'effectuera selon l'ordre suivant¹⁵ :

- ▶ tout d'abord l'analyse des résultats comptables et financiers ;
- ▶ puis à l'analyse via la technique des ratios.

¹⁵ Cf. méthode d'analyse financière appliquée aux EPSCP publiée par la Direction générale des finances publiques.

2.2 Les résultats comptables et financiers

Le document de synthèse support de l'analyse de l'activité est le compte de résultat. Ce dernier enregistre pour chaque année les produits et les charges de l'exercice dont la différence constitue le résultat de l'activité. Il mesure l'enrichissement (bénéfice) ou l'appauvrissement (perte) constaté sur l'exercice écoulé, compte tenu de la gestion mise en œuvre.

Au sein du compte de résultat, les charges et les produits sont classés par nature : exploitation, financiers, exceptionnels afin de permettre une première analyse de la formation du résultat.

La notion de chiffre d'affaires composante du compte de résultat (partie exploitation) est à relativiser dans le cas d'un EPSCP pour les raisons exposées précédemment (financement par des subventions très majoritaire et pas de détermination à l'initiative de l'établissement de certaines recettes comme les droits d'inscription). Seules les activités à caractère commercial (prestations de services, locations de locaux, ventes d'articles, ...) présentent des caractéristiques permettant de faire un lien entre volume de chiffre d'affaires et les charges concernées.

L'analyse du compte de résultat présente un triple objectif :

- ▶ tout d'abord, analyser les marges de l'établissement et déterminer des résultats intermédiaires facilitant l'élaboration du diagnostic de l'établissement (exploitation, financier, exceptionnel) ;
- ▶ évaluer l'activité d'un établissement (origine des produits et nature des charges) ;
- ▶ déterminer les ressources internes dégagées par l'établissement et lui permettant d'autofinancer ses activités (un résultat déficitaire récurrent signifie que l'établissement n'est pas en capacité d'assurer son fonctionnement courant et de plus ne dégage pas de ressources pour financer ses activités).

Mettre un compte de résultat résumé (Paris 5)

2.2.1 Les soldes intermédiaires de gestion

La simple présentation du résultat de l'établissement ne suffit pas. Il faut, pour élaborer un diagnostic pertinent s'interroger sur les éléments qui sont à l'origine de ce résultat. Il convient de dissocier ici :

- ▶ ce qui relève de l'activité normale d'un établissement (son cycle d'exploitation) ;
- ▶ ce qui résulte de son mode de financement : l'endettement à une incidence sur le résultat par le biais des charges financières (paiement des intérêts).
- ▶ ce qui est dû à des éléments exceptionnels : qui ne vont pas se renouveler dans le futur et qui sont indépendants de l'activité normale de l'établissement.

Le concept de soldes intermédiaires de gestion (SIG) permet de décomposer le résultat d'un établissement pour améliorer le diagnostic financier. Les soldes intermédiaires de gestion se décomposent selon le schéma suivant :

Tableau des soldes intermédiaires de gestion (SIG) :

PRODUITS (+)		CHARGES (-)		SOLDES INTERMÉDIAIRES DE GESTION	N	N-1	N-2
Ventes de marchandises		Coût d'achat des marchandises vendues		• Marge commerciale			
Production vendue Production stockée Production immobilisée Total		ou déstockage de production Total		• Production de l'exercice			
• Marge commerciale. • Production de l'exercice. Total.		Consommation de l'exercice en provenance d'un tiers Total		• Valeur ajoutée			
• Valeur ajoutée produite. Subventions d'exploitation..... Total		Impôts, taxes et versements assimilés Charges de personnel Total		• Excédent brut (ou insuffisance) d'exploitation			
• Excédent brut d'exploitation. Reprises sur charges et transferts Autres produits Total		• Ou insuffisance brute d'exploitation.... Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations Autres charges. Total		• Résultat d'exploitation (hors charges et produits financiers)			
• Résultat d'exploitation (bénéfice). Produits financiers. Total		• Résultat d'exploitation (perte)... Charges financières Total		• résultat courant avant impôts (bénéfice ou perte)			
• Produits exceptionnels		Charges Exceptionnelles		• Résultat exceptionnel (bénéfice ou perte)			
• Résultat courant avant impôts • Résultat exceptionnel (bénéfice) Total		• Ou résultat courant avant impôts..... • Ou résultat exceptionnel (perte). Participation des salariés aux fruits de l'expansion. Impôts sur les bénéfices. Total...		• Résultat de l'exercice (bénéfice ou perte)			
Produits sur cessions d'éléments d'actif		Valeur comptable des éléments cédés		Plus-value ou Moins-value sur cessions d'éléments d'actif			

Cette décomposition du compte de résultat permet d'identifier les différents facteurs qui sont à l'origine du résultat de l'établissement en dissociant les facteurs liés directement au processus de production de l'établissement des facteurs liés soit à la politique financière de l'établissement (résultat financier) soit à des éléments non liés à la gestion courante de l'établissement (résultat exceptionnel).

Dans le cadre de cette formation, nous nous arrêterons sur les soldes intermédiaires suivants :

- l'excédent brut d'exploitation ;
- le résultat de l'établissement

Concernant les autres SIG (la marge commerciale et la production de l'exercice, la valeur ajoutée), le lecteur intéressé pourra se reporter à l'annexe 4.

2.2.1.1 L'excédent brut d'exploitation

On appelle excédent brut d'exploitation (EBE) la ressource dégagée au cours de l'exercice par l'activité principale de l'établissement par différence entre les ressources et les dépenses courantes. Autrement dit,

L'EBE est ce qui permet à l'établissement de se financer lui-même (et les éventuels apporteurs de capitaux dans le cas d'emprunts contractés).

L'excédent brut d'exploitation intègre l'incidence de la politique en matière de valorisation des activités et de recherche de financement par voie de subvention de fonctionnement, la gestion des achats, l'organisation des activités de formation et de recherche et la gestion du personnel. Il mesure la capacité à négocier et gérer la consommation de ses approvisionnement en marchandises, matières premières et en services; à négocier ses ventes de produits et services, des financements par voie de subvention, à négocier et à gérer ses coûts salariaux.

Il ne dépend donc ni de la politique d'investissement de l'établissement (emprunt) ni des éléments exceptionnels qui ont pu affecter le résultat, ni de la politique d'amortissement.

Pour ces raisons, l'EBE est un bon indicateur de la rentabilité économique de l'établissement.

L'EBE se calcule de la façon suivante :

EBE =

- + Production de l'exercice (comptes 70, 71 et 72)
- + Subventions d'exploitation (compte 74) car ce sont des apports de ressources fournies par les organismes publics
- les achats d'approvisionnement, d'études et de travaux (comptes 60,61)
- + /- les variations de stocks (stock final – stock initial)
- les autres charges externes (comptes 62)
- charges de personnel (comptes 64)
- impôts, taxes et versements assimilés (comptes 63)

2.2.1.2 Le résultat de l'établissement

Le solde du compte de résultat (bénéfice ou perte) indique ce qui reste à la disposition de l'établissement en tenant compte de tous les produits et de toutes les charges. Il mesure donc l'enrichissement ou l'appauvrissement de l'établissement. Le résultat de l'exercice est affecté (sur décision du conseil d'administration) dans les réserves de l'établissement et à ce titre représentent une partie de ses capitaux propres.

Le résultat de l'exercice (aussi appelé résultat net comptable) se calcule de la façon suivante :

Résultat =

- + Produits de l'exercice (comptes 7xx)
- Charges de l'exercice (comptes 6xx)

Pour aller plus loin dans l'analyse, le plan comptable général propose de décomposer le compte de résultat en trois sous ensembles distincts qui permettent de mesurer le résultat de l'établissement occasionné par :

- ses opérations de gestion courante : résultat d'exploitation ;
- sa politique financière : résultat financier ;
- des facteurs exceptionnels : résultat exceptionnel.

Des détails sur la signification et le calcul de ses différents agrégats figurent en annexe 4. De façon synthétique, le compte de résultat peut être retraité de la façon suivante :

Compte de résultat		
Produits	Charges	Solde
Produits d'exploitation (y compris les comptes 776 et 777)	Charges d'exploitation	Résultat d'exploitation
Produits financiers	Charges financières	+/- Résultat financier
		= Résultat courant avant impôts
Produits exceptionnels (sauf les comptes 776 et 777)	Charges exceptionnelles	+/- Résultat exceptionnel
Total des produits	Total des charges	= Résultat de l'exercice

2.2.2 La capacité d'autofinancement de l'établissement

Si le résultat détermine l'enrichissement ou l'appauvrissement de l'établissement, il ne permet pas de déterminer la capacité financière à assumer son autofinancement.

En effet, le résultat tient compte à la fois des charges et produits qui ont donné lieu à des mouvements de trésorerie et de ceux qui n'ont donné lieu à aucun mouvement de trésorerie. Il ne permet donc pas d'identifier les ressources dégagées par l'établissement au cours d'un exercice du fait de ses opérations de gestion.

Au cours d'un exercice, un établissement voit sa trésorerie affectée par des mouvements entrants et sortants correspondant au différents flux occasionnés par son activité : d'une part, il doit financer des charges qui se traduisent par des décaissements (achat de fournitures, paiements des salaires...) alors que dans le même temps, il encaisse, entre autre, des subventions et le produit de ses prestations de services (droits d'inscription, contrats, ...). La différence entre ces décaissements et ces encaissements fait apparaître un solde que l'on appelle Capacité d'Auto Financement (CAF).

En conséquence, la capacité d'autofinancement correspond à l'ensemble des ressources financières générées par les opérations de gestion de l'établissement et dont il pourrait disposer pour couvrir ses autres besoins. Elle mesure donc sa capacité à financer sur ses propres ressources les besoins liés à son existence, tels que les investissements ou les remboursements de dettes. Autrement dit, elle permet de mesurer la marge de manœuvre financière d'un établissement lui permettant de faire face à ses besoins de financement.

A contrario, un autofinancement négatif ou faible ne permettrait plus à l'établissement de s'endetter davantage, ni de lancer de nouvelles opérations d'investissement. Il est le signe d'un déséquilibre financier et peut être lié à un résultat courant trop faible, un endettement important ou aux deux facteurs. Dans tous les cas, la capacité d'investissement de l'établissement se trouve réduite et le conduira :

- ▶ Soit à réduire ses investissements avec le risque d'appauvrir l'établissement (matériel non renouvelé ; bâtiments non entretenus, ...) sans que cette situation apparaisse dans la comptabilité de l'établissement ;
- ▶ Soit à recourir à l'emprunt pour financer ses investissements avec le risque d'aggraver encore la situation financière par l'augmentation de l'annuité de la dette.

2.2.2.1. Les notions de produits et de charges calculés

Pour définir la CAF, il faut uniquement prendre en compte les charges décaissables et les produits encaissables et, par conséquent, corriger le résultat de l'exercice en y ajoutant le total des charges calculées qui ont été prises en compte et en le diminuant du total des produits calculés qui ont été rajoutés.

► Les charges calculées : (ou charges non décaissables)

Elles correspondent d'une part aux dotations aux amortissements qui constatent une dépréciation des éléments de l'actif mais qui n'a pas entraînée de dépense et, d'autre part, aux dotations aux provisions car la dépense dans ce cas là n'est pas encore intervenue. Ce raisonnement est valable quel que soit le type d'amortissement ou de provision passé, c'est-à-dire les comptes 681, 686 et 687.

► Les produits calculés : (ou produits non encaissables)

Ils correspondent d'une part aux reprises sur amortissements et provisions qui ne constituent pas une recette réelle pour l'établissement mais annulent simplement un amortissement ou une provision antérieure (soit les comptes 781, 786 et 787).

► Neutralité du mode de financement des investissements :

De plus, le calcul de la CAF suppose que l'on ne tienne pas compte des opérations qui ont pu avoir une incidence sur la trésorerie mais qui ne sont pas liées à des opérations de gestion courante. Il s'agit alors des opérations liées aux modalités de financement des investissements de l'établissement. Il peut s'agir de la neutralisation des amortissements (compte 776) pour les biens dont l'établissement sait qu'il n'a pas la charge du renouvellement ou de la quote-part des subventions d'investissement virées au compte de résultat (compte 777) pour les biens dont le financement a été assuré par la voie de subvention et dont le renouvellement n'incombe pas à l'établissement.

Il faut alors déduire du Résultat net le montant des comptes 776 et 777.

► Les cessions des éléments d'actif :

La cession d'un élément d'actif entraîne la constatation, dans les éléments exceptionnels, de deux flux :

- le prix de cession enregistré au compte 775 ;
- la valeur nette comptable du bien enregistré comptablement au compte 675. La valeur nette comptable d'un bien immobilisé est égale à la différence entre la valeur brute et les amortissements pratiqués sur ce bien. Ce compte enregistre la sortie du bien à sa valeur nette comptable.

La différence entre le prix de cession et la valeur nette comptable de l'immobilisation constitue la plus-value réalisée ou la moins value subie lors de la cession. Il s'agit donc d'une ressource interne qui alimente la CAF et en conséquence, il faut alors déduire du Résultat net le montant du compte 775 (produit de cession d'un élément d'actif cédé) et y ajouter le montant du compte 675 (valeur comptable nette des éléments de l'actif cédé).

2.2.2.2. Détermination de la capacité d'autofinancement

Compte tenu des précisions apportées ci-dessus, le calcul de la CAF peut s'effectuer de deux manières.

A - CALCUL DE LA CAF A PARTIR DE L'EBE

Cette méthode de calcul, dite méthode soustractive, met en lumière les notions de produits encaissables et de charges décaissables, puisqu'elle consiste à ajouter à l'EBE, qui est une sorte de « CAF d'exploitation », l'ensemble des autres produits encaissables et à y soustraire l'ensemble des autres charges décaissables.

Soit le calcul suivant :

Capacité d'Autofinancement =

EBE

- + Autres produits "encaissables" d'exploitation (cpte 75)
- + Transferts de charges (cpte 791)
- + Produits financiers "encaissables" (cptes 76 et 796)
- + Produits exceptionnels "encaissables" (cptes 771, 778 et 797)
- autres charges "décaissables" d'exploitation (cpte 65)
- charges financières "décaissables" (cpte 66)
- charges exceptionnelles "décaissables" (cptes 671 et 678)
- impôts sur les bénéfices (cpte 695)

B - CALCUL DE LA CAF A PARTIR DU RESULTAT DE L'EXERCICE

Cette méthode, dite « additive », consiste à soustraire au résultat de l'exercice l'ensemble des produits calculés et à y ajouter l'ensemble des charges calculées. Ce mode de calcul neutralise l'incidence des produits de cession des éléments d'actif afin que ce calcul ne soit pas influencé par la politique d'investissement de l'établissement.

Soit le calcul suivant :

Capacité d'Autofinancement =

Résultat de l'exercice

- + Dotations aux amortissements et provisions (cptes 681, 686 et 687)
- + Valeur comptable des éléments actifs cédés (cpte 675)
- reprises sur amortissements et provisions (cptes 781, 786 et 787)
- produits de cessions des éléments d'actif cédés (cpte 775)
- produits issus de la neutralisation de l'amortissement (cpte 776)
- quote part des subventions d'investissement virée au compte de résultat (cpte 777).

2.3 L'analyse de l'équilibre financier

2.3.1 Le bilan

Avant de se lancer dans l'analyse financière, il apparaît important de rappeler ici l'architecture simple du bilan afin que le mode de lecture qui sera développé par la suite soit compris. En effet, le bilan est un document qui peut se lire de différentes manières.

On définit le bilan comme étant le reflet, à un moment donné, de la situation patrimoniale d'un établissement. De ce point de vue, le bilan propose donc une présentation structurée des avoirs et des dettes. Autrement dit, le bilan met en parallèle, le passif et les actifs d'un établissement.

Les éléments constituant le passif fournissent l'origine juridique des ressources dont dispose l'établissement.

Les éléments composant l'actif renseignent sur la destination économique, l'emploi, des moyens dont dispose l'établissement.

De façon très schématique un bilan se présente de la façon suivante :

ACTIF		PASSIF	
ACTIF IMMOBILISE		CAPITAUX PROPRES	
IMMOBILISATIONS	454	DOTATION-AFFECTATION	473
		SUBVENTIONS	15
ACTIF CIRCULANT		PROVISIONS	17
STOCKS ET EN COURS	5	DETTES	
CREANCES CLIENT	14	DETTES MOYEN ET LONG TERME	5
TRESORERIE	46	DETTES FOURNISSEURS	9
TOTAL	519	TOTAL	519

Une lecture rapide du bilan permet donc déjà de faire une première étude de la situation financière d'un établissement. La mise en parallèle des éléments de l'actif et du passif nous fournit une idée de la capacité de l'établissement à honorer ses dettes. Si la trésorerie de l'établissement ne paraît pas suffisante pour faire face aux échéances les plus courtes, celui-ci a de fortes chances de se retrouver en situation de retard de paiement et en conséquence de devoir supporter des intérêts moratoires (puisque la situation de cessation de paiement est impossible s'agissant d'un établissement public).

2.3.2 Le bilan fonctionnel

L'analyse statique à caractère patrimonial menée à partir du bilan comptable ne fournit pas de renseignements sur le fonctionnement de l'établissement ou sa capacité à assurer le renouvellement de ses moyens d'actions. Il est donc nécessaire de compléter cette première lecture par une démarche dynamique. A ce titre, il faut mettre en avant l'exploitation des informations fournies par le bilan fonctionnel. En effet, celui-ci offre plusieurs axes d'analyse en prise directe avec la préoccupation budgétaire et s'avère particulièrement utile en matière de prise de décision et d'arbitrage budgétaire. On peut notamment citer les intérêts suivants :

- ▶ apprécier la solidité de la structure financière de l'établissement ;
- ▶ évaluer les besoins financiers et le type de ressources dont dispose l'établissement ;
- ▶ déterminer les équilibres entre les différentes masses homogènes (actifs et passifs stables d'une part, actif et passif circulant d'autre part) ;

- calculer la marge de sécurité financière de l'établissement.

La construction de cet outil consiste à distinguer les emplois et les ressources stables des emplois et des ressources résultant du cycle d'exploitation par retraitement du bilan comptable de manière à présenter les différents éléments de ce dernier selon des grandes fonctions :

- investissement (haut du bilan) : qui représente le patrimoine dont l'établissement se dote (on parle d'emplois stables) grâce à l'utilisation de ressources stables disponibles sur le long terme ;
- financement : qui intègre l'apport de capitaux externes (emprunt, prêt, subventions) ;
- exploitation (bas du bilan) : qui comprend les moyens engagés par dans l'activité courante de l'établissement et les ressources cycliques qui leur correspondent ;

2.3.2.1 Le passif du bilan fonctionnel

Le passif d'un bilan fonctionnel se décompose en trois parties qui sont classées par ordre croissant selon leur degré d'exigibilité. Le degré d'exigibilité mesure le temps nécessaire à une dette pour devenir remboursable. Par exemple, une dette fournisseur devra être remboursée en quelques semaines maximum et un emprunt à long terme en quelques années.

LES CAPITAUX PERMANENTS :

Les capitaux permanents regroupent l'ensemble des éléments du passif dont le remboursement est le plus éloigné dans le temps pour un établissement. A savoir :

- les capitaux propres de l'établissement : c'est-à-dire l'ensemble des ressources non empruntées dont dispose l'établissement pour exercer son activité (capital, réserves, subventions d'investissement, provisions réglementées,...) ;
- les amortissements et provisions : constitués par l'établissement pour permettre le renouvellement de ses éléments de l'actif immobilisé ;
- les dettes financières à long terme : contractées par l'établissement auprès d'établissements de crédit et ayant une échéance longue.

LE PASSIF CIRCULANT :

On regroupe ensuite les éléments du passif ayant un degré d'exigibilité plus rapproché et qui sont directement liées à l'activité courante de l'établissement. Les éléments de ce passif circulant se renouvellent périodiquement. A savoir :

- les dettes fournisseurs : l'établissement ne payant pas nécessairement ses fournisseurs à la livraison, il contracte alors des dettes qui ont des échéances de quelques semaines (par exemple : délai global de paiement de 30 jours pour les achats relevant du code des marchés publics).
- les dettes fiscales et sociales : l'établissement ne paye pas ses impôts, taxes ou autres charges sociales au jour le jour (exemple la TVA), il contracte alors des dettes auprès de l'État ou des organismes de protection sociale.
- les autres dettes d'exploitation : ensemble des autres dettes d'exploitation contractées par un établissement pour exercer son activité.

2.3.2.2 L'actif du bilan fonctionnel

De la même manière que pour le passif, l'actif d'un bilan fonctionnel se décompose en trois parties qui sont classées par ordre croissant de liquidité. Par liquidité, on entend la capacité d'un actif à être immédiatement disponible pour financer une dépense ou payer une dette. Un billet de banque par exemple est un actif parfaitement liquide en ce sens qu'il permet immédiatement d'honorer une dette alors qu'un immeuble est presque « illiquide » en ce sens que sa transformation en disponibilités est très longue.

L'ACTIF IMMOBILISE (OU ACTIF STABLE) :

L'actif immobilisé regroupe l'ensemble des éléments qui restent pour une longue période au sein de l'établissement, c'est-à-dire, qui ne sont pas directement consommés à leur première utilisation (les immobilisations). Ces éléments d'actif sont évalués à leur prix d'achat (hors amortissement) pour estimer réellement le coût de leur renouvellement éventuel.

- les immobilisations incorporelles : ne sont pas des biens acquis par l'établissement mais représente des dépenses engagées par l'établissement pour une longue période (frais d'établissement, frais de recherche et développement, fonds de commerce, brevets, licences...).
- les immobilisations corporelles : ensemble des biens finaux acquis par l'établissement pour exercer son activité (terrains, constructions, matériels...) et qui servent au cours de plusieurs cycles d'activité.
- les immobilisations financières : ensemble des sommes engagées par l'établissement pour acquérir des participations dans d'autres établissements ou faire des dépôts, des cautionnements, ou accorder des prêts.

L'ACTIF CIRCULANT :

On regroupe ensuite les éléments de l'actif ayant un degré de liquidité plus fort et qui sont directement liées à l'activité courante de l'établissement. Les éléments de cet actif circulant se renouvellent périodiquement. A savoir :

- les stocks et encours : pour assurer ses activités, du moins pour certaines de ses activités, l'établissement peut être amené à acheter des matières premières et autres approvisionnements qui ne sont pas consommés en totalité en une seule fois. Ils sont donc stockés (produits chimiques, ouvrages, papier, ...).
- les créances clients : l'établissement peut être amené à accorder des délais de paiement à ses clients. En ce sens, il leur accorde un crédit qui lui sera remboursé à relativement brève échéance (quelques semaines en général).
- les autres créances d'exploitation : ensemble des autres créances d'exploitation contractées par un établissement au cours de son activité.

LA TRESORERIE ACTIVE :

La trésorerie est constituée de l'ensemble des éléments de l'actif parfaitement ou très liquides. A savoir :

- les valeurs mobilières de placement : ensemble des actifs financiers acquis par l'établissement mais qui n'ont pas de valeur stratégique et qui visent plutôt à réaliser des plus-values.
- le solde des comptes bancaires débiteurs : ensemble des disponibilités déposées sur le compte bancaire de l'établissement.
- la caisse : ensemble des pièces et billets détenus par l'établissement (son fond de caisse par exemple).

2.3.2.2 La représentation du bilan fonctionnel

A partir des différents éléments que nous venons de définir, nous pouvons alors construire le bilan fonctionnel qui se présente de la manière suivante :

Bilan fonctionnel			
Actif		Passif	
EMPLOIS STABLES	ACTIF IMMOBILISE (valeurs brutes) dont : - immobilisations corporelles - immobilisations incorporelles - immobilisations financières	RESSOURCES STABLES	CAPITAUX PERMANENTS dont : - capitaux propres - amortissements et provisions
			CAPITAUX EMPRUNTES A TERME - dettes financières à long terme
ACTIF CIRCULANT	ACTIF D'EXPLOITATION dont : - stocks - créances clients d'exploitation	DETTES	PASSIF D'EXPLOITATION dont : - dettes fournisseurs - dettes fiscales et sociales
	ACTIF HORS EXPLOITATION (créances diverses)		PASSIF HORS EXPLOITATION - autres dettes d'exploitation
	TRESORERIE ACTIVE dont : - disponibilité - soldes bancaires débiteurs		TRESORERIE PASSIVE dont : - concours bancaires - soldes bancaires créditeurs

Une telle réorganisation du bilan comptable permet alors d'analyser l'équilibre financier de l'établissement en faisant apparaître d'une part le fond de roulement ainsi que son besoin en fond de roulement.

La simple lecture du bilan fonctionnel permet d'apprécier la structure financière de l'établissement, les besoins financiers et le type de ressources dont il dispose, de déterminer les équilibres entre les différentes masses et ainsi de faciliter la prise de décision.

Mais surtout, le bilan fonctionnel permet de comparer deux notions fondamentales : le fonds de roulement et le besoin en fonds de roulement.

2.3.3 Le fond de roulement

La première étape dans l'analyse de la situation financière d'un établissement passe par la détermination de son fond de roulement.

2.3.3.1 La notion de fond de roulement

Les investissements réalisés pour permettre à l'établissement d'accomplir ses activités (constructions, équipements scientifique et équipements en matériel par exemple) mobilisent des ressources financières sur une longue période (dotation, ressource propre, emprunt) et nécessitent de fait des capacités de financement à long terme afin de tenir compte de la règle prudentielle voulant qu'un besoin de financement doit être satisfait avec des ressources financières de même échéance.

Un établissement public ne disposant pas d'actionnaire, ses ressources à long terme peuvent être de trois natures :

- ▶ soit des financements par des partenaires : essentiellement par la voie de subvention d'investissement ou d'équipement ;
- ▶ soit le recours à l'emprunt à long terme ;
- ▶ soit par le biais des résultats bénéficiaires d'exploitation des exercices antérieurs.

Bien évidemment, il n'y a pas égalité parfaite entre ces ressources et ces besoins à long terme et une partie de ces ressources à long terme va donc permettre de financer des besoins de financement à court terme.

Le fond de roulement représente donc l'excédent des ressources stables sur le total des dépenses d'investissement d'un établissement.

2.3.3.2 La détermination du fond de roulement

L'élaboration du bilan fonctionnel permet de regrouper l'ensemble des dépenses et des ressources à long terme de l'établissement :

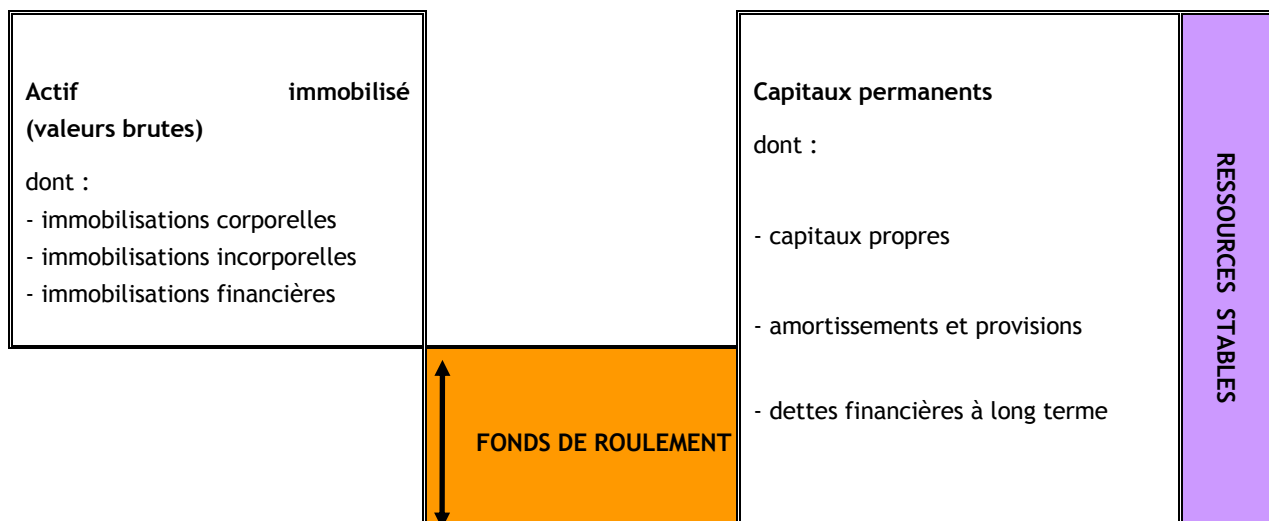
- ▶ au passif du bilan :
 - les capitaux propres ;
 - les amortissements et provisions constitués dans le but de renouveler ses immobilisations ;
 - les provisions pour risques et charges ;
 - les dettes financières stables (dettes financières hors concours bancaires).
- ▶ à l'actif du bilan :
 - les actifs immobilisés qui sont évalués à leur valeur brute pour tenir compte du coût réel de leur acquisition sans tenir compte des amortissements déjà réalisés. On distingue les immobilisations selon leur nature (incorporelles, corporelles ou financières).

d'où :

Fond de roulement = Ressources stables - emplois stables.

ou d'un point de vue comptable :

Fond de roulement = capitaux permanents - actif immobilisé



2.3.3.3 Interprétation économique du fond de roulement

Trois cas de figure peuvent se présenter :

1. LE FOND DE ROULEMENT EST POSITIF

Dans ce cas, les ressources stables sont supérieures à l'actif immobilisé constitué, c'est-à-dire que les ressources stables couvrent les besoins à long terme de l'établissement.

L'équilibre financier est donc respecté et l'établissement dispose grâce au fond de roulement d'un excédent de ressources stables qui lui permettra de financer ses autres besoins de financement à court terme.

2. LE FOND DE ROULEMENT EST NUL

Dans ce cas, les ressources stables sont égales à l'actif immobilisé constitué, c'est-à-dire que les ressources stables couvrent les besoins à long terme de l'établissement.

Mais, même si l'équilibre de l'établissement semble atteint, celui-ci ne dispose d'aucun excédent de ressources à long terme pour financer son cycle d'exploitation ce qui rend son équilibre financier précaire.

3. LE FOND DE ROULEMENT EST NEGATIF

Dans ce cas, les ressources stables sont inférieures à l'actif immobilisé constitué, c'est-à-dire que les ressources stables ne couvrent pas les besoins à long terme de l'établissement. La règle prudentielle de l'équilibre financier n'est donc pas respectée. L'établissement doit donc financer une partie de ses emplois à long terme à l'aide de ressources à court terme ce qui lui fait courir un risque important d'insolvabilité. Une telle situation nécessite une action rapide de la part de l'établissement pour accroître ses ressources à long terme et retrouver un fond de roulement excédentaire.

2.3.4 Le besoin en fonds de roulement

Le fond de roulement constitue un excédent de ressources stables qui va permettre de financer une partie des besoins à court terme de l'établissement appelés également besoin en fond de roulement.

2.3.4.1 la notion de besoin en fond de roulement

Dès lors que l'établissement dispose des immobilisations indispensables à son activité, il va devoir financer les besoins liés à son cycle d'exploitation.

Il existe en effet un décalage temporel entre d'une part les dépenses engagées par l'établissement pour mener à bien ses missions et, d'autre part, les recettes provenant de subvention ou tirées de la vente des biens ou services produits.

Tout d'abord, l'établissement a besoin de services (personnel, fournitures, missions, ...) et autres biens intermédiaires qui sont consommés dans le temps selon la cadence de réalisation des formations et des travaux de recherche.

De plus, l'établissement peut dans certains cas bénéficier de délais de paiements accordés par ses fournisseurs ce qui lui permet de différer dans le temps le règlement de ces charges. Il faut cependant garder à l'esprit que les délais de paiement d'un EPSCP sont encadrés par le code de commerce et le code des marchés publics.

De la même manière, l'établissement peut être amené à concéder des délais de paiement à ses clients ou devoir gérer des retards de paiement de subvention de la part de ses partenaires (imputables ou non à ces derniers) et enregistre alors les créances clients qui retardent d'autant la perception par l'établissement de la trésorerie liée à des prestations déjà réalisées (cas d'un contrat de recherche achevé mais pour lequel les justifications n'ont pas été fournies : les dépenses ont été supportées alors que la recette n'est pas encore encaissée).

Le besoin en fonds de roulements résulte donc des décalages temporels entre les décaissements et les encaissements des flux liés à l'activité de l'établissement.

2.3.4.1 La détermination du besoin en fond de roulement

Le bilan fonctionnel, tel qu'il est présenté, fait apparaître les éléments de l'actif et du passif qui se rapportent à l'activité de l'établissement et qui permettent de déterminer ses besoins de financement à court terme.

Les principaux éléments constitutifs de l'actif circulant, les emplois d'exploitation :

- ▶ les stocks et en-cours : qui sont fonction du cycle d'exploitation, que ce soit pour les matières premières, les produits ou les marchandises ;
- ▶ les créances clients et comptes rattachés : qui sont fonction des délais de paiement accordés par l'établissement à ses clients ainsi que de son volume d'activité.

Les éléments constitutifs du passif circulant, les ressources d'exploitation :

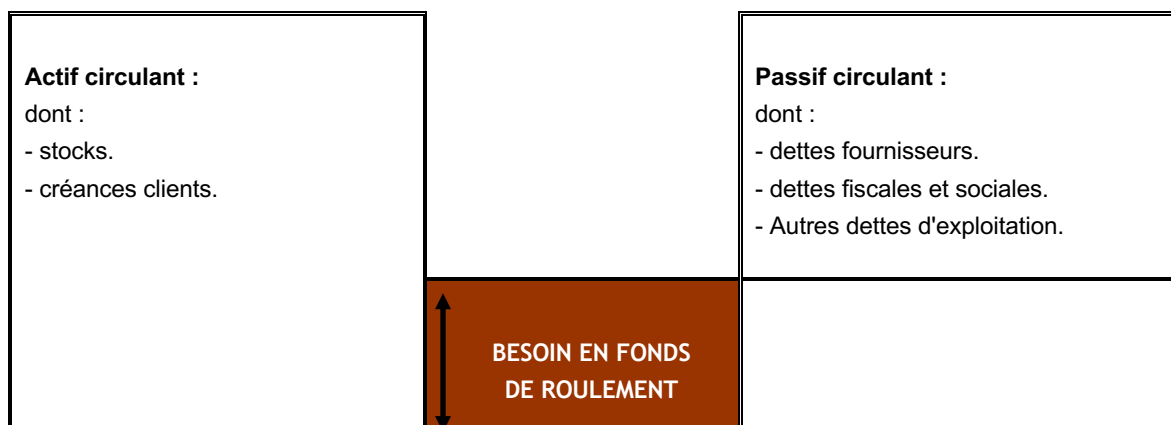
- ▶ les avances et acomptes reçus sur commande ;
- ▶ les dettes fournisseurs et comptes rattachés : qui sont fonction des délais de paiement accordés à l'établissement par ses fournisseurs ainsi que de son volume d'activité ;
- ▶ les dettes fiscales et sociales dues par l'établissement aux administrations publiques et aux organismes sociaux ;
- ▶ l'ensemble des autres dettes constatées au cours du cycle d'exploitation.

D'où :

$$\text{BFR} = \text{Emplois d'exploitation} - \text{Ressources d'exploitation.}$$

ou d'un point de vue comptable :

$$\text{BFR} = \text{actif circulant} - \text{passif circulant}$$



2.3.4.1 Interprétation économique du besoin en fond de roulement

Trois cas de figure peuvent se présenter :

1. LE BESOIN EN FOND DE ROULEMENT EST POSITIF :

Dans ce cas, les emplois d'exploitation de l'établissement sont supérieurs aux ressources d'exploitation. L'établissement doit donc financer ces besoins à court terme soit à l'aide de son excédent de ressources à long terme (fond de roulement), soit à l'aide de ressources financières complémentaires à court terme.

2. LE BESOIN EN FONDS DE ROULEMENT EST NUL :

Dans ce cas, les emplois d'exploitation de l'établissement sont égaux aux ressources d'exploitation. L'établissement n'a donc pas de besoin d'exploitation à financer puisque le passif circulant suffit à financer l'actif circulant.

3. LE BESOIN EN FONDS DE ROULEMENT EST NEGATIF :

Dans ce cas, les ressources d'exploitation de l'établissement excèdent les emplois d'exploitation ce qui traduit un flux financier positif. Celui-ci, ajouté au fonds de roulement, détermine l'excédent global de fonds de roulement.

Dans tous les cas, les besoins éventuels de financement du cycle d'exploitation dépendront en grande partie de la capacité de l'établissement à agir sur le montant de ses créances clients ou de ses dettes fournisseurs : gestion des délais de paiement, d'encaissement et circuit financier interne à l'établissement.

2.3.5 La trésorerie

En termes d'analyse financière, la trésorerie d'un établissement apparaît comme étant le solde de sa situation financière globale. Elle peut être calculée soit, à partir du bilan fonctionnel, soit à partir du Fond de Roulement et du Besoin en fonds de roulement déterminés précédemment.

2.3.5.1 la notion de trésorerie

La trésorerie peut s'évaluer de deux manières différentes selon l'approche retenue :

Tout d'abord, elle correspond à la différence entre les besoins et les ressources de financement. Les besoins peuvent être évalués à l'aide du besoin en fonds de roulement alors que les ressources disponibles pour financer ces besoins s'appellent le Fond de roulement. La Trésorerie nette correspond alors au solde net entre ces besoins et ces ressources. Si les besoins excèdent les ressources, alors la trésorerie sera négative (au passif du bilan), alors que si les ressources sont supérieures aux besoins, la trésorerie sera positive (à l'actif du bilan).

Mais, la trésorerie représente aussi l'ensemble des disponibilités qui permettront de financer les dépenses à court terme. Dans ce cas, la Trésorerie nette se calcule en faisant la différence entre la Trésorerie d'actif et la Trésorerie de passif.

2.3.5.2 La détermination de la trésorerie

Comme nous l'avons dit, il y a deux manières de calculer la trésorerie nette :

CALCUL PAR LE « HAUT DU BILAN »

Calcul par le "haut de bilan" :

La trésorerie nette est égale à la différence entre d'une part les ressources nettes et, d'autre part, les besoins de financement. Soit la différence entre d'une part l'excédent de ressources à long terme (le Fond de roulement) et d'autre part le besoin de financement à court terme (le Besoin en Fonds de roulement).

d'où :

$$\text{Trésorerie} = \text{Ressources financières} - \text{Besoins financiers.}$$

ou d'un point de vue comptable :

$$\text{Trésorerie} = \text{Fond de roulement} - \text{Besoin en Fonds de roulement}$$

Soit en termes de bilan fonctionnel :

Cas d'une trésorerie nette négative

Actif	Passif
Besoin en fond de roulement	Fond de roulement
	Trésorerie nette

Ou,

Cas d'une trésorerie nette positive :

Actif	Passif
Besoin en fond de roulement	Fond de roulement
Trésorerie nette	

CALCUL PAR LE « BAS DU BILAN »

Dans ce cas, la Trésorerie est égale à la différence entre les actifs de Trésorerie (valeur mobilières de placement, disponibilités, soldes des comptes bancaires ou postaux débiteurs...) et les éléments du passif de Trésorerie (Concours bancaires, soldes créditeurs des banques...).

D'où :

$$\text{Trésorerie} = \text{Trésorerie d'actif} - \text{Trésorerie du passif}$$

Soit en termes de bilan fonctionnel :

Cas d'une trésorerie négative :

Actif	Passif
Trésorerie d'actif : dont : - valeurs mobilières de placement. - disponibilités.	Trésorerie du passif : dont : - concours bancaires. - soldes créditeurs des banques.
	Trésorerie nette

Ou,

Cas d'une trésorerie nette positive :

Actif	Passif
Trésorerie d'actif : dont : - valeurs mobilières de placement. - disponibilités.	Trésorerie du passif : dont : - concours bancaires. - soldes créditeurs des banques.
Trésorerie nette	

2.3.5.3 Interprétation économique de la trésorerie

L'analyse du solde de la Trésorerie permet de se faire une idée sur la situation financière de l'établissement. Trois cas de figure peuvent se présenter :

1. LA TRESORERIE NETTE EST POSITIVE :

Dans ce cas, les ressources financières sont suffisantes pour couvrir les besoins (soit Fond de roulement > besoin en Fonds de roulement), ce qui signifie que la situation financière de l'établissement est saine et qu'il est même en mesure de financer un surcroît de dépenses sans recourir à un versement de subvention ou à un emprunt.

2. LA TRESORERIE NETTE EST NULLE :

Dans ce cas, les ressources financières suffisent juste à satisfaire les besoins (Fond de roulement = Besoin en Fonds de roulement). La situation financière de l'établissement est équilibrée mais celui-ci ne dispose d'aucunes réserves pour financer un surplus de dépenses que ce soit en termes d'investissement ou d'exploitation.

3. LA TRESORERIE NETTE EST NEGATIVE :

Ce scénario est a priori inenvisageable pour un établissement public.

Synthèse :

L'analyse de l'équilibre financier d'un établissement à partir de son bilan fonctionnel passe donc par trois étapes :

1. DETERMINATION DU FOND DE ROULEMENT DE L'ÉTABLISSEMENT

Ce Fond de roulement est calculé à partir du "haut de bilan" de l'établissement en fonction d'une part de son actif immobilisé, et d'autre part de son passif permanent.

Soit :

Fond de roulement = Ressources stables - emplois stables.

ou d'un point de vue comptable :

Fond de roulement = capitaux permanents - actif immobilisé

Soit en termes de bilan fonctionnel :

Actif	Passif
Actif (valeurs brutes) immobilisé	Capitaux permanents
Fond de roulement	

2. DETERMINATION DU BESOIN EN FONDS DE ROULEMENT

Le Besoin en Fonds de roulement est calculé à partir du "bas de bilan" de l'établissement en fonction d'une part de son actif circulant, et d'autre part de son passif circulant.

Soit :

BFR = Emplois d'exploitation - Ressources d'exploitation.

ou d'un point de vue comptable :

BFR = actif circulant - passif circulant

Soit en termes de bilan fonctionnel :

Actif	Passif
Actif circulant	Passif circulant
	Besoin en fond de roulement

3. DETERMINATION DE LA TRESORERIE DE L'ÉTABLISSEMENT

La Trésorerie nette de l'établissement est égale à la différence entre d'une part les ressources financières de l'établissement et d'autre part l'ensemble de ses emplois, ce qui peut être exprimé à l'aide des deux soldes précédemment calculés.

d'où :

Trésorerie = Ressources financières - Besoins financiers de l'établissement.

ou d'un point de vue comptable :

Trésorerie = Fond de roulement - Besoin en Fonds de roulement

Soit en termes de bilan fonctionnel :

Actif	Passif
Besoin en fond de roulement	Fond de roulement
	Trésorerie nette

L'analyse financière s'appuie sur d'autres outils de présentation de l'information financière.

Il faut notamment citer le tableau de financement qui permet d'obtenir une vision synthétique de l'organisation financière d'un établissement. Il permet de mesurer les opérations qui ont contribué à l'évolution du patrimoine, les réalisations d'investissements (et de désinvestissements, les moyens de financement utilisés). Ce tableau se compose de deux cadres (tableau de financement I et tableau de financement II). Ce tableau, sa constitution et son interprétation sont présentés en annexe 5.

Un autre outil d'analyse présente l'intérêt majeur de disposer de façon peut être plus accessible que les éléments fournis ci-dessus une lecture de la santé financière d'un établissement. Il s'agit de la technique des ratios. La source d'information puise dans les données de l'analyse financière mais la restitution sous forme d'indicateurs assortis d'un commentaire peut s'avérer plus pertinente tant en matière d'analyse synthétique que de communication.

Les différentes notions d'analyse financières sont illustrées dans le tableau ci-dessous et notamment l'articulation entre le fonds de roulement net global, les besoins en fonds de roulement et la trésorerie.

BILAN FONCTIONNEL	2005	2006	2007	2008
+ Ressources stables (1)	687 767 561	704 696 257	714 077 450	722 148 689
* Capitaux propres (y c. Prov. pour risques et charges)	521 198 614	519 446 439	509 857 785	498 396 026
* Amortissements et Provisions pour dépréciation	166 568 947	185 249 818	204 219 665	223 752 662
* Emprunts et dettes assimilées (hors ICNE)				
* Dettes rattachées à des participations				
- Emplois stables (Actif immobilisé brut) (2)	630 928 892	640 443 600	658 308 212	670 318 757
* Immobilisations incorporelles	974 273	1 140 496	1 267 710	1 494 966
* Immobilisations corporelles et en cours	629 954 619	639 303 105	657 040 502	668 823 792
* Immobilisations financières				
* Autres actifs immobilisés (charges à répartir)				
= FONDS DE ROULEMENT NET GLOBAL (1-2)	56 838 669	64 252 657	55 769 238	51 829 931
+ Créances d'exploitation (3)	3 932 790	6 932 317	3 622 623	4 620 040
* Stocks et en cours				
* Créances clients d'exploitation	2 475 651	2 073 234	2 706 975	3 969 207
* Autres créances d'exploitation	1 457 139	4 859 083	915 648	650 833
- Dettes d'exploitation (4)	5 030 984	5 706 927	6 008 478	7 899 975
* Clients et étudiants créditeurs : avances et ac. reçus	85 747	131 286	151 548	138 670
* Dettes fournisseurs d'exploitation	4 944 794	5 528 123	5 853 064	7 759 200
* Autres dettes d'exploitation	444	47 518	3 867	2 105
= BESOIN EN FONDS DE ROULEMENT D'EXPLOITATION (4 - 3)	-1 098 195	1 225 390	-2 385 856	-3 279 935
+ Créances hors exploitation (5)	11 766 991	14 246 615	15 049 031	5 463 394
- Dettes hors exploitation (6)	363 479	214 446	213 428	165 961
= BESOIN EN FONDS DE ROULEMENT HORS EXPLOITATION (6 - 5)	11 403 512	14 032 169	14 835 603	5 297 433
+ Trésorerie active	46 530 007	49 890 420	44 510 100	50 040 065
* Valeurs mobilières de placement	47 986 288	51 123 958	45 305 947	51 859 357
* Disponibilités hors Trésorerie inter-services	-1 456 281	-1 233 538	-795 846	-1 819 292
- Trésorerie passive				
* Concours bancaires courants				
= TRESORERIE	46 530 007	49 890 420	44 510 100	50 040 065

Commentaire : ...

Exercice sur calcul FR, BFR, trésorerie et analyse

2.4 Les ratios

La technique des ratios vise à calculer des rapports entre différents postes ou regroupements de postes du bilan et du compte de résultat et, bien sûr, à tirer des enseignements de ces ratios.

Le résultat d'un ratio peut avoir une signification en lui-même mais, le plus souvent, il n'a de valeur que comparé à ceux des établissements de taille et intervenant dans un secteur similaires. A ce sujet il paraît utile de rappeler que le ministère en charge de l'enseignement supérieur met en place dans le cadre du projet Cofisup dont il a été question plus avant dans cette formation une base de données comportant un certain nombre de ratios. On peut donc avancer qu'à court ou moyen terme les établissements disposeront d'une base de référence donnant tout son intérêt au développement qui suit. Dans cette perspective, il est d'ores et déjà important que les établissements se dotent de leur propre base de référence. Pour information, en l'état actuel de nos informations, les ratios présentés ci-après devraient pour l'essentiel être retenus dans le cadre du projet Cofisup.

Le nombre de ratios qui peuvent être proposés est évidemment illimité. Toutefois, pour être facilement exploitables pour l'analyse, les ratios doivent être relativement peu nombreux, simples à calculer et couvrir toute la gestion de l'établissement. Il a été décidé de procéder à un tri parmi les ratios afin d'illustrer leur intérêt pour apprécier la santé financière d'un EPSCP. Le choix n'a donc aucune vocation ni à être exhaustif ni à constituer une liste des ratios indispensables. Il appartient à chaque établissement de mener sa propre critique sur la pertinence de tel ou tel ratio.

Pour construire ces ratios, il est nécessaire que :

- l'élaboration des ratios résulte de données exprimées dans une même unité, selon un système homogène, à une même date ou pour une même période ;
- l'interprétation des ratios soit effectuée avec toute la prudence requise.

Le ratio étant le résultat d'un quotient, son évolution doit être appréciée au regard de l'évolution du numérateur et du dénominateur qui le composent.

L'utilisation efficace des ratios nécessite des comparaisons dans le temps (ratios établis à différentes dates) et dans l'espace (ratios similaires entre établissements eux-mêmes similaires). Il s'agit alors d'interpréter les variations de ces ratios ou leurs différences.

Sont généralement distingués les ratios de structure, les ratios d'activité, les ratios de rentabilité et les ratios de liquidité.

2.4.1 Les ratios de structure

Calculés à partir du bilan, ils ont pour objet de définir les caractéristiques de l'établissement dans la composition de l'actif et du passif et de tester sa solidité et son indépendance.

Le tableau suivant se construit donc à partir du bilan fonctionnel dont les éléments proviennent eux-mêmes du bilan confectionné par l'agent comptable.



▪ EMPLOIS STABLES	92%	▪ RESSOURCES PROPRES	99%
▪ EMPLOIS CIRCULANTS LIÉS À L'EXPLOITATION	1%	▪ DETTES FINANCIÈRES	0%
▪ AUTRES EMPLOIS CIRCULANTS	8%	▪ RESSOURCES CIRCULANTES LIÉES À L'EXPLOITATION	1%
		▪ AUTRES RESSOURCES CIRCULANTES	0%
TOTAL ACTIF	100%	TOTAL PASSIF	100%

Le ratio de structure élémentaire est celui qui mesure la structure de l'actif et du passif : il est constitué par les rapports entre les postes retraités du bilan fonctionnel et le total de l'actif ou du passif.

2.4.2 Les ratios prudentiels

Nature	Interprétation
$\frac{\text{Résultat de l'exercice}}{\text{CA HT} + \text{subvention d'exploitation}}$	<p>Il permet de mesurer la capacité de l'établissement à dégager un excédent d'exploitation par la réalisation de ses activités principales et compte tenu de son financement particulier (importance des subventions de fonctionnement pour un EPSCP).</p> <p>Il intègre les opérations d'amortissement, de provisions et de façon plus générale toute ses charges devant être supportées par l'établissement, il est représentatif de l'activité globale de l'établissement.</p>
$\frac{\text{CAF}}{\text{Acquisitions d'actifs non financiers}}$	<p>Ce ratio permet d'apprécier la capacité de l'établissement à autofinancer par l'activité de l'exercice ses acquisitions d'actifs immobilisés non financières de l'exercice.</p> <p>C'est l'évolution de ce ratio qui présente un intérêt majeur, notamment au regard de l'évolution des deux autres ratios.</p>
$\frac{\text{Actif circulant} + \text{trésorerie}}{\text{Dettes à court terme}}$	<p>Ce ratio permet d'apprécier la capacité de l'établissement à payer ses dettes à court terme en utilisant les créances et la trésorerie.</p> <p>Ce ratio doit normalement être supérieur à 1.</p> <p>Dans le cas inverse, il convient de trouver les explications au travers du tableau des dettes et des créances en les mettant en relation avec les délais de paiement qui s'imposent aux établissements.</p>

2.4.3 Les ratios relatifs au patrimoine

$\frac{\text{Ressources propres (capitaux propres + DAP)}}{\text{Total du passif + DAP}}$	<p>Il mesure l'indépendance financière de l'établissement, y compris les apports de l'Etat (subventions d'investissement). Il permet de ce fait de mesurer la capacité de l'établissement à s'endetter.</p> <p>Toutefois, la part plus ou moins importante des subventions d'investissement doit être appréciée pour l'analyse et le commentaire de ce ratio. Il tient également compte des dotations aux amortissements et aux provisions afin de permettre une comparaison entre établissements. En effet, le fait pour un établissement d'avoir une véritable politique patrimoniale doit être regardé comme un élément constitutif de son indépendance financière.</p>
$\frac{\text{Cumul des amortissements et des provisions sur patrimoine corporel}}{\text{Valeur brute du patrimoine corporel}}$	<p>Ce ratio permet d'apprécier le degré de vieillissement du patrimoine. Il n'est véritablement significatif que pour les établissements qui procèdent aux opérations d'amortissements et de provisions sur leurs actifs immobilisés.</p> <p>L'évolution de ce ratio permettra d'apprécier la politique d'investissement de l'établissement.</p>
$\frac{\text{Acquisitions actifs immobilier de l'exercice}}{\text{Valeur brute du patrimoine}}$	<p>Ce ratio permet d'apprécier également la politique d'investissement de l'établissement en ce qu'il détermine le taux de renouvellement du patrimoine.</p>
$\frac{\text{Stock d'immobilisations financières (valeur nette)}}{\text{Fonds de roulement net global}}$	<p>Ce ratio permet d'apprécier l'importance des immobilisations financières qui pourraient être mobilisées rapidement pour faire face à un besoin en fonds de roulement (hors prise de participation et filiales).</p> <p>Ce ratio doit être compris entre 0 et 1. Plus il se rapproche de 1, plus la part des immobilisations financière est importante dans la composition du fonds de roulement.</p>

2.4.4 Les ratios relatifs à l'activité

$\frac{\text{CAF}}{\text{Total des produits d'exploitation courants (cptes 70 à 75)}}$	<p>Ce ratio permet de rapporter la capacité d'autofinancement de l'exercice aux produits issus de l'activité courante de l'établissement, hors produits financiers et produits exceptionnels. Il s'agit donc de la CAF générée par l'exploitation.</p> <p>L'évolution de ce ratio doit être notamment appréciée au regard du niveau de stabilité des opérations courantes d'exploitation.</p>
--	--

<p>Charges de personnel (621 +masse salariale) + charges d'intérêts</p> <hr/> <p>Produits de fonctionnement sauf produits calculés (775, 776, 777 et 78)</p>	<p>Il mesure le poids des charges les plus rigides et difficilement compressibles par rapport aux produits de fonctionnement. Dans le contexte du passage aux RCE, ce ratio de rigidité prend une dimension essentielle.</p> <p>Un rapport élevé traduit la disproportion du poids des charges par rapport aux produits et mesure la difficulté de rééquilibrage pour les réduire. Il mesure aussi les marges de manœuvre budgétaires de l'établissement. Rapproché du coefficient d'autofinancement courant, il permet de rechercher les éléments d'équilibre financier global de l'établissement</p>
<p>Charges sauf charges calculées (675, 68)</p> <hr/> <p>Produits de fonctionnement sauf produits calculés (775, 776, 777 et 78)</p>	<p>Il permet de mesurer la capacité de l'établissement à (le cas échéant) rembourser le capital des emprunts et à financer des investissements nouveaux à partir de l'autofinancement dégagé par les opérations de fonctionnement.</p> <p>Un ratio supérieur à 1 signifie que la capacité d'autofinancement de l'établissement est soit négative, soit insuffisante pour financer le remboursement en capital de sa dette ou autofinancer un investissement. Si l'autofinancement est négatif, les éléments de sa dégradation sont à mettre en évidence : diminution des produits, augmentation des charges, ... pour expliquer les causes de sa variation.</p>
<p>Créances clients et comptes rattachés</p> <hr/> <p>----- x 360 jours</p> <p>Chiffre d'affaires</p>	<p>Ce ratio permet d'apprécier la durée moyenne en nombre de jours des délais consentis par l'établissement à ces clients. Ce ratio doit être mis en parallèle avec le ratio relatif au délai fournisseur.</p> <p>Une augmentation constante de ce ratio doit amener l'établissement à s'interroger notamment sur son organisation interne : circuits des documents financiers, politique de recouvrement, ...</p> <p>Une valeur importante de ce ratio peut trouver son origine dans la réalisation des opérations de fin d'exercice et l'accroissement des prises en charge en fin d'année. Aussi peut-il être intéressant de mettre ce ratio en perspective sur l'année. L'analyse peut alors être enrichie de valeurs de ce même ratio établi à d'autres dates. Une opération ponctuelle peut également expliquer une valeur anormalement élevée.</p>
<p>Dettes fournisseurs et comptes rattachés</p> <hr/> <p>----- x 360 jours</p> <p>Consommations en provenance de tiers</p>	<p>Ce ratio mesure la durée moyenne en nombre de jours des délais de paiement de l'établissement. Ce ratio doit normalement être inférieur aux délais de paiement fixés par la réglementation. Il devrait normalement être supérieur au ratio relatif au délai client.</p> <p>Une valeur importante de ce ratio peut trouver son origine dans la réalisation des opérations de fin d'exercice.</p>

<p>Fluides</p> <p>-----</p> <p>m² shon</p>	<p>Ce ratio permet de mesurer la part de charges consacrée pour chacun des m², exprimée en surface shon de l'établissement.</p> <p>Cet élément peut être constitutif d'une première étape dans la détermination d'un coût au m².</p>
<p>Heures complémentaires</p> <p>-----</p> <p>Total des charges d'exploitation courantes (cptes 60 à 65)</p>	<p>Ce ratio met en évidence le poids des heures complémentaires dans le total des charges courantes d'exploitation de l'établissement.</p> <p>Au sein de la masse salariale, les heures complémentaires sont le poste pour lequel l'établissement dispose des plus grandes marges de manœuvre.</p>
<p>Total classe 1 + classe 7</p> <p>-----</p> <p>Nombre d'étudiants</p>	<p>Ce ratio permet de déterminer le montant total des ressources dont dispose l'établissement rapporté à chaque étudiant.</p> <p>L'évolution de ce ratio doit être apprécié d'une part au regard des évolutions des éléments le composant et d'autre part, par comparaison avec d'autres établissements.</p>
<p>Total classe 6 + classe 2 + débit classe 1</p> <p>-----</p> <p>Nombre d'étudiants</p>	<p>Ce ratio permet de déterminer le montant total des dépenses enregistrées par l'établissement rapporté à chaque étudiant.</p> <p>Ce ratio doit être corrélé au précédent et analysé de la même façon (composition interne et rapprochement avec d'autres établissements).</p>

2.4.5 Les ratios relatifs aux marges de manœuvre potentielles

<p>Cptes 70 + 76</p> <p>-----</p> <p>Total des produits des cptes 70 à 76</p>	<p>Ce ratio permet de mesurer la capacité de l'établissement à influencer par sa politique sur ces ressources d'exploitation. Il mesure le taux de flexibilité des recettes.</p> <p>Dans les établissements fortement subventionnés, ce ratio sera proche de zéro. Il mesure dans une certaine mesure le degré d'« indépendance » financière de l'établissement.</p>
<p>Cptes 60, 61 et 62</p> <p>-----</p> <p>Total des charges des cptes 60 à 66</p>	<p>Ce ratio permet d'appréhender la possibilité pour l'établissement de maîtriser ses frais généraux.</p>

Exercice sur calcul CAF puis EBE puis fonds de roulement et ratios essentiels complétés par une analyse.

Section 3 : la prise en compte des calculs de coûts

Rédacteur et objectifs

Texte à rédiger par : Serge Bourguine

Texte initial de Serge Bourguine

L'exercice de prévision budgétaire doit s'appuyer autant que faire se peut sur des données sinon objectives dans toute leur dimension du moins objectivées et acceptées au sein de l'établissement. L'utilisation de ces données partagées doit permettre pour ce qui concerne la prévision budgétaire de calibrer les projets, d'en apprécier toute la dimension et de les évaluer sous un angle financier.

Pour mener à bien cette étude, l'établissement a tout intérêt à se doter d'un système de calcul de coûts dont une des finalités consiste à calculer les coûts mais aussi la décomposition de ceux-ci afin notamment de mieux se connaître. En disant cela on aborde une des autres finalités de la comptabilité analytique à savoir un outil d'aide à la décision qui, en apportant un éclairage financier complémentaire par rapport à la lecture budgétaire, permet de mieux appréhender les choix à effectuer ou préalablement opérés.

Il ne s'agit pas ici de se lancer dans des développements sur la comptabilité analytique¹⁶ mais d'illustrer comment les calculs de coûts peuvent aider à la préparation budgétaire et au suivi de la réalisation des objectifs.

Il convient également de rappeler que la finalité des calculs de coût dans un contexte d'activité de service public n'est pas celle de la suppression d'une activité ou d'un service parce qu'il « coûte » mais bien d'apprécier au regard d'objectifs d'activité (de performance) et de ressources disponibles, le coût de réalisation et de décider, en fonction entre autres de ces éléments, du maintien, du développement ou de l'arrêt de telle ou telle activité.

1. Les calculs en coûts complets

Les méthodes de calcul en coûts complets visent à répartir l'ensemble du périmètre de charges retenues comme incorporables par l'établissement entre les différents objets de coûts. Selon la méthode retenue (sections homogènes, par activités, imputation rationnelle) l'information produite intègrera l'ensemble des charges mais ajoutées selon des logiques différentes.

Les finalités immédiates et évidentes pour tous des calculs de coûts complets au processus budgétaire se situent à plusieurs niveaux :

- ▶ Prendre en compte l'ensemble des ressources nécessaires pour mener à bien une activité (formation, recherche, édition) ou un service (laboratoire, service support, service culturel, ...) ou réaliser une opération (contrat, ouvrage, location de salle) ou dispenser une formation (diplôme, stage, ...) et ainsi d'une part favoriser la lecture globale du budget et, d'autre part, faciliter la prise en compte de l'équilibre budgétaire ;
- ▶ Permettre de déterminer le volume des recettes nécessaires pour mener à bien les activités décidées par l'établissement et ce notamment pour les activités donnant lieu à contrat avec

¹⁶ Toute personne intéressée peut se reporter au guide méthodologique Et s'inscrire à la formation méthodologique proposée par l'Amue, cf. site internet de l'Agence www.amue.fr > rubrique finances

des tiers : prestations de services, contrat de recherche avec financement par des organismes publics ; tarification aux usagers de l'établissement ;

- Définir des coûts permettant de calibrer les projets et d'alimenter la discussion sur des bases objectives : coûts du m² pour des projets de type construction ou entretien, coût d'une formation ou coût d'un laboratoire pour aider à la détermination des ressources nécessaires à leur fonctionnement.

Par ailleurs, dans le cadre plus général de la mise en œuvre de la LOLF et de la loi LRU dans les universités, les établissements sont amenés à développer une nouvelle logique. *Avant la LOLF, les budgets étaient construits avant tout selon une logique de moyens qu'il s'agissait de consommer avant la fin de l'exercice budgétaire (hors reports éventuels). La LOLF substitue à cette logique de moyens la logique qui associe moyens, objectifs de performance et mesure des réalisations. Un budget expose les objectifs des politiques publiques (projet de performance) et alloue des moyens au gestionnaire responsable de la réalisation des objectifs. En fin d'exercice, ce responsable rend compte de la réalisation des objectifs (rapport de performance)*¹⁷.

La loi LRU s'inscrit fort logiquement dans cette démarche globale de l'Etat en insérant dans le code de l'éducation l'article L. 711-1 dont le dernier alinéa précise que les établissements « ... mettent en place un outil de contrôle de gestion et d'aide à la décision de nature à leur permettre d'assumer l'ensemble de leurs missions, compétences et responsabilités ainsi que d'assurer le suivi des contrats pluriannuels d'établissement. » Plus spécifiquement s'agissant des responsabilités et compétences élargies, l'article L. 712-9 du code de l'éducation indique que « L'établissement assure l'information régulière du ministre chargé de l'enseignement supérieur et se dote d'instruments d'audit interne et de pilotage financier et patrimonial selon des modalités précisées par décret. ».

Le décret financier n°2008-618 du 27 juin 2008 relatif au budget et au régime financier des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel bénéficiant des responsabilités et compétences élargies instaure un projet annuel de performance propre à chaque établissement. Ainsi, l'article 5 du décret prévoit que « Le projet annuel de performances de l'établissement présente les objectifs poursuivis. Il comporte des indicateurs d'efficience, d'efficacité et de qualité du service public de l'enseignement supérieur défini à l'article L. 123-3 du code de l'éducation associés à ces objectifs. Ces indicateurs, qui sont établis en cohérence avec ceux des programmes ministériels dont les établissements relèvent, concourent à l'information du conseil d'administration et des responsables des programmes ministériels ainsi qu'au suivi du contrat pluriannuel d'établissement ». L'exécution budgétaire donne lieu à l'élaboration d'un rapport annuel de performances (article 48 du même décret).

On le voit, le dispositif mis en place par la LOLF est désormais largement décliné au sein des opérateurs que sont les EPSCP. Dans une de leur exploitation, les calculs de coûts sont une des informations nécessaires à la mesure de l'efficience, c'est-à-dire au rapport entre les moyens alloués et les réalisations obtenues. Ces dernières en effet s'entendent comme la prise en compte de l'ensemble de ressources nécessaires pour mener à bien les actions de la LOLF (destinations communes à tous les EPSCP : « 101 : formation au niveau licence », « 102 : formation au niveau master », ...). Cela dit, si les établissements se limitent au suivi des actions LOLF, la vision budgétaire peut paraître suffisante puisqu'un suivi budgétaire précis permet d'alimenter chacune des destinations LOLF. C'est plutôt une vision consolidée et complète qui nécessite la mise en place d'un système analytique. Afin par exemple de disposer du coût complet de la formation d'un étudiant au niveau licence, action LOLF n°101, l'établissement doit disposer d'éléments lui permettant d'affecter une part du coût du pilotage, de la documentation, du patrimoine, ... sur cette action précise 101. Il en va bien évidemment de même pour toute lecture propre à la structure analytique que mettra en place un établissement.

¹⁷ Extrait de l'ouvrage « Le contrôle de gestion dans les administrations de l'Etat-Eléments de méthodologie » édité par la DGMSE

Le tableau ci-après illustre de façon simplifiée la différence de lecture pouvant être opérée entre une lecture budgétaire et une lecture analytique en coût complet.

libellé des actions du programme 150 de la LOLF des EPSCP	budget mmontants exécution	lecture analytique		
		répartition des charges indirectes	montant répartition analytique	coût
101 Formation initiale et continue du baccalauréat à la licence	1 000		+10	1 010
102 Formation initiale et continue de niveau master	800		+12	812
103 Formation initiale et continue de niveau doctorat	200		+20	220
105 Bibliothèques et documentation	100		-100	0
106 Recherche universitaire en sciences de la vie, biotechnologies et santé	350		+11	361
107 Recherche universitaire en mathématiques, sciences et techniques de l'information ...	200		+5	205
108 Recherche universitaire en physique, chimie et sciences pour l'ingénieur	300		+10	310
109 Recherche universitaire en physique nucléaire et des hautes énergies	400		+8	408
110 Recherche universitaire en sciences de la terre, de l'univers et de l'environnement	450		+9	459
111 Recherche universitaire en sciences de l'homme et de la société	100		+11	111
112 Recherche universitaire interdisciplinaire et transversale	300		+4	304
113 Diffusion des savoirs	50			
114 Immobilier	250			
115 Pilotage et animation du programme	200			

Dans l'hypothèse où l'établissement cherche à connaître le coût complet des formations par grade et le coût complet des domaines de recherche, les charges enregistrées au titre des actions 113, 114 et 115 devront faire l'objet d'un traitement similaire aux charges de l'action 105

2. Les calculs en coûts partiels

Les méthodes de calculs de coûts complets constituent des approches globalisantes qui sont particulièrement utiles lors de phases de lancement d'une comptabilité analytique. Cependant, les limites de ces modèles peuvent apparaître dès lors que les établissements souhaiteront effectuer une analyse plus précise visant à maîtriser les coûts indirects ou directs selon leur nature (structures, frais généraux, moyens humains), ou en liaison avec des niveaux d'activités ou en fonction de leur nature (structures, maîtrisables, ...). La mise en place de tarifications « mieux adaptées » à la couverture des charges engendrées par les processus d'enseignement ou de recherche suppose en général de passer par des analyses dites en « coûts partiels ».

Le calcul de coûts partiels prend appui sur les calculs de coûts complets ou plus exactement nécessite que l'ensemble des charges et des produits soit identifié. En effet, s'il s'agit d'affiner l'analyse, il ne s'agit pas d'évacuer les résultats plus globaux, utiles pour mesurer l'évolution de l'établissement, de ses structures ou de ses activités.

Plusieurs objectifs peuvent être assignés aux calculs de coûts spécifiques :

- ▶ cibler l'analyse sur un périmètre restreint et/ou sur des objets de coûts en nombre limité ;
- ▶ mesurer les écarts de rentabilité sur des prestations « marchandes » ;
- ▶ envisager l'hypothèse d'externalisation ;
- ▶ rechercher une tarification adaptée ;
- ▶ mener une étude monographique, à vocation exemplaire, avant de généraliser les calculs à l'ensemble de l'EPSCP.

Dans cette dernière hypothèse, l'établissement ne dispose pas d'un calcul préalable en coût complet mais le calcul d'un coût partiel permet d'identifier les étapes, les données à recueillir et fournit une première illustration des informations pouvant être produites par la comptabilité analytique. C'est du reste, la voie retenue par un grand nombre d'établissements notamment en matière de calculs de coûts sur des domaines comme : les contrats de recherche, les actions de formation continue, les activités éditoriales, l'entretien du patrimoine, ...

Les différentes méthodes de calcul de coûts partiels reposent essentiellement sur :

- ▶ la différenciation entre **coûts directs et coûts indirects** sur le périmètre restreint retenu (par exemple : le coût d'un laboratoire) ;
- ▶ la différenciation entre **coûts fixes et coûts variables** en fonction de l'activité et/ou de la production associée à l'objet de coût ;
- ▶ la **capacité à associer des recettes** aux charges constatées afin de dégager un compte d'exploitation analytique (stage de formation continue par exemple) ;
- ▶ le calcul du **rendement, de la contribution** au chiffre d'affaires ;
- ▶ la détermination du **besoin de financement** notamment par la recherche d'un équilibre de gestion (tenant compte des activités, des produits réalisés, des prix et des subventions éventuelles) ;
- ▶ le calcul de rentabilité dans une **logique pluri annuelle** (rendement différentiel des produits).

Il faut souligner ici que l'approche liée à la rentabilité, qui peut paraître « mercantile », n'est nullement incompatible avec les missions d'un établissement d'enseignement supérieur et de recherche. Le maintien d'une activité « non rentable » peut être donc totalement justifié au regard :

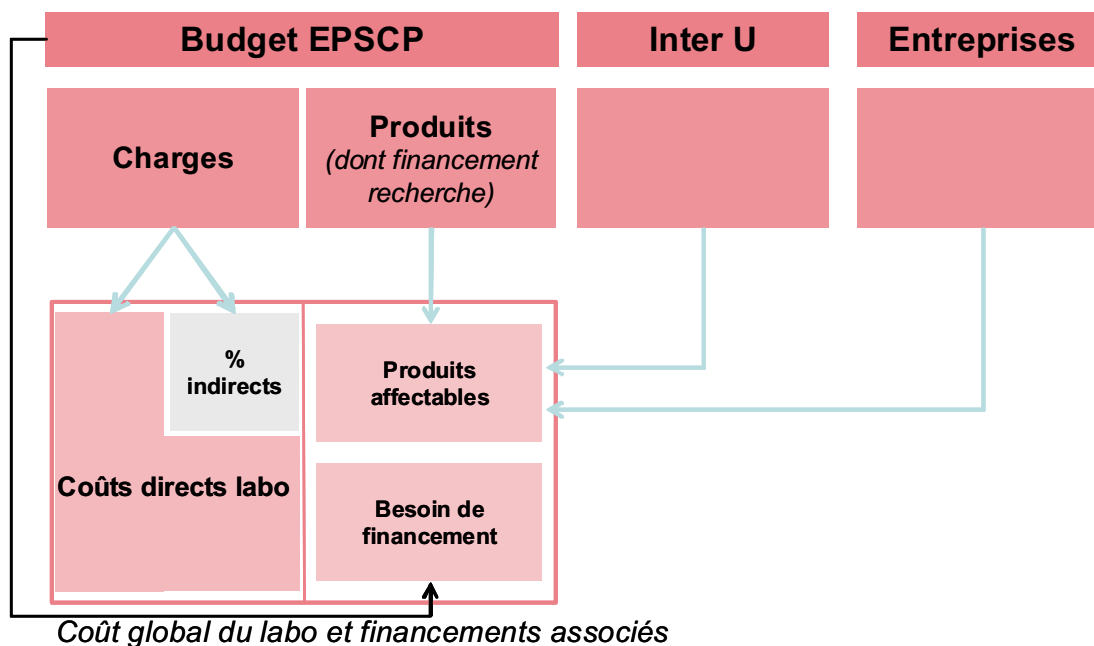
- ▶ de la mission de service public ;
- ▶ de son intérêt intrinsèque ;
- ▶ de son image porteuse pour l'établissement (par exemple qualité des travaux et des publications des enseignants chercheurs) ;
- ▶ d'un critère socio-économique et d'offre géographique d'une discipline, etc.

L'exemple fournit ci-après est extrait du guide méthodologique publié par l'Amue et concerne un laboratoire pour la part des moyens propres à l'EPSCP.

L'objectif recherché est de parvenir à l'équilibre de gestion qui dans cet exemple, résulte uniquement de l'étude des charges et des produits transitant par le budget de l'établissement. On isole donc dans un premier temps les coûts directs du laboratoire et une part de coûts indirects le concernant strictement. On occulte ici les charges indirectes en provenance de la structure générale de l'établissement qui concourent pourtant au soutien du laboratoire.

Les recettes ne recouvrent ici que les charges identifiées sur ce périmètre restreint. Elles proviennent des produits issus de l'obtention de contrats de recherche et d'un « financement socialisé » via l'établissement.

L'objectif confié au responsable du laboratoire peut-être dans ce cas de maximiser la couverture des charges inhérentes à son fonctionnement (directes et indirectes tel l'amortissement des matériels et équipements spécifiques) par des recettes propres.



La définition de coûts de service dits supports peut être utile pour la définition des moyens à allouer à ces services. Par exemple,

Coût nettoyage / m²

Coût énergie / m²

Coût location / m²

Coût fourniture / agent

La valorisation des échanges entre composantes, services est aussi essentielle. La comptabilité analytique est le moyen de formaliser les processus décrivant les chaînes d'échanges et d'activités. On est toujours le prestataire d'autrui et le consommateur de quelqu'un d'autre se situant en amont dans le processus de formation ou de recherche. La comptabilité analytique peut apporter une réponse à un système de gestion des prestations internes. Ce thème est développé dans la troisième partie consacrée au suivi de l'exécution budgétaire.

Section 3 : l'analyse du budget par les destinations

Deux des critiques souvent formulées à l'encontre des budgets des universités portent sur leur manque de lisibilité et l'insuffisance de l'approche mettant en lumière les objectifs poursuivis et des projets mis en place. Ce constat est paradoxal puisque les établissements élaborent depuis le précédent décret financier (décret n°94-39 du 14 janvier 1994) un budget dit de gestion dont la finalité est de présenter les recettes et les dépenses par destination et de retracer les objectifs de gestion correspondant aux grands axes de développement¹⁸.

Depuis l'entrée en vigueur de la LOLF et sa déclinaison au sein des établissements, la nomenclature des destinations correspond à un plan national élaboré par le ministère en cohérence avec les programmes et actions qui financent les établissements. Ces actions correspondent aux missions et aux activités accomplies par les universités. Afin de garantir la cohérence des informations devant alimenter ce plan de destinations le ministère a publié en 2005 un guide de « la répartition des moyens des opérateurs par destination ».

« La répartition des moyens des opérateurs sera structurée en dix neuf destinations

1- quatorze destinations correspondant aux missions de l'enseignement supérieur du programme

« enseignement supérieur et recherche universitaire » : la formation (trois destinations : L, M, D), la recherche (7 destinations par thématique) et la diffusion des savoirs, mais les activités de bibliothèque et documentation, immobilier, pilotage et support du programme qui concourent à ces missions ont été isolées dans des destinations particulières. Ces dernières activités font l'objet d'une politique spécifique des établissements, il est donc utile, comme pour le budget de l'Etat, dans un premier temps de bien identifier leurs moyens pour en analyser l'efficacité et l'efficience et ensuite seulement pour une analyse plus approfondie de les ré imputer aux destinations de formation, de recherche et de diffusion des savoirs pour en connaître les moyens consolidés.

2- trois destinations correspondant au programme « vie étudiante » : les aides directes, les aides indirectes, la santé des étudiants et les activités associatives, culturelles et sportives.

3- une destination : « dépenses non décaissables » : seules les dépenses décaissables des opérateurs doivent être ventilées par destination ; seront donc inclus dans cette dernière destination : les amortissements et dépréciations d'actif, les provisions pour charges à répartir, pour travaux, risques, et les dépenses relatives aux prestations internes.

Pour que les informations sur l'utilisation des moyens par les opérateurs puissent être homogènes, il est indispensable que cette structure par destination soit respectée avec les codes indiqués, aucune destination supplémentaire ne pourra être ajoutée. Bien entendu chaque opérateur pourra selon ses propres besoins établir par arborescence une comptabilité par destination, sous destination beaucoup plus détaillée. »

Le décret financier n°2008-618 du 27 juin 2008 conserve le principe d'une lecture par destination du budget mais renforce la dimension de la budgétisation par finalité en posant le principe d'un seul budget croisant la nature des crédits avec leur destination. La lecture matricielle conduira de facto à analyser les finalités poursuivies et des moyens qui leur sont alloués. La dimension politique du budget devrait s'en trouver renforcée d'autant que, il faut le rappeler, le budget de gestion est alimenté tant en prévision qu'en exécution. L'intégralité des mouvements budgétaires y est donc retracée.

¹⁸ Article 6 : « Le budget de l'établissement est complété par un budget de gestion qui présente les recettes et les dépenses par destination et retrace les objectifs de gestion correspondant aux grands axes de développement de l'établissement. »

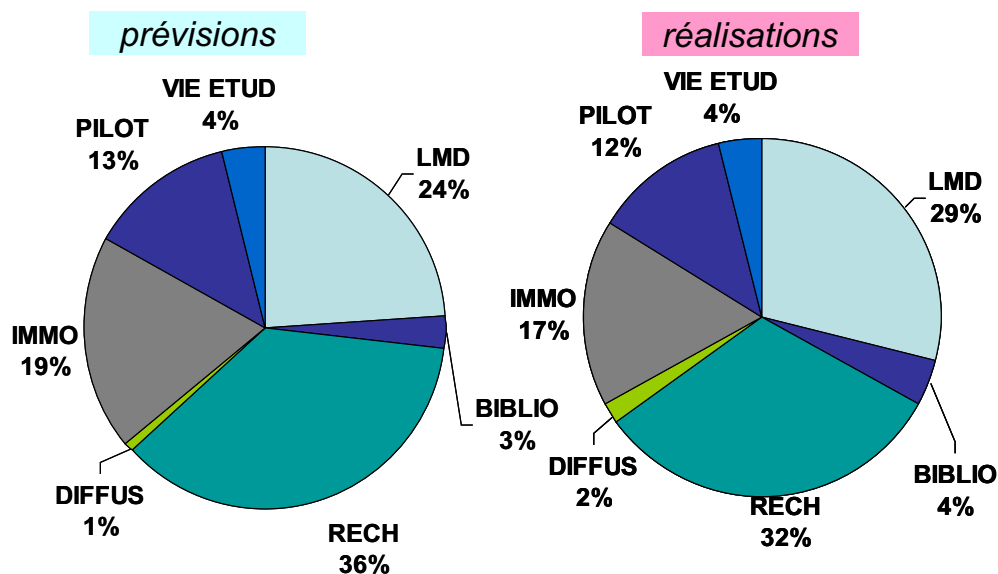
Une première lecture consiste à s'intéresser aux montants consacrés aux différentes actions afin d'analyser et de comprendre comment l'établissement consomme ses moyens dans l'optique des finalités. Il n'est pas inutile de préciser que, comme pour les données extraites de la comptabilité par nature, l'exploitation des informations basées sur les destinations nécessite de s'assurer de leur fiabilité. A ce titre l'élaboration d'une nomenclature commentée et expliquée décrivant les modalités d'imputation retenues par l'établissement constitue un gage de fiabilité.

L'établissement dispose de la plus grande latitude dans l'exploitation de ses données puisque contrairement aux comptes par nature, les destinations ne font l'objet d'aucun contrôle et que, dans la mesure où le plan national des destinations est respecté, il peut créer des subdivisions comme il le souhaite.

L'exemple ci-dessous est extrait d'un rapport de fin d'exercice. Il présente la nomenclature des destinations en rapportant les prévisions à l'exécution.

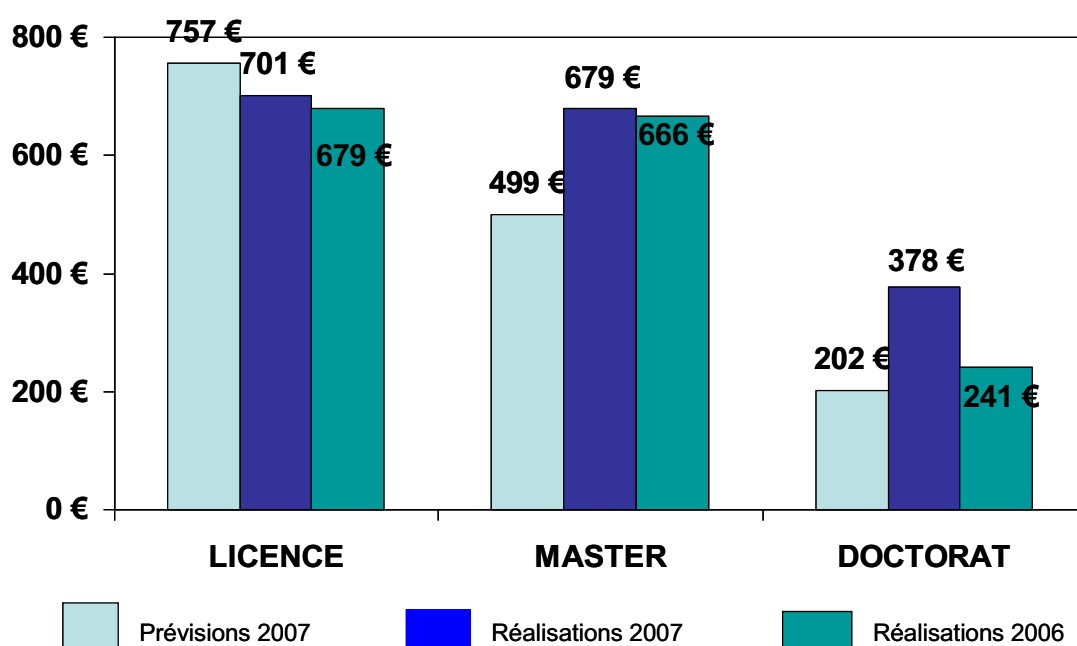
BUDGET DE GESTION						
	DESTINATION	Budget initial	Budget modifié	Evolution	Budget exécuté	% de réalisation
101	Form. initiale et continue du bac à la licence	8 586 945	9 788 788	14%	8 356 370	86%
102	Form. initiale et continue Master	6 230 906	6 717 414	8%	5 492 366	82%
103	Form. initiale et continue Doctorat	61 120	181 264	197%	140 141	77%
105	Bibliothèques	1 643 630	2 292 732	39%	2 154 363	94%
106	Rech.Univ.en Sciences de la Vie, Biotechnologies et Santé	4 728 800	13 941 662	195%	12 525 085	90%
107	Rech.Univ.en Mathém., Sc. et Techn. de l'information et de la communication, micro et nanotechnologies	228 514	682 924	199%	565 621	83%
108	Rech.Univ.en Physique, chimie et sciences pour l'ingénieur	164 394	1 104 162	572%	967 723	88%
109	Rech.Univ.en physique nucléaire et des hautes énergies	107 148	244 452	128%	218 280	89%
110	Rech.Univ.en Sciences de la terre, de l'univers et de l'environnement	272 796	641 261	135%	571 964	89%
111	Rech.Univ.en Sciences de l'homme et de la société	210 454	749 341	256%	657 509	88%
112	Rech.Univ.interdisciplinaire et transversale	185 170	665 745	260%	497 369	75%
113	Diffusion des savoirs	10 000	12 500	25%	4 179	33%
114	Immobilier	13 103 198	14 431 671	10%	12 634 368	88%
115	Pilotage et support du programme	8 784 044	11 036 492	26%	9 877 294	89%
201	Aides directes	200 650	383 579	91%	341 480	89%
202	Aides indirectes	5 350	5 350	0%	5 350	100%
203	Santé des étudiants et activités associatives, culturelles et sportives	887 269	958 693	8%	796 696	83%
204	Pilotage animation du programme	171 540	139 341	-19%	74 011	53%
DZ	Dépenses non décaissables	7 590 346	8 548 157	13%	7 784 008	91%
R011			1 700		0	0%
TOTAL GENERAL		53 172 275	72 507 227	36%	63 664 179	88%

Une autre forme de représentation figure ci-après (chiffres non issus du même établissement) et consiste à donner une représentation sous forme de pourcentage afin de mesurer de façon synthétique la consommation des crédits.

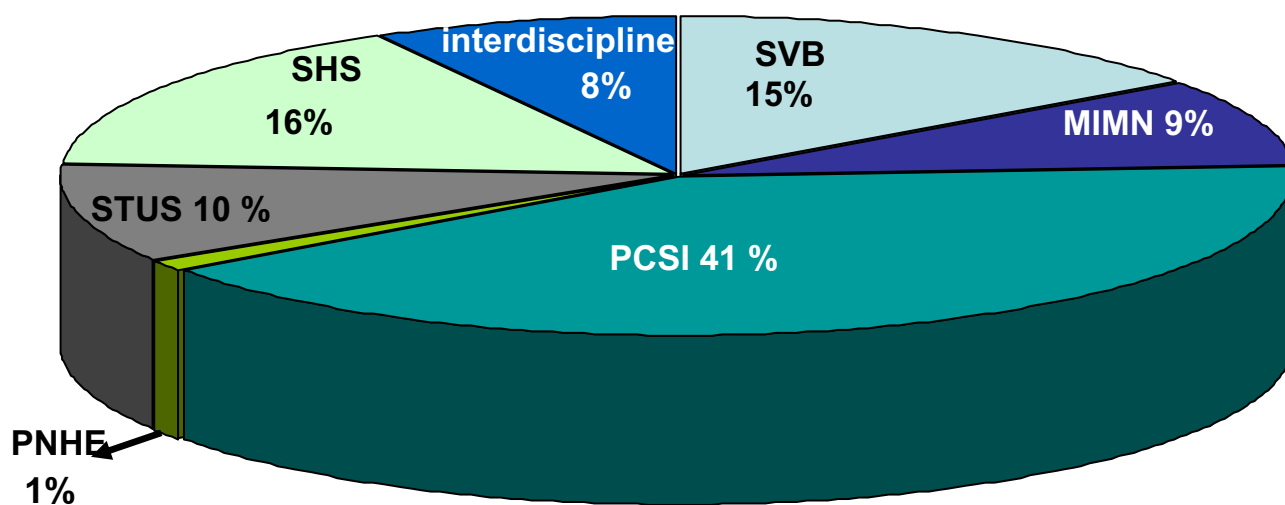


Il est évident possible de décliner les analyses selon les axes de développement retenus par l'établissement. Ci dessous figure une représentation des dépenses comptabilisées au titre des actions licence, master et doctorat. Pour la bonne compréhension et mesure des données chiffrées, l'établissement a apporté le commentaire suivant :

« Taux d'exécution dépenses en L = 93 % (soit un taux supérieur à la moyenne des dépenses de l'université (sui s'élève à 85 %). Les dépenses engagées dans le cadre de la formation initiale sont en diminution de 400 000 €. L'évolution des effectifs a connu une diminution de - 6% soit une baisse quasi similaire à celles des dépenses LMD (- 5%). Ces 2 indicateurs fluctuent logiquement dans le même sens (les dépenses en formation initiale connaissant un recul un peu moins fort que celui des effectifs étudiants, il n'y a donc pas de désengagement de l'université). On peut même relever que la dépense par étudiant en formation initiale progresse entre 2006 et 2007. »



La représentation ci-dessous fournit quant à elle la répartition des consommations de crédits en fonction des actions de recherche (au sens LOLF du terme) qui sont réalisées dans l'établissement.



Légende : SVB: sciences et vie biologie, MINN : Mathématiques, Informatique, Micro Nano ; PCSI : Physique, Chimie ; PNHE : Physique nucléaire ; STUS : Sciences de la terre et univers ; SHS : Sciences de l'homme société.

Commentaires : Près de 15 millions d'euros de dépenses dans le secteur Recherche en 2007 (contre moins de 9 millions d'euros en 2006). Forte progression de la part des dépenses en Physique Chimie (30 % en 2006 du total) et recul des dépenses en Science de l'Homme et de la Société (25 % du total en 2006).

Les données propres aux destinations nécessitent également une analyse à caractère pluriannuel afin de retracer les éléments de stabilité et les évolutions. Ces informations sont utiles pour les actions LOLF mais également, pour les éventuelles subdivisions créées par les établissements afin de suivre, par exemple, les axes du contrat quadriennal et plus globalement du projet d'établissement.

Manque une illustration sur le suivi pluriannuel



PARTIE n°3 DEFINIR LA POLITIQUE BUDGETAIRE DE L'ETABLISSEMENT

Donner toute sa portée au budget nécessite que l'organisme débattenne et décide explicitement des orientations budgétaires qu'il souhaite impulser en fonction de la politique qu'il arrête. Deux éléments paraissent alors incontournables pour que le conseil d'administration se prononce en toute connaissance de cause. Il doit disposer des éléments de cadrage politique relatif au projet d'établissement d'une part et les éléments d'information financière doivent lui être fournis. Le débat d'orientation budgétaire prend alors appui sur ces données.

La lettre de cadrage quant à elle correspond à la traduction des décisions arrêtées par le conseil d'administration et relève de la responsabilité du président de l'établissement en tant qu'exécutif et responsable de l'élaboration du budget (cf. article 11 du décret 2008-618 du 27 juin 2008).

Section 1 : Le débat d'orientation budgétaire

Afin de renforcer le rôle du budget en tant qu'instrument politique de la vie de l'établissement, le décret financier insiste sur la tenue d'un débat d'orientation budgétaire au sein du conseil d'administration : « ... un débat a lieu au conseil d'administration sur les orientations générales du budget de l'exercice ainsi que sur les engagements pluriannuels en cours et envisagés »¹⁹.

Cet instant de la vie budgétaire n'est pas nouveau pour les EPSCP puisque le précédent décret prévoyait déjà que le conseil d'administration déterminait les « grandes priorités » et les « principales données »²⁰ budgétaires ce qui ne pouvait se concevoir sans qu'ait lieu un débat en son sein. Néanmoins, le nouveau décret affirme de façon plus claire l'obligation et le contenu d'un tel débat. Là aussi, il s'agit au sein des EPSCP d'une transposition d'une des dispositions de la LOLF, à savoir au cas d'espèces de l'article 48²¹.

Le contenu même du débat d'orientation budgétaire suggère qu'il intervienne bien en amont de l'exercice budgétaire puisqu'il a vocation à servir de trame générale. Parallèlement, il paraît essentiel que ce même débat intègre les résultats de la gestion du dernier exercice écoulé dont il faut rappeler qu'ils doivent être arrêtés par le conseil d'administration au plus tard le 30 avril²² qui suit la fin de l'exercice concerné.

Aucune obligation de forme n'est fixée par le décret puisqu'il appartient au conseil d'administration d'arrêter la procédure interne d'élaboration du budget²³. En conséquence, si les modalités du débat et le contenu varieront selon les établissements, il peut cependant être utile de présenter quelques éléments qui seraient utiles aux administrateurs afin que la discussion à l'occasion du débat d'orientation budgétaire (DOB) se concentre véritablement sur les orientations à suivre et les engagements pluriannuels.

Ainsi, les établissements peuvent s'imposer à eux-mêmes de nouvelles règles à la fois sur le contenu et sur la communication des documents budgétaires.

¹⁹ Cf. article 11 du décret 2008-618 du 27 juin 2008 : « ... Le budget est élaboré sous l'autorité du président ou du directeur de l'établissement conformément aux priorités et aux orientations définies par le conseil d'administration en cohérence avec les dispositions du contrat pluriannuel d'établissement.

A cette fin, un débat a lieu au conseil d'administration sur les orientations générales du budget de l'exercice ainsi que sur les engagements pluriannuels en cours et envisagés. »

²⁰ Cf. article 17 du décret n°94-39 du 14 janvier 1994 : « Le budget est élaboré sous l'autorité de l'ordonnateur principal conformément aux grandes priorités et aux principales données déterminées par le conseil d'administration de l'établissement. »

²¹ Article 48 de la LOLF : « En vue de l'examen et du vote du projet de loi de finances de l'année suivante par le Parlement, le Gouvernement présente, au cours du dernier trimestre de la session ordinaire, un rapport sur l'évolution de l'économie nationale et sur les orientations des finances publiques comportant :

1o Une analyse des évolutions économiques constatées depuis l'établissement du rapport mentionné à l'article 50 ;

2o Une description des grandes orientations de sa politique économique et budgétaire au regard des engagements européens de la France ;

3o Une évaluation à moyen terme des ressources de l'Etat ainsi que de ses charges ventilées par grandes fonctions ;

4o La liste des missions, des programmes et des indicateurs de performances associés à chacun de ces programmes, envisagés pour le projet de loi de finances de l'année suivante.

Ce rapport peut donner lieu à un débat à l'Assemblée nationale et au Sénat. »

²² Cf. article 185 du décret n°62-1587 du 29 décembre 1962

²³ Cf. article 11 du décret du 27 juin 2008

► 1. Sur le contenu de la présentation au moment du DOB :

Au cours du deuxième trimestre de l'exercice et après prise de connaissance des résultats du dernier exercice écoulé, le président pourrait présenter un rapport retraçant plusieurs aspects :

- l'environnement général, c'est-à-dire l'évolution du contexte socio-économique local ;
- Les évolutions démographiques et les implantations de l'établissement ;
- L'évolution des ressources et particulièrement celle des dotations de l'Etat ;
- Les relations financières avec les partenaires que sont l'Etat, les collectivités locales, les organismes de recherche, ...
- Les tendances financières, c'est-à-dire la présentation de l'évolution des masses budgétaires et des principaux agrégats (extraction de l'analyse financière) ;
- La consommation des moyens (masses budgétaires essentielles et taux d'exécution) ;
- L'évolution des résultats ;
- L'évolution des ressources propres ;
- L'autofinancement ;
- Les opérations d'investissement.

Il n'est pas nécessaire de présenter tous les ratios de l'analyse financière. Cependant, il faut veiller à toujours présenter les mêmes agrégats d'une année sur l'autre pour permettre les comparaisons.

- Les perspectives budgétaires, c'est-à-dire les grandes orientations de la politique budgétaire :
Le rappel des orientations et des objectifs décidés par le conseil d'administration comme par exemple : politique en matière de ressources humaines, mobilisation du fond de roulement prioritairement pour l'équipement,
La gestion de la programmation financière pluriannuelle ou le programme pluriannuel des investissements : les différents projets et leur avancement, les masses financières et leur échelonnement, l'actualisation des affectations par projets.
- La prospective budgétaire, c'est-à-dire l'évaluation à moyen terme des ressources de l'établissement ;
- Les charges de la collectivité ventilées par grandes destinations : actions LOLF ;
- Tout autre élément que le président juge utile de présenter.

► 2. Sur la communication des documents :

- La mise en ligne sur le site intranet de l'établissement de la présentation ou du document de synthèse du président ;
- La diffusion d'une plaquette de présentation des prochains investissements de l'établissement tenant compte des précédentes réalisations et des projets à venir.

Section 2 : La lettre de cadrage

Prolongement du débat d'orientation budgétaire, la lettre de cadrage a comme vocation de permettre au président de décliner, au sein de l'établissement, la stratégie et les orientations arrêtées par le conseil d'administration en associant notamment les composantes.

Les éléments du débat d'orientation budgétaire sont de nature à être intégrés au moins pour partie dans la lettre de cadrage du président. L'IGAENR, suggère que les éléments suivants y figurent : « une mise en perspective du cadre économique qui environne la préparation du budget », « un rappel des grandes masses en jeu dans cet exercice », « une analyse des contraintes et des évolutions », « un éclairage de l'exercice à venir par une analyse des exécutions budgétaires passées et la mise en évidence des opérations restant à réaliser ».

Ces éléments recoupent donc essentiellement ce qui a été décrit précédemment comme utile au débat d'orientation budgétaire.

Il reste sans doute à ajouter les axes de force décidés par le conseil d'administration et les choix budgétaires qui en découlent. Domaines prioritaires éventuellement retenus (en référence avec le projet d'établissement) et enveloppe budgétaire dédiée (montant ou pourcentage), axes d'économie ou de maintien des dépenses, réorganisation de domaines d'activités.

D'une façon générale, la prise en compte d'une déclinaison d'un pilotage par la performance au sein de l'établissement nécessite la définition de responsabilités tout particulièrement en fonction du volet performance à annexer au budget et des indicateurs à renseigner à ce titre.

Il n'est sans doute pas inutile de prévoir une annexe technique au sein de laquelle les modalités d'organisation du débat budgétaire, telles que proposées par le président et arrêtées par le conseil d'administration, seront présentées.

Lettre de cadrage :

- ▶ la présentation des priorités du et des exercices à venir et leur traduction financière en référence au projet d'établissement ;
- ▶ l'analyse des exécutions budgétaires et financières précédentes (taux d'exécution budgétaire, analyse des recettes et des dépenses, analyse financière) ;
- ▶ la prise en compte des engagements contractés par l'établissement et notamment ceux à caractère pluriannuel (plan pluriannuel d'emplois, projection concernant la masse salariale, programme pluriannuel d'investissement ou programme de résorption d'emploi précaire) ;
- ▶ le cadrage des moyens de l'établissement présentant l'évolution prévisible des recettes : subvention globale pour charge de service public, contrat quadriennal, droits universitaires... ;

Annexe technique :

- ▶ Déroulement du calendrier budgétaire en intégrant les modalités du dialogue budgétaire, les phases d'arbitrage, les principales dates clés, les acteurs essentiels ;



- ▶ l'organisation particulière prévue pour certaines catégories de recettes comme les ressources propres : droit spécifique, prestations de formation continue, contrat et prestations de recherche, taxe d'apprentissage... ;
- ▶ les aspects particuliers concernant les postes de dépenses essentiels : personnel, maintenance, amortissements, investissement, ...) ;
- ▶ les précisions concernant certains types de financement (report de crédits, prélèvements éventuels sur le fonds de roulement) ;
- ▶ les conditions éventuelles d'évolution de l'architecture budgétaire de l'établissement.

Exemple de lettre de cadrage : La Rochelle ?

Exemple de note technique : tableau de bord exercice 2008 Aix-Marseille II

Section 3 : La budgétisation par objectifs et l'allocation interne des moyens

Dans le cadre de la loi du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités, les universités disposent désormais de la maîtrise de leurs moyens au travers d'un budget global. La révision du contexte et du cadre de la relation financière entre l'Etat et les universités nécessite que ces dernières fassent évoluer en leur sein leurs pratiques budgétaires. Notamment, il devient logique et nécessaire d'allouer aux différents responsables de la réalisation des objectifs les moyens de mener à bien, pour ce qui les concerne, ces objectifs. Pour ce faire, chaque établissement doit mettre en place un dialogue interne de gestion avec ses composantes afin de donner une réalité à la réforme en permettant une plus grande responsabilisation de chacun des acteurs.

Cette nouvelle responsabilité donnée aux universités exigeait une révision complète de leur relation financière avec l'Etat et, notamment, de mettre en œuvre une profonde réforme du mode d'allocation des moyens aux universités. Le modèle de répartition des moyens mis en place (modèle Sympa : « SYstème de répartition des Moyens à la Performance et à l'Activité ») comprend deux parts : la première basée sur des critères d'activité et la seconde sur des critères de performance et cela aussi bien pour la formation que pour la recherche. Le modèle prend en compte les emplois et les crédits. Globalement l'enveloppe de moyens attribués sur critères de performance s'élève à 20% et celle sur critères d'activité à 80%.

Cette refonte du mode d'allocations des moyens fait désormais reposer une partie du financement sur une culture du résultat puisque notamment la part allouée « à la performance » repose sur l'atteinte des objectifs du précédent contrat et sur la qualité du nouveau projet.

En conséquence, au-delà du cadrage et des objectifs politiques, phase essentielle et indispensable à l'adhésion des acteurs de l'établissement, il est nécessaire pour les universités de réinventer le dialogue budgétaire et de trouver une méthode qui permettra de clarifier la démarche et de permettre à chacun de se situer dans le processus global, dans son déroulement et dans la réalisation des objectifs.

1. L'évolution du cadre du dialogue budgétaire

Il a toujours été clairement affirmé que l'établissement disposait d'un budget unique, ce dernier étant voté par le conseil d'administration, organe délibérant pouvant être amené à arrêter les budgets propres intégrés pour cause de déséquilibres ou de non respects des prescriptions fixées (contenu et calendrier).

De même, la politique budgétaire a toujours été clairement inscrite comme relevant du conseil d'administration. Ce qui précédemment faisait l'objet d'un débat destiné à fixer les grandes priorités et les principales données budgétaires²⁴ constitue désormais le débat d'orientation budgétaire.

Cependant, cette prééminence du rôle du conseil d'administration en tant qu'organe de définition de stratégie énoncée dans le décret n°94-39 du 14 janvier 1994 s'est avérée toute relative dans les faits. En décrivant de façon détaillée le processus d'élaboration budgétaire le décret en question mettait l'accent sur le rôle des composantes dans la construction du budget et positionnait en première ligne les composantes qui faisaient connaître leurs besoins de financement : « chaque composante et service commun visé à

²⁴ Cf. décret n°94-39 du 14 janvier 1994, article 17 : « Le budget est élaboré sous l'autorité de l'ordonnateur principal conformément aux grandes priorités et aux principales données déterminées par le conseil d'administration de l'établissement. »

l'article 3 du présent décret élabore une prévision d'activité, détermine les moyens nécessaires à sa réalisation et établit ses prévisions de recettes ». Bien souvent, le budget n'était alors que l'addition des budgets des composantes sans qu'apparaisse clairement le projet politique de l'établissement.

La loi LRU et le nouveau décret financier du 27 juin 2008 invitent à définir de nouvelles règles. Plus précisément l'article L.712-10 prévoit que « Les unités et les services communs des universités bénéficiant des responsabilités et compétences élargies en matière budgétaire prévues à l'article L. 712-9 sont associés à l'élaboration du budget de l'établissement dont ils font partie » et le décret précise qu'il appartient à chaque conseil d'administration sur proposition du président de définir les modalités d'organisation du dialogue budgétaire et d'association des composantes²⁵.

La prise en compte de ce nouveau cadre de gestion dans le processus d'élaboration d'un budget suppose une identification préalable claire des périmètres de responsabilité selon les deux principes suivants :

► Principe de finalisation :

La réforme portée par la LRU (et plus globalement par la LOLF) substitue une logique de répartition des charges par finalité à la logique de répartition des charges par nature. Elle invite à ce que les budgets soient dorénavant construits à partir de la définition des programmes correspondant aux différents objectifs de l'établissement (de façon notamment à pouvoir faire évoluer les budgets en fonction de la définition des priorités politiques). Ce principe s'applique à la construction de tout budget quel que soit le niveau hiérarchique auquel on se situe par déclinaison des destinations ou de sous destinations (plan licence au sein de l'action de formation au niveau licence) voire des projets spécifiques de l'établissement (projet d'équipement ou programme de coopération internationale).

► Principe de responsabilisation :

Il s'agit d'associer à chaque budget un responsable clairement identifié, en mesure de tirer profit des latitudes de gestion qui lui sont accordées. Ceci suppose de garantir une certaine souplesse dans l'utilisation des enveloppes de crédits, c'est-à-dire une déclinaison de la fongibilité des crédits en interne.

En synthèse, il convient donc que chaque établissement décline dans son budget, en association avec ses composantes, les axes de développement définis par le conseil d'administration en cohérence avec les dispositions du contrat pluriannuel d'établissement et confie aux responsables identifiés les enveloppes de crédits (évaluées et négociées) correspondant en les assortissant d'objectifs de résultats.

Comme souvent ce processus repose sur l'adhésion des acteurs du dialogue et de l'exécution budgétaire. Idéalement, l'élaboration des budgets doit donc se faire selon un processus itératif qui associe le responsable qui mettra en œuvre le budget, la direction de l'établissement et les représentants de la direction financière (association d'une démarche ascendante et d'une démarche descendante). Afin d'obtenir l'adhésion des responsables chargés de sa mise en œuvre, le budget doit être négocié plutôt qu'imposé.

²⁵ Cf. article 11 : « Sur proposition du président ou du directeur de l'établissement, le conseil d'administration arrête la procédure interne d'élaboration du budget, notamment les modalités d'association des différentes composantes. »

2. L'allocation interne des moyens sur la base de l'activité ou de la performance

La question de la répartition des moyens au sein de l'établissement a souvent été réglée par application à l'échelon local du système national de répartition des moyens entre établissements. C'est un paradoxe car alors que le modèle national était décrié comme non représentatif de la réalité des établissements ces derniers s'en inspiraient très largement pour répartir les crédits entre les composantes.

Le contexte actuel semble propice à ce que chaque établissement mette fin à ce système et définisse ses propres critères internes. Là aussi, quelques idées simples semblent prendre corps basées sur la déclinaison d'une démarche de performance au sein des universités. Il s'agit de retenir le principe d'allocation de moyens sur la base d'une part de l'activité et d'autre part de la performance.

Le système Sympa repose sur une trentaine de valeurs qui permettent au ministère de calculer la dotation financière de fonctionnement des universités et la dotation en emplois. Il intègre des indicateurs d'activité basés sur les effectifs étudiants présents aux examens pondérés et des indicateurs de performance construits sur les résultats.

La logique de ce schéma (et non les valeurs et/ou les indicateurs) peut être reproduit en ce qui concerne le système interne d'allocation des moyens.

1.1 La technique des ratios

Afin de faciliter la préparation budgétaire il peut être utile de disposer de comparaisons pluriannuelles entre composantes similaires au sein de l'établissement (voire avec d'autres établissements comparables) et de suivre l'évolution de la situation financière de chaque composante à un moment donné.

Les ratios budgétaires ont pour objet de fournir ce type d'informations. Il peut s'agir :

- ▶ De mettre en perspective une variable financière et d'une grandeur physique (exemples : dépenses de fonctionnement/étudiant ou par agent ; dépenses d'entretien bâtiment/surface utile ; dépenses loyers/surface utile de locaux loués) ;
- ▶ De mettre en relation deux grandeurs physiques (exemples : surface utile des locaux/effectifs ; nombre de postes informatiques/ étudiant ou agent...) ;
- ▶ De mettre en relation deux grandeurs financières (exemple : amortissements/produits, ressources propres/recettes, ...).

Ainsi, les responsables disposent de repères pour connaître et suivre la répartition de leur enveloppe de crédits, l'évolution de postes de dépenses sensibles, le risque de dérapage tant en volume qu'en nature d'activité. L'information produite est régulière (rythme mensuel), structurée, évolutive et comparable dans le temps.

Ces ratios peuvent être calculés en s'appuyant sur les données issues de l'exécution budgétaire ou sur la base de dépenses prévisionnelles ou de standard afin de fixer des repères pour la construction budgétaire.

Les étapes de la conception et de la mise en œuvre des ratios budgétaires peuvent être récapitulées selon les items suivants :

- ▶ Définir précisément les données à mettre « sous contrôle » (nature de dépense, grandeur physique...), en fonction de leur importance : postes de dépenses sensibles en raison des masses financières ou des enjeux (évolutions annuelles par exemple) qu'ils représentent.
- ▶ Évaluer les latitudes de gestion et les marges de manœuvre dont disposent les responsables des entités (exemples : volume de crédits, nature des dépenses, fongibilité des crédits, degré de déconcentration des achats, latitude pour le choix des fournisseurs...).
- ▶ Établir, en collaboration avec les services concernés, la proposition de ratios budgétaires pertinents et vérifier leur disponibilité ou la difficulté de leur mesure.
- ▶ Rédiger les « fiches de qualification » des ratios en précisant pour chacun d'eux l'enjeu qu'il couvre, sa signification, l'interprétation qui pourra en être faite, sa méthode de calcul et la source de l'information nécessaire à son calcul.
- ▶ Arrêter le projet de maquette de dialogue de gestion avec les différents niveaux hiérarchiques (quelles données doivent remonter et à qui ? sous quelle forme ? avec quelle périodicité ?...).
- ▶ Définir les modalités pratiques de calcul et de mise en forme des ratios de la manière la plus automatique possible (application informatique, utilisation d'outils bureautiques...).
- ▶ Définir les modalités (procédures) de renseignement des données permettant le calcul des ratios.
- ▶ Réaliser des actions d'accompagnement (formation, accompagnement des utilisateurs...) des services qui produiront l'information.

Illustration pour un EPSCP.

Projet : Dans le cadre du dialogue de gestion rénové que souhaite mettre en place l'université de France, il a été décidé de responsabiliser les responsables de formation sur l'utilisation des crédits de fonctionnement et d'allocation des heures complémentaires. Cette démarche vise un triple objectif :

- ▶ Mieux maîtriser les dépenses de fonctionnement courant : mission, stage, petit équipement ainsi que les heures complémentaires ;
- ▶ Disposer d'éléments objectifs pour bâtir une véritable prévision budgétaire, fondée sur l'analyse rétrospective de la structure des dépenses et de quelques ratios budgétaires ;
- ▶ Disposer d'éléments de comparaison entre départements de formation et de créer un dialogue de gestion entre direction de l'université et départements.

Pour cela les ratios budgétaires mis en œuvre sont :

- ▶ Des ratios spécifiques sur certains postes « sensibles », en évolution constante : heures complémentaires, consommation électrique, mission ;
- ▶ Des indicateurs globaux sur les dépenses des départements de formation : dépenses de fonctionnement/ETPT, nombre de missions/ETPT, dépenses de fonctionnement/étudiant.

Chaque département renseigne annuellement une base de données. Les résultats font l'objet d'une analyse partagée avec les services financiers de l'établissement et sont comparés avec les résultats des autres départements de nature similaires (taille, activités, effectifs comparables).

Dans l'exemple présenté ci-dessous, les ratios peuvent être révélateur d'une dérive de certaines dépenses (heures complémentaires en dépassement alors que le nombre d'étudiant diminue et que le nombre de groupes de TD a été augmenté).

Parallèlement les indicateurs quant à la qualité des enseignements dispensés ne sont pas positifs : accroissement du nombre d'abandons en cours d'année et diminution du nombre de diplômés.

PARAMETRES DU DEPARTEMENT		2008	2009
surface en m ² (SHON)		963	963
nombre d'ETPT		30	32
nombre d'heures complémentaires		520	640
nombre d'étudiants		2 400	2 100
nombre de groupe de TD		24	26
nombre d'étudiants diplômés		511	502
nombre "d'abandons" en cours d'année universitaire		410	420
nombre de missions		120	187
montant heures complémentaires		20 935 €	25 843 €
montant consommation électrique		201 230 €	291 000 €
montant déplacements		32 563 €	30 145 €
coût fonctionnement		2 213 621 €	2 425 100 €
RATIOS BUDGETAIRES		2008	2009
Infrastructures	coût énergie/m ²	209 €	302 €
	Superficie/ETPT	32,1	30,1
Missions	coût mission/ETPT	1 085 €	942 €
	nb mission/ETPT	4	6
Rémunérations	coût HC/ETPT	698 €	808 €
	nb HC/ETPT	17	20
Fonctionnement	coût fonctionnement/ETPT	73 787 €	75 784 €
	coût fonctionnement/étudiant	922 €	1 155 €
	coût fonctionnement/groupe TD	92 234 €	93 273 €

2.2 L'allocation des moyens sur la base de l'activité

Tout comme la relation qui lie l'Etat avec les universités, le premier principe liant présidence et composantes sur l'allocation interne des moyens peut être le nouveau dispositif permettant de financer équitablement chacune des missions dévolues aux composantes.

Compte tenu des missions assignées aux composantes, la majeure partie de leur financement pourrait reposer un financement à l'activité. L'équité commande que pour une activité équivalente, le financement soit identique. Cette exigence implique une appréciation correcte de l'activité.

La technique des ratios présentée précédemment fournit une base de référence partagée et objectivée pouvant efficacement outiller ce type de critères.

A titre d'exemple, l'université de Pau et des Pays de l'Adour a mis en place les indicateurs suivants :

- ▶ le nombre de m² ;
- ▶ le déficit BIATOSS ;
- ▶ le besoin en heures.

La part à l'activité pourra varier à la hausse ou à la baisse en fonction de l'évolution de ces paramètres.

2.3 L'allocation des moyens sur la base de la performance

Le deuxième principe caractérisant la relation Etat et universités quant à l'allocation des moyens peut aussi être retenu en interne.

Il faut tout d'abord rappeler le contexte global dans lequel se situe la réforme mise en place par la LRU. L'objectif est de faire passer les universités d'une logique de moyens à une logique de résultats. Jusque là, on s'intéressait davantage au volume des moyens consacrés à une politique, qu'aux résultats concrets obtenus grâce à ces moyens. Désormais, les discussions budgétaires portent non seulement sur les moyens, mais aussi sur l'efficacité des dépenses, par rapport à des objectifs définis pour chaque programme. Ce raisonnement qui s'applique au niveau de l'Etat et du Parlement a vocation à être décliné au sein des établissements.

Concrètement cela signifie qu'il convient de procéder à une sélection d'objectifs mesurables associés à des cibles de résultats. La logique de la responsabilisation des acteurs incite à commencer par fixer les objectifs. Ces objectifs doivent refléter les priorités du responsable concerné. Les objectifs doivent être mesurables, c'est-à-dire qu'à chaque objectif est associée une cible de résultat, à laquelle la réalisation en fin d'exercice pourra être comparée.

Ces objectifs de performance sont déclinés de manière équilibrée en fonction des axes qui seront retenus pour la définition de la performance, par exemple :

- ▶ le résultat final de l'action : nombre de diplômés, nombre de publications, ... ;
- ▶ la qualité du service rendu à l'utilisateur : taux d'employabilité, nombre de docteurs, impact des articles publiés, ... ;
- ▶ l'efficacité, c'est-à-dire le rapport entre les moyens et les réalisations : comparaison entre ressources allouées et charges consommées (démarche budgétaire tendant vers une analyse s'appuyant sur les calculs de coûts) ;
- ▶ à chaque objectif doit être associé un indicateur permettant de mesurer effectivement le niveau de performance atteint.

Le nouveau système repose par ailleurs sur un renouvellement des critères de performance qui cherche à combiner différents aspects de la performance :

- ▶ La performance calculée sur la base de critères identiques, qui tient compte de la performance d'un établissement relativement à celle des autres. Mais ceci suppose qu'une base de données soit disponible ce qui n'est pas le cas actuellement mais devrait être possible dans le futur info centre Cofisup.
- ▶ L'atteinte des objectifs fixés doit également être prise en compte pour stimuler les progrès des composantes (en matière de réussite, d'insertion professionnelle, d'engagements sur la

politique de site, d'indicateurs de bonne gestion : ressources humaines, immobilier, pilotage financier...);

- L'accompagnement des projets des composantes doit également être prévu.

Sur la base de ces principes, la convention signée pourrait alors être au cœur de l'appréciation de l'évolution de la performance des différentes composantes et de l'accompagnement de leurs projets dans le cadre du projet d'établissement.

3. Modalités pratiques de l'allocation interne de moyens

Ainsi que nous venons de le voir, les modalités d'allocation interne des moyens sont déterminées par chaque établissement. Il est cependant possible d'identifier un certain nombre de points d'appuis communs pouvant s'avérer utiles.

3.1 La formalisation du dialogue interne de gestion

Le corollaire interne des exigences de performance et du transfert de compétence aux universités consiste à décliner cette démarche avec les acteurs des missions des établissements. L'autonomie conduit à ce que chaque établissement mette en place ses propres conditions et modalités de ce dialogue interne. Cela dit, sur la base du travail en cours dans plusieurs établissements l'intérêt voire la nécessité d'un contrat interne semble se dégager en se basant sur l'idée simple qu'une université ne peut être bien gérée que si l'ensemble des composantes est responsabilisé.

Notamment l'idée d'une convention d'objectifs et de moyens est mise en avant comme mode de formalisation de ce dialogue de gestion. Sur un plan budgétaire, ces conventions croiseront dotations financières (les crédits) et dotations en emplois couplées avec des objectifs de performance reposant bien évidemment sur des indicateurs de suivis (qualitatifs et quantitatifs).

Ces conventions pourraient être négociées tous les quatre ans, soit au moment du contrat quadriennal, entre les différentes composantes et la présidence.

Cela dit, sans présager du contenu et de la forme que chaque établissement souhaitera donner à son dialogue interne de gestion, un certain nombre d'éléments communs aux démarches mises en place peuvent être relevés comme constituant le socle des relations entre l'établissement et ses composantes :

- les objectifs prioritaires stratégiques, de qualité, de gouvernance et de gestion interne des composantes permettent de décliner le projet d'établissement au sein de chaque composante et d'inciter les opérateurs de la performance à contribuer « réellement » à la performance de l'établissement ;
 - une présentation des modalités de mise en œuvre de ces objectifs offrant la possibilité pour les responsables de composante d'être partie prenante de l'autonomie et de la responsabilisation ;
 - des indicateurs qualitatifs et quantitatifs permettent de mesurer l'atteinte des objectifs fixés ;
 - un dispositif d'évaluation externe et de suivi de la convention est prévu.
-

Cette ambition nécessite d'outiller le dialogue interne sans doute en déclinant au niveau de chaque composante des éléments d'analyse et de suivi (infra annuel, annuel et pluri annuels) explicités plus avant dans cette formation :

- ▶ une partie « état des lieux » détaillée de l'activité et des moyens de la composante ;
- ▶ la référence au projet d'établissement (formation, recherche, développement international, pilotage) ;
- ▶ la formalisation des actions projetées et des projets des composantes ;
- ▶ la formalisation des engagements pris et des moyens alloués ;
- ▶ un élément du débat d'orientation budgétaire ;
- ▶ la communication en amont des réunions bilatérales annuelles de négociation avec les composantes afin de faciliter le dialogue et de garantir la transparence des informations ;
- ▶ un suivi annuel : les actions sont définies en relation avec les indicateurs du contrôle de gestion.

Ce type de convention permet de disposer d'un instrument de pilotage stratégique et politique des différentes composantes de l'université, de favoriser la négociation et la planification des objectifs des composantes sur une période définie (par exemple sur quatre ans). Il permet enfin de disposer d'un instrument pour rendre compte des activités réalisées et de l'atteinte ou non des objectifs fixés dans la convention.

3.2 La notification de l'allocation interne

Tout d'abord, il n'est peut pas inutile de rappeler que les enveloppes budgétaires allouées aux composantes doivent s'inscrire dans le cadre de l'équilibre budgétaire réel du budget de l'établissement. Les services en charge de ce contrôle sont les garants du maintien de la sincérité budgétaire et des autorisations données par le conseil d'administration.

Ensuite, ces notifications peuvent être « ouvertes » ou ciblées. Ouvertes dans le cas de la réalisation d'une mission générale dont la réalisation sera appréciée sur la base d'indicateurs globaux (du type taux de consommation des crédits, nombre d'étudiants présents aux examens, ...). Ciblées lorsque l'établissement souhaite mettre en place des démarches projets sur des domaines particuliers souvent jugés comme prioritaires : plan licence, équipement lourd, action internationale. L'attribution d'enveloppes est également corrélée à la définition d'indicateurs de suivi (nombre d'étudiants entrants/sortants, taux de réussite au niveau L, ...).

Ainsi, en s'appuyant sur des conventions d'objectifs et de moyens ainsi que des notifications expertisées et validées sur un plan financier et cohérentes avec la politique budgétaire de l'établissement, il est possible de mettre en place un processus rigoureux d'allocation interne des moyens.

PARTIE n°4 ALIMENTER LA PREVISION BUDGETAIRE

Section 1 : l'évaluation des ressources

Figure ci-dessous le témoignage de la procédure d'évaluation des ressources mise en place à l'université Paris Descartes

1) les critères retenus pour analyser les prévisions de ressources propres des composantes ;

Les critères retenus reposent avant tout sur le déclaratif, qui s'appuie sur le compte financier qui reste un outil essentiel dans nombre de discussions puisque c'est la référence ; ensuite interviennent des critères en fonction du type de recettes.

- ▶ *les droits universitaires (la tendance est demandée au chef de la scolarité qui connaît chiffres à l'appui les tendances au niveau des inscriptions (Paris Descartes en 2010 + 3%))*
- ▶ *les contrats de recherches*

2) les critères retenus pour la prévision d'activité en formation continue, valorisation de la recherche, taxe d'apprentissage.

- ▶ *niveau **taxe d'apprentissage** tout dépend des efforts fait au niveau de l'établissement. Paris Descartes a créé une M.U.E. (Mission Université Entreprise) chargée notamment de trouver des sponsors*
- ▶ *en **formation continue** il faut également suivre l'air du temps. Paris Descartes vient de faire un important effort sur la formation continue au niveau des personnels hospitalo-universitaires, ce qui accroît considérablement les activités de ce secteur.*
- ▶ *La **valorisation** est également dans l'air du temps : **création de SAIC** afin d'individualiser les activités lucratives des non lucratives, création d'une unité budgétaire Recherche afin de séparer les opérations « Tables des non tables », « chasse aux associations » avec retour dans le giron de l'université de « ces brebis dites égarées ». A ce niveau tout repose sur les efforts qui seront faits dans la gestion au quotidien, les acteurs trouvant pour certains plus d'avantages maintenant à être gérés par l'université plutôt que par des officines anonymes, d'autant que les corps de contrôle ont commencé à en écumer certaines.*

3) l'impact de décisions politiques dans la prévision budgétaire ?

L'impact de certaines décisions politiques se traduit dans la prévision budgétaire par l'arrivée de nouveaux moyens, nouvelles recettes, donc de nouvelles charges. Il reste le problème notamment au niveau parisien de la gestion de ces nouvelles charges au quotidien. Les RCE ont permis de solutionner certains problèmes d'effectifs ou de personnel il demeure l'absence récurrente de locaux, ce qui risque d'être un obstacle à une certaine forme d'expansion.

Section 2 : les prévisions de dépenses

1. Les charges obligatoires

Parmi les éléments à retenir dans la préparation budgétaire, les engagements conclus par l'établissement avec ses partenaires constituent à la fois des ressources (apport de moyens financiers) mais aussi des charges prévisionnelles à caractère plus ou moins incompressible.

Il est essentiel de recenser les opérations pour lesquelles l'établissement a contracté et à ce titre s'est engagé à honorer ses dettes futures sur la période concernée par le contrat : année ou pluri annualité. En effet, il s'agit là de ce que l'on peut regrouper sous le vocable de « charges obligatoires » pour lesquelles, l'établissement devra prévoir au budget de chacun des exercices concerné les crédits correspondants. Nous ne reviendrons pas sur la question de la soutenabilité qui recouvre la notion de charges obligatoires.

Sur un plan organisationnel, il y a donc un lien évident entre les services juridiques et financiers sur ce point, les premiers étant détenteurs de l'information qui permettra le constat des engagements juridiques eux-mêmes à l'origine des prévisions budgétaires puis des engagements financiers correspondants.

Les domaines concernés sont potentiellement nombreux : viabilisation (eau, électricité, gaz), entretien (espaces verts, bâtiments, gardiennage, locaux), reprographie, matériel informatique, fournitures et matériels scientifiques, déplacement,

Dans le cadre de la politique d'achat de l'établissement, les domaines couverts peuvent s'avérer importants tant en volume financier qu'en nature d'activités concernées.

Exemples chiffrés issus d'un établissement : recensement des marchés pour le volume budgétaire en se référant au volume budgétaire total

Il existe d'ores et déjà un certain nombre d'éléments d'information que l'établissement se doit de renseigner afin d'assurer le suivi des marchés qu'il signe et qui peuvent s'avérer particulièrement utiles à la préparation budgétaire en ce qu'ils fournissent une image des consommations et des engagements de l'établissement.

Tout d'abord, le code des marchés publics prévoit (article 130 et suivants) la mise en place d'un observatoire économique de l'achat public chargé d'effectuer chaque année un recensement économique des marchés et des accords-cadres. Le décret n°2006-1071 du 28 août 2006 organise les modalités de ce recensement et l'arrêté pris en application de ce décret (cf. arrêté du 11 décembre 2006 reproduit en annexe) en fixe le cadre détaillé. Cet arrêté impose par chaque pouvoir adjudicateur (c'est-à-dire pour l'ensemble de l'établissement pour ce qui concerne les EPSCP) la production d'une fiche de recensement contenant des informations précises pouvant s'avérer très utiles en matière budgétaire. On peut notamment citer :

- la date de notification et la durée du contrat (utiles pour la programmation budgétaire éventuellement à caractère pluriannuel) ;

- ▶ l'existence de tranches, le montant de celles-ci pouvant guider également la programmation budgétaire ;
- ▶ le montant hors taxe du contrat ou de l'avenant, le cas échéant, le montant de la part sous-traitée (aide à la détermination du niveau des crédits nécessaires) ;
- ▶ la nature des prestations, fournitures ou travaux objet du marché (permettant de faire un lien avec la nomenclature budgétaire et la classification des besoins de l'établissement) ;
- ▶ la durée du contrat, la nature ferme, actualisable ou révisable du prix (utile pour les évolutions éventuelle des enveloppes de crédits).

D'autre part, le code des marchés publics prévoit (article 133) que : « le pouvoir adjudicateur publie au cours du premier trimestre de chaque année une liste des marchés conclus l'année précédente ainsi que le nom des attributaires ». Cette liste indique, de manière séparée, les marchés relatifs aux travaux, aux fournitures et aux services. Pour chacun de ces trois types de prestations, les marchés sont regroupés en fonction de leur prix selon des tranches (20 000 euros HT à 49 999,99 euros HT ; 50 000 euros HT à 89 999,99 euros HT ; 90 000 euros HT à 132 999,99 euros HT ; ...). Enfin, la liste comporte au moins les indications relatives à l'objet et à la date du marché ainsi que le nom de l'attributaire.

En complément de ces informations, les marchés signés par les établissements comportent un certain nombre de clauses qui peuvent s'avérer utiles à la préparation budgétaire. Parmi ces éléments on peut notamment citer :

- ▶ les échéances de réalisation fixées dans un marché de travaux par exemple et traduites sous forme de tranche (budgétisation des enveloppes de crédits) ;
- ▶ l'existence d'avances (pouvant aller jusqu'à 60% du montant du marché) ;
- ▶ les délais et échelonnement de paiements prévus dans les clauses du marché qui fournissent des informations précieuses sur le futur avancement du marché ;
- ▶ les clauses de révision de prix (évaluation des variations à intégrer) ;
- ▶ les éventuelles primes ou pénalités relatives au marché.

Enfin, il n'est peut être pas inutile de rappeler que certaines procédures nécessitent des délais, surtout en cas d'opérations complexes. De ce fait, il est indispensable que les services en charge de l'élaboration budgétaire aient un dialogue avec les services achat afin de calibrer au mieux l'ouverture des crédits à la fois en termes de montant et d'échéancier. Cet échange peut être utile pour éviter que les consommations de crédits (surtout valable pour l'investissement) ne soient trop en retrait de la prévision, particulièrement au cours de la première année de la réalisation de l'opération d'investissement.

Pour autant, ce n'est pas parce qu'un contrat a été signé que la charge doit être considérée comme irrémédiable, incompressible pour la durée du contrat en question. Un contrat peut être renégocié, amendé voire résilié. En revanche, la nature de la charge elle ne disparaît que si l'activité disparaît. En conséquence s'il est possible d'agir sur le montant d'un engagement vis à vis d'un tiers, la question de la réduction de la charge passe par une éventuelle réflexion sur les activités menées et sur les moyens mis en œuvre pour les réaliser.

Concernant les activités menées, le développement ou l'arrêt de cursus de formations ou de programmes de recherche constituent un exemple évident de majoration ou de minoration de charges.

Les orientations décidées par les instances compétentes doivent être relayées auprès des services budgétaires.

Concernant les moyens mis en œuvre, la question de l'internalisation ou de l'externalisation de la réalisation des activités se pose. Est-il opportun ou non de gérer en régie le gardiennage ou l'entretien des espaces verts, par exemple ?

Sur ces questions, il peut être utile de mener des études sur :

- ▶ la structure des dépenses principales engagées par l'établissement : étude l'université de Rennes 1 à récupérer ;
- ▶ le choix de modes de gestion (internalisation ou externalisation) : étude de Rennes 2 à présenter ;
- ▶ le développement d'activités relève de décisions plus complexe dont l'essentiel ne relève pas de cette formation. Toutefois, en tant qu'outil d'aide à la décision, il convient de se reporter aux informations fournies par la comptabilité analytique.

2. l'analyse des dépenses de l'établissement

Analyse de l'université de Rennes 1

3. La masse salariale

Un simple chiffre permet de résumer l'importance cruciale de la masse salariale pour les universités. En régime RCE, 80% de leur budget est constitué de crédits de personnel. Bien évidemment la gestion des ressources humaines ne se résume pas, loin s'en faut, à un exercice de budgétisation. En effet, il s'agit pour les établissements de mettre en place une politique de gestion prévisionnelle des emplois et d'assurer le pilotage de la masse salariale correspondante. Face à ce nouveau champ de compétences, les établissements sont amenés à s'organiser afin de se donner les moyens d'assumer leurs responsabilités. En premier lieu, le constat général de la nécessité de traiter de façon coordonnée la gestion des emplois et le pilotage de la masse salariale a été dressé. Néanmoins la prévision budgétaire de la masse salariale constitue un des nouveaux domaines de compétence des établissements et

La loi du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités introduit de nouvelles responsabilités et compétences élargies notamment en matière de gestion de ressources humaines. Plus particulièrement, concernant l'objet de cette formation, la loi contient les dispositions suivantes²⁶ :

- ▶ Transfert des emplois financés par l'Etat aux universités ;
- ▶ transfert des crédits correspondants aux emplois financés par la masse salariale l'Etat au sein le budget de l'établissement.

En terme budgétaire, cet élargissement du champ de compétences emporte un effet immédiat, les budgets des établissements sont en moyenne augmentés d'un facteur 2 voire 3 (à titre d'exemple, le budget de l'université de Paris Descartes est passé de 112,8 millions d'euros en 2008 à 305 millions d'euros en 2009, soit une augmentation de 169%). Cette nouvelle compétence et les enjeux en découlant s'accompagnent d'un dispositif réglementaire destiné à cadrer la gestion de ces crédits. Ainsi, le décret n°2008-618 du 27 juin 2008 met en place un double contrôle :

- ▶ les crédits affectés à l'enveloppe « personnel » au sein du budget sont limitatifs. Cette enveloppe correspond :
 - d'une part, à la dotation annuelle de masse salariale de l'Etat (assorti du pourcentage maximum de crédits pouvant être consacré au recrutement de contractuels dans les conditions définies à l'article L.954-3 du code de l'éducation²⁷) ;

²⁶ Article L.712-9 (nouveau) du Code de l'éducation : « (...) Les montants affectés à la masse salariale au sein de la dotation annuelle de l'Etat sont limitatifs et assortis du plafond des emplois que l'établissement est autorisé à rémunérer. Le contrat pluriannuel d'établissement fixe le pourcentage maximum de cette masse salariale que l'établissement peut consacrer au recrutement des agents contractuels mentionnés à l'article L. 954-3. (...) »

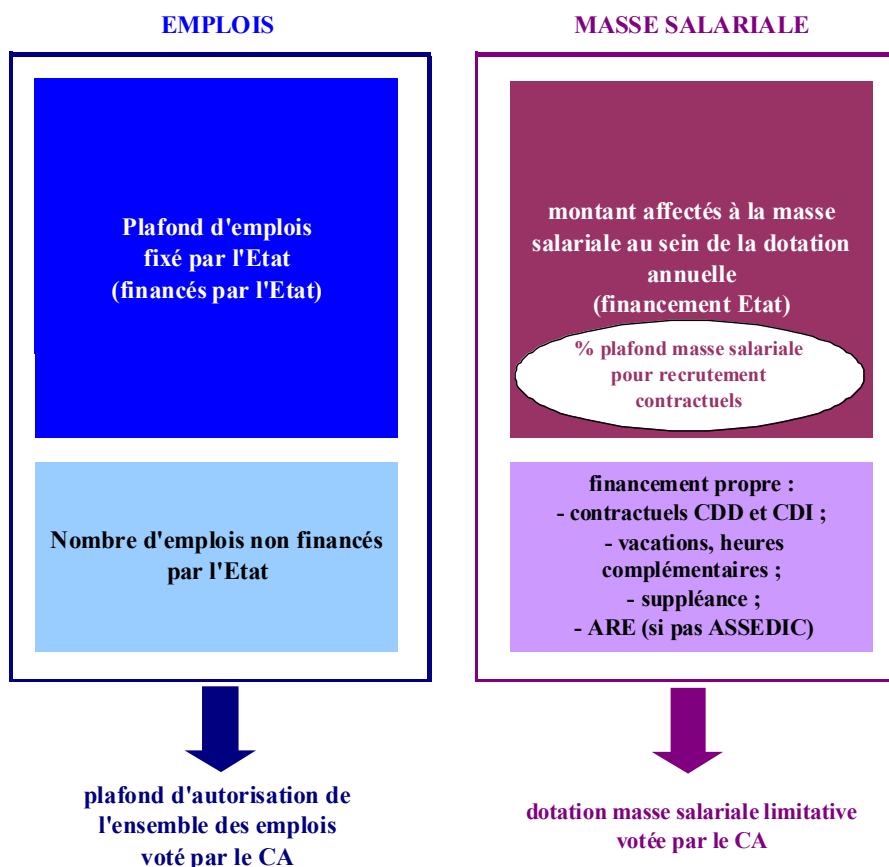
Nota : il est ici rappelé que la limitativité prévue par l'article L.712-9 se réfère au titre II du budget de l'Etat et non au budget de l'établissement. Il s'agit de la règle de la limitativité définie par la LOLF pour le budget de l'Etat. Pour ce qui concerne les EPSCP, ce sont tous les crédits affectés à la masse salariale (et non pas seulement la dotation annuelle de l'Etat) qui constituent une enveloppe limitative. Il n'y a donc pas lieu de créer au sein du budget de l'établissement une « sous masse » limitative.

²⁷ Art. L. 954-3. – « Sous réserve de l'application de l'article L. 712-9, le président peut recruter, pour une durée déterminée ou indéterminée, des agents contractuels :

- d'autre part, des crédits supplémentaires que l'établissement souhaite affecter à ces dépenses.
- ▶ ce plafond de crédits est assorti du contrôle d'un plafond d'emploi voté par le conseil d'administration. Le plafond d'emplois se compose :
 - du plafond d'autorisation de l'ensemble des emplois rémunérés par l'établissement ;
 - du plafond d'emploi fixé par l'Etat et relatif aux emplois que celui-ci finance.

On en déduit en conséquence le nombre d'emplois financés directement par l'établissement.

Le schéma ci-dessous matérialise ce double suivi devenu obligatoire.



Les deux notions s'alimentent l'une l'autre : le nombre et la qualification des emplois impactent directement la masse salariale et cette dernière n'autorise la rémunération que d'un volume déterminé d'emploi.

Pour les universités un des intérêts réside essentiellement dans la mise en place d'un cadre de gestion offrant plus de souplesse à la fois dans la définition des activités accomplies par les personnels et dans la gestion des crédits de la masse salariale. Ainsi l'inspection générale relevait les enjeux suivants dans son cahier des charges pour le passage aux RCE :

-
- « 1° Pour occuper des fonctions techniques ou administratives correspondant à des emplois de catégorie A ;
 - « 2° Pour assurer, par dérogation au premier alinéa de l'article L. 952-6, des fonctions d'enseignement, de recherche ou d'enseignement et de recherche, après avis du comité de sélection prévu à l'article L. 952-6-1. »
-

« les universités disposent de la maîtrise de la structure de leurs emplois (c'est-à-dire la part respective des différents statuts et catégories de personnels) et par voie de conséquence de la possibilité de procéder à des redéploiements et à des repyramidages pour mieux répondre à leurs besoins ; les conseils d'administration devenant compétents pour définir, dans le respect des dispositions statutaires, les principes généraux de répartition des obligations de service des personnels enseignants et de recherche, les universités bénéficieront de fait d'une plus grande souplesse dans la gestion de l'activité de leurs personnels, pouvant adapter cette activité à leurs besoins et à ceux de leurs personnels ; de plus, la loi donne aux présidents d'université, dans la limite de principes définis par les conseils d'administration, des leviers pour récompenser le mérite et l'implication des personnels en les rendant responsables de l'attribution des primes (ce qui étend à l'ensemble des primes le régime actuellement applicable à la prime pour charges administratives et à la prime de responsabilités pédagogiques) ; enfin la loi supprime les freins au recrutement des contractuels de haut niveau. »

Pour ce qui concerne spécifiquement le domaine financier, ce nouveau champ de compétence renforce la nécessité de maîtriser la gestion de la masse salariale de son établissement notamment en matière de prévision et de suivi budgétaire. On parle désormais de pilotage de la masse salariale. Dans le cadre de la mise en œuvre de la LRU, un dispositif d'accompagnement a été mis en place. Les différents axes de cette réforme sont intégrés notamment dans un plan de formation construit à destination des établissements : pilotage, ressources humaines, finances, patrimoine. Plus précisément, en matière de ressource humaine, l'Amue a construit et déploie depuis l'année 2009 une formation intégrant la question de la prévision et du suivi budgétaire de la masse salariale. Cette formation dénommée « Gestion des emplois et pilotage de la masse salariale » se déroule durant deux journées. Pour cette raison, nous ne détaillerons pas ici les étapes de la budgétisation de la masse salariale mais nous en présenterons simplement les étapes principales. Les adhérents souhaitant disposer d'une vue complète de ce thème sont invités à s'inscrire dans la formation ad hoc ou à se référer au support disponible sur le site Internet de l'Agence.

3.1 Les principales étapes de la budgétisation de la masse salariale

Globalement, les objectifs du travail de budgétisation de la masse salariale consistent à déterminer l'enveloppe de crédits allouée aux dépenses de personnel réalisée en année N pour l'année N+1, éclairée des éléments d'exécution ou de prévision d'exécution de l'année N-1 et de l'année N (opération qui consiste à fixer une autorisation de dépense de personnel) pour :

- ▶ repérer les marges de manœuvre ;
- ▶ apporter les corrections éventuelles ;
- ▶ calculer les extensions en année pleine ;
- ▶ prendre en compte les facteurs d'évolution de la dépense.

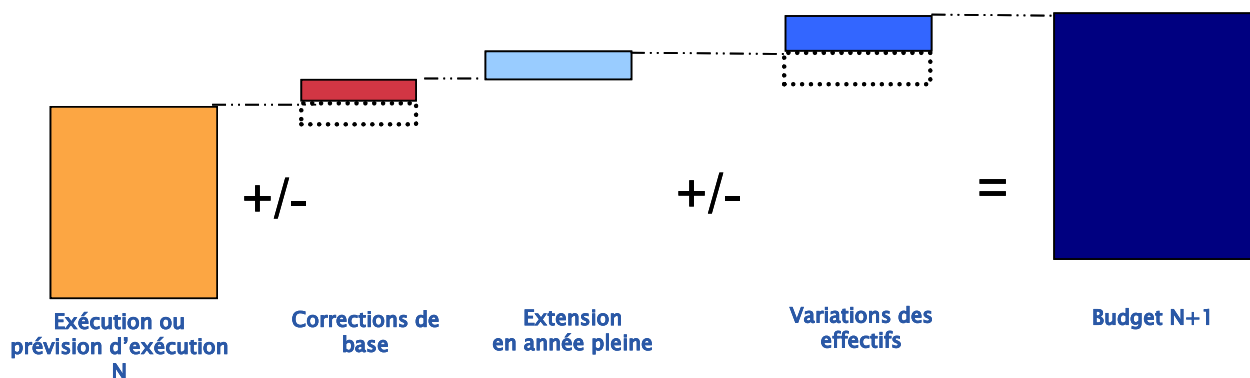
Concrètement, la détermination de l'enveloppe de crédits composant la dotation budgétaire de l'année N+1 sera déduite de la situation existante afin de déterminer une base de budgétisation (année N corrigée des éléments atypiques ou non pérennes) et tenant compte de l'évolution des facteurs de dépense ayant un impact financier significatif pour l'année N+1.

Pour réaliser cette analyse, quatre étapes principales peuvent être déterminées :

- ▶ la constitution de la base de données : analyse de l'exécution de l'année n ;

- ▶ les corrections éventuelles pour constituer la base de budgétisation ;
- ▶ le calcul des effets en année pleine ;
- ▶ la prise en compte des facteurs d'évolution de la dépense (variation des effectifs, mesures catégorielles, GVT, etc.) conformément à un scénario de gestion sous-jacent.

Le schéma ci-dessous illustre l'enchaînement de ces différentes étapes :



1^{ère} étape : La constitution de la base de budgétisation

La base de budgétisation s'appuie sur l'analyse de l'exécution de la dépense de l'année précédente doit être menée de façon mensuelle. Il s'agit notamment d'identifier les postes à forts enjeux (exemples : rémunérations principales, charges patronales) éléments atypiques et non pérennes de l'exécution ainsi que les effets reports. Tous ces éléments feront l'objet de corrections dans les étapes suivantes.

2^{ème} étape : les corrections éventuelles

Il est nécessaire de constituer à partir de la prévision d'exécution de l'année n (bases de la budgétisation constituée lors de la première étape) un socle transposable pour l'année n+1, qui ne représente que le stock des dépenses incompressibles d'une année sur l'autre. Par conséquent, il convient de neutraliser les éléments atypiques et non pérennes d'un montant financier significatif (aléas de gestion). Cette démarche corrective suppose une bonne connaissance des calendriers de gestion et de la paye, une analyse fine des dépenses de personnel et un inventaire précis des événements ayant eu un impact sur l'exécution (exemples des retenues ou des rappels).

3^{ème} étape : le calcul des effets en année pleine

Cette étape consiste prendre en compte l'extension en année pleine de mesures intervenues au cours de l'exercice de référence de budgétisation et qui auront un impact (positif ou négatif) pendant les douze mois du futur exercice budgétaire. Le calcul d'extension en année pleine pourra porter sur les variations d'effectifs intervenus en année n, en prenant compte leur date d'effet. Il pourra aussi porter sur des mesures catégorielles nouvelles intervenues en cours d'année (attributions de points de NBI supplémentaires par exemple).

4^{ème} étape : la prise en compte des facteurs d'évolution de la dépense

On peut regrouper les facteurs d'évolution de la dépense de personnel au sein de quatre facteurs principaux : l'évolution des effectifs via l'impact des « entrées » et des « sorties » ; les mesures dites générales exemple : revalorisation de la valeur du point) ; les mesures dites catégorielles (qui ne concerne qu'une catégorie d'agent) ; les mesures dites individuelles (le glissement vieillesse technicité).

A l'issue de ce travail, l'établissement dispose d'une projection des crédits nécessaires pour financer la masse salariale de l'exercice à venir. Le tableau n°1 ci-dessous synthétise les éléments financiers issus de ce calcul.

Ainsi que nous l'avons précisé en préambule de ce chapitre, le pilotage de la masse salariale se conjugue avec la gestion des emplois de l'établissement. Il est donc indispensable de procéder de la même façon à une projection de la consommation des emplois au titre de l'exercice à venir. Ces derniers exprimés en équivalent temps plein travaillé sont retracés dans un tableau complémentaire sur le modèle figurant dans le tableau 2 ci-dessous.

Ces documents correspondent aux modèles fournis par la direction des affaires financières du ministère de l'enseignement supérieur²⁸.

3.2 L'appropriation de la gestion des emplois et de la masse salariale

Si l'exercice est techniquement réussi, l'exécution budgétaire se réalisera dans l'enveloppe déterminée. L'intérêt de l'exercice réside bien évidemment dans la capacité pour l'établissement de déterminer des marges de manœuvres potentielles et d'en définir l'utilisation.

Ci-dessous figure le témoignage de l'université Paris Descartes à travers deux exemples :

« Le passage aux RCE laisse une grande liberté de manœuvre aux établissements dans la gestion de leur masse salariale. L'initiation à la GPEC (gestion prévisionnelle des emplois et des compétences) a déjà permis de faire de grands progrès en la matière au niveau de la G.R.H.

Le passage au R.C.E. a complété le modèle. Les établissements se doivent maintenant de réfléchir en plus de leur masse salariale et de leur plafond d'emplois aux personnes qu'ils recrutent et à la façon dont ils les recrutent. Un contractuel titularisé devient un personnel « permanent » de l'établissement pour plusieurs dizaines d'année. L'établissement doit donc tout faire pour garantir la qualité de son recrutement tant en terme de profil que de niveau de recrutement et de rémunération.

A Paris Descartes, on s'est rendu compte d'une évidence, c'est que deux emplois à mi-temps revenaient beaucoup plus cher qu'un emploi à temps plein ; il a donc été décidé de ne recruter des ATER qu'à temps plein, mesure difficile à mettre en place car nos « chers enseignants chercheurs » préfèrent recruter deux mi temps à un temps plein Après c'est un problème de décision politique.

Le grade et l'âge des personnels est particulièrement important, plus on est âgé et gradé plus on coûte cher Préalablement au passage aux RCE, il est fait une photographie de l'établissement avec l'intégralité de ses supports occupés et un maximum de personnels en fin de carrière. Après le passage l'établissement peut rajeunir ses cadres ou revoir la distribution de ses postes.

Paris Descartes disposait ainsi de deux postes de conservateurs généraux de bibliothèques qui se sont transformés en un seul avec la « fusion absorption » de l'un des deux par l'autre. Le support dégagé pourra servir ainsi à financer au moins deux supports de cadre de niveau A. »

²⁸ Documents accessibles à l'adresse suivante : <http://idaf.pleiade.education.fr/fichiers/pageframe.htm>



voici le lien

<http://idaf.pleiade.education.fr/fichiers/pageframe.htm>

4. Les dotations aux amortissements et aux provisions

Souvent la charge correspondante aux dotations aux amortissements et aux provisions est perçue comme une contrainte notamment parce que ses finalités et ses modalités de gestion restent mal comprises par la communauté universitaire. Il paraît nécessaire de rappeler dans un premier temps la signification et la finalité des dotations aux amortissements et aux provisions afin d'analyser ensuite leur financement et leur utilisation.

La consommation des ressources inscrites au budget d'un exercice dans la section des opérations en capital se traduit le plus souvent par l'acquisition de biens immobilisés de natures diverses : logiciel, matériel, installation, bâtiment... Ces biens possèdent la caractéristique de ne pas être destinés à une consommation, transformation ou cession dans l'année, mais d'être conservés, d'une manière durable par l'établissement, en vue de l'accomplissement de ses missions.

Par ailleurs, l'EPSCP jouit de biens dont il n'est pas propriétaire mais dont il dispose pour exercer son activité. Telle est notamment la situation de nombre de bâtiments, souvent propriétés de l'État, au sein desquels les EPSCP accomplissent leurs missions ou des matériels et équipements dont dispose une unité mixte de recherche (UMR) et dont le financement provient de ressources budgétaires des partenaires de l'université au sein de l'UMR en question.

La question des biens propriétés de l'État ou des partenaires des universités n'est pas nouvelle mais se trouve renforcée par une modification récente de la réglementation comptable en la matière²⁹. En effet, est désormais considéré comme actif, tout élément du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs. Le contrôle de ces avantages suppose que l'entité en ait la maîtrise et qu'elle assume tout ou partie des risques y afférents.

Qui plus est, la loi relative aux compétences et responsabilités des universités a inséré un nouvel article dans le code de l'éducation (article L719-14) ouvrant la possibilité pour l'État de transférer aux universités qui le souhaitent la pleine propriété des biens mobiliers et immobiliers propriété de l'État.

C'est donc l'ensemble des valeurs immobilisées d'un EPSCP répondant aux définitions rappelées ci-dessus qui doit figurer à l'actif de son bilan, document qui présente, rappelons-le (cf. paragraphe 2.3.1. de la 2^{ème} section de la 2^{ème} partie) une image de son patrimoine. Celui-ci fait l'objet d'un inventaire qui répertorie la nature, la valeur et l'affectation des biens.

La gestion du parc immobilier et des équipements constitue une des ressources à disposition d'un établissement pour assurer ses activités et construire son développement. Dans ce domaine comme dans les autres, piloter l'établissement et définir une politique impliquent nécessairement de disposer d'une base de données fiables prenant notamment en compte l'état des éléments composant le patrimoine. Pour ce faire, il est indispensable d'intégrer la dépréciation subie par certains éléments de l'actif de l'établissement. Le constat de cette dépréciation peut prendre deux formes selon le degré de certitude de l'événement : irréversible ou non. Dans le premier cas de figure il s'agira de l'amortissement et dans le second de provision.

²⁹ Règlement 2004-06 du 23 novembre 2004 du Comité de la Réglementation Comptable

4.1 Les amortissements

La valeur des biens inscrits à l'actif se déprécie au fil de leur vie économique. L'amortissement est la constatation de cette dépréciation irréversible subie par l'usure ou le temps.

Son objectif est double :

- constater comptablement la diminution de la valeur des éléments d'actifs se dépréciant en répartissant cette perte de valeur sur leur durée de vie probable ;
- préparer le renouvellement des biens acquis par l'affectation d'une partie des bénéfices à la reconstitution du capital. En effet, aucune sortie de trésorerie ne résulte du constat de l'amortissement car il s'agit d'une charge interne c'est-à-dire d'une charge qui ne génère aucune dette auprès d'un tiers et qui ne donne pas lieu à paiement mais contribue à alimenter la capacité d'autofinancement de l'établissement (les crédits restent disponibles en investissement).

Cptes	LIBELLES	DEPENSES	Cptes	LIBELLES	RECETTES
Section de fonctionnement					
60 à 62	Achats et services	25 224 285	70 à 72	Production de l'exercice	20 218 858
63 et 64	Impôts et personnel	17 469 741	74	Subventions d'exploitation	27 876 831
65 et 66	autres charges et frais financiers	3 578 215	75	Autres produits de gestion courante	1 499 756
			76	Produits financiers	1 377 934
67	charges exceptionnelles	106 278	77	Produits exceptionnels	12 900 517
	dont VNC des actifs cédés (cpt 675)	0		dont produit des cessions ... (cpt 775)	0
				dont neutralisation amortissement (cpt 776)	8 870 224
				dont quote-part subvention ... (cpt 777)	4 022 198
68	Dotations aux Amortissements et aux Provisions	19 635 497	78	Reprises sur provisions	0
	TOTAL des dépenses de fonctionnement	66 014 016		TOTAL des recettes de fonctionnement	63 873 895
				Déficit	2 140 121
	Total général des dépenses de fonctionnement	66 014 016		Total général des recettes de fonctionnement	66 014 016

Résultat net comptable (bénéfice ou perte)	-2 140 121
+ V.N.C. des immobilisations cédées	0
+ Dotations aux amortissements et provisions	19 635 497
- Produits sur cessions d'éléments d'actifs	0
- Produits issus de la neutralisation des amortissements	-8 870 224
- Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat	-4 022 198
- Reprises sur amortissements et provisions	0
= CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT	4 602 955

Section d'investissement			
		Capacité d'autofinancement	4 602 955
emplois	12 010 545	ressources	8 071 238
TOTAL des dépenses d'investissement	12 010 545	TOTAL C.A.F. + recettes d'investissement	8 071 238
Augmentation du Fonds de Roulement constatée		Diminution du Fonds de Roulement constatée	3 939 307
Total général des dépenses d'investissement	12 010 545	TOTAL C.A.F. + recettes d'investissement	12 010 545
Total général des dépenses (section 1+2)	78 024 562	Total général des recettes (section 1+2)	78 024 562

Le tableau ci-dessus illustre la part des dotations aux amortissements dans le financement des opérations d'investissement. Au cas d'espèce, alors que le résultat a été négatif, la capacité d'autofinancement est positive du fait des dotations aux amortissements. L'établissement a en conséquence dégagé de son exécution budgétaire des ressources durables qui ont alimenté les opérations d'investissement. On note ici le poids des dotations aux amortissements qui représentent près du tiers des charges (certes avant passage aux RCE).

De façon complémentaire, la nécessité de connaître la réalité du coût des activités de l'établissement suppose la prise en compte de la contribution des biens immobilisés à travers leur valeur

d'amortissement. Ce raisonnement est valable aussi bien pour l'activité industrielle et commerciale de l'établissement que pour des activités d'enseignement. L'amortissement constitue en conséquence un élément déterminant dans la définition d'une politique notamment pour la définition de plan d'acquisition de matériels ou de schéma d'occupation (ou de construction) de locaux.

Afin d'éviter des heurts dans la vie financière d'une entité, les moyens financiers nécessaires à la traduction de la perte de valeur des biens et à la préparation du renouvellement de l'actif doivent être étalés dans le temps au même rythme que le constat de la perte de valeur des biens. C'est donc logiquement que le budget de l'exercice comporte un poste amortissement. De même, la logique qui consiste à assurer par son fonctionnement annuel le financement d'opérations d'investissement, revêtant par définition un caractère pluriannuel, se concrétise parfaitement dans la gestion des biens de l'établissement. Pour assurer le renouvellement de biens acquis, l'établissement doit constituer une épargne au cours de chacun des exercices qui jalonnent la vie économique des biens. Cette épargne se constitue en dégageant de la section de fonctionnement, autrement dit, à raison du fonctionnement normal de l'établissement, les moyens d'assurer le renouvellement de son patrimoine.

Pour autant, préparer le renouvellement des biens n'est pas synonyme de leur remplacement :

- ▶ en effet, tant l'évolution de la nature des besoins que l'état du patrimoine ou des options techniques, peuvent amener un établissement à une décision de remplacement, à l'identique ou pas, ou de non remplacement ;
- ▶ si la charge d'amortissement se rapporte à un bien précis, la dotation ainsi constituée n'est pas attachée dans son utilisation à tel ou tel bien mais repose sur une politique d'investissement prédéfinie dont la définition relève nécessairement de la prise en compte des besoins de l'établissement dans son ensemble.

De façon complémentaire, dès lors que les dotations aux amortissements ont pour finalité économique de permettre de répondre, au moins pour partie en matière de financement, à une politique d'investissement, la notion d'affectation du bien (à une activité et à un service) ou l'appropriation des ressources permettant leur financement n'a pas réellement d'utilité. Autrement dit, la question n'est pas tant de savoir qui finance l'amortissement de tel ou tel bien mais de déterminer à quoi globalement le financement autorisé par l'enregistrement des dotations aux amortissements va être consacré.

Concrètement, c'est l'enregistrement d'une charge d'amortissement, en section de fonctionnement, qui va permettre de concrétiser ce mouvement financier. Cette charge de fonctionnement donne lieu en contrepartie à une ressource dans le tableau de financement abrégé prévisionnel.

Ainsi, un budget construit en prenant en compte les amortissements permet de clarifier la situation financière puisque les résultats de fonctionnement affectés au compte de réserves sont minorés des moyens financiers nécessaires au renouvellement des biens. Toutefois, il convient de rappeler (cf. chapitre 2 consacré à l'analyse financière, 2ème section de la 2ème partie) que la capacité effective de renouvellement des investissements n'est pas exclusivement fonction de la dotation aux amortissements, mais doit s'apprécier au regard d'une analyse financière globale et en particulier de l'ensemble des éléments de bilan.

Il convient de préciser que le cadre budgétaire posé par le décret financier n°2008-618 du 27 juin 2008, impose désormais que le compte de résultat prévisionnel soit équilibré. Ceci signifie notamment que les dotations aux amortissements doivent être financées au moyen des produits générés par l'établissement et plus particulièrement de ses ressources propres.

La constatation de l'amortissement est obligatoire pour les établissements publics comme pour les entreprises privées³⁰.

4.1.1 Les biens concernés par l'amortissement

Dans ce domaine, le règlement CRC n° 2002-1031 a introduit un certain nombre de modifications par rapport au régime antérieur notamment en créant la notion d'actif amortissable. Il faut tout d'abord rappeler qu'entrent dans le champ d'application de l'amortissement, les immobilisations corporelles et les immobilisations incorporelles. Un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'établissement est déterminable³². Il résulte de cette définition que tous les actifs immobilisés ne sont pas amortissables. Désormais, la définition d'un actif amortissable fait appel aux deux notions d'utilisation et d'utilisation déterminable.

- ▶ **L'utilisation** se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif. Elle peut être déterminable en termes d'unités de temps ou d'autres unités d'œuvre lorsque ces dernières reflètent correctement le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif. La notion « d'avantages économiques attendus de l'actif » est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'établissement étant précisé que cette notion peut correspondre à la notion de potentiel de services attendus.
- ▶ **L'utilisation d'un actif est déterminable** lorsque l'usage attendu de l'actif par l'établissement est limité dans le temps. Cet usage est limité dès lors que l'un des critères suivants, soit à l'origine, soit en cours d'utilisation, est applicable :
 - physique : l'actif subit une usure physique par l'usage qu'en fait l'établissement ou par le passage du temps ;
 - technique : il est attendu que l'évolution technique impliquera l'obsolescence de l'actif, son utilisation devenant inférieure à celle qui serait fondée sur sa seule usure physique. Il en est notamment ainsi en cas d'obligation de mise en conformité à de nouvelles normes ;
 - juridique : l'utilisation est limitée dans le temps par une période de protection légale ou contractuelle.

Ces critères ne sont pas exhaustifs ; d'autres critères peuvent également être pris en compte. Si plusieurs critères s'appliquent, il convient de retenir l'utilisation la plus courte résultant de l'application de ces critères.

Concrètement :

³⁰ Plan comptable général, article L311-5 : « Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices, il est procédé aux amortissements et dépréciations nécessaires. »

Code de commerce, article L123-20 : « Même en cas d'absence ou d'insuffisance du bénéfice, il doit être procédé aux amortissements et provisions nécessaires ».

³¹ Règlement du Comité de la réglementation comptable n° 2002-10 du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs

³² Règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002, article 322-1

- ▶ les actifs corporels, physiques par essence, ont le plus souvent une utilisation déterminable (c'est-à-dire finie et mesurable). Ont une utilisation déterminable les constructions (c/213), les installations techniques, matériels scientifique et d'enseignement (c/215), le matériel de transport (c/2182), le matériel de bureau et le matériel informatique (c/2183), le mobilier (c/2184),....
- ▶ certains actifs incorporels ont une durée de consommation des avantages économiques attendus déterminable, car ils bénéficient d'une protection juridique limitée dans le temps (ex. : brevets ou licences). Ils sont donc amortissables. D'autres actifs incorporels peuvent ne pas avoir une durée de consommation déterminable (ex. : marques entretenues). Dans ce cas, ils ne donnent pas lieu à un plan d'amortissement. Toutefois, en cas de décision prise d'arrêter l'utilisation d'une marque à une échéance donnée, son utilisation devient déterminable et le plan d'amortissement commence à compter de cette décision jusqu'à la date d'échéance prévue.

La durée d'utilisation probable d'un actif peut être plus courte que sa durée de vie économique.

4.1.2 L'élaboration d'un plan d'amortissement

L'enregistrement des dotations aux amortissements d'effectue sur la base d'un plan d'amortissement. Le plan d'amortissement est la traduction de la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable³³.

L'amortissement est déterminé par le plan d'amortissement propre à chaque actif amortissable tel qu'il est arrêté par la direction de l'établissement³⁴. La durée et le mode d'amortissement se réfèrent donc aux caractéristiques propres à l'établissement, c'est-à-dire que c'est l'utilisation probable de l'actif telle qu'elle est arrêtée par l'établissement qui détermine le rythme de consommation de l'actif. Il n'est donc plus possible de se référer aux durées résultant des usages professionnels ou des pratiques généralement admis.

Le plan d'amortissement est défini à la date d'entrée du bien à l'actif³⁵. Toutefois, ce plan n'est pas figé ; toute modification significative dans l'utilisation prévue du bien entraîne la révision prospective du plan d'amortissement.

L'amortissement d'un actif commence à la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés. Cette date correspond généralement à la mise en service de l'actif³⁶.

Le mode d'amortissement doit traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'établissement³⁷. Il est appliqué de manière constante pour tous les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques.

La mesure de cette consommation attendue peut être déterminée :

- ▶ en unités de temps : années ou mois d'utilisation ;

³³ Règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002, article 322-1-3

³⁴ Règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002, article 322-4/3

³⁵ Règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002, article 322-4/6

³⁶ Règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002, article 322-4/2

³⁷ Règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002, article 322-4/5

- ▶ en unités d'œuvres lorsque ces dernières reflètent correctement le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif : nombre d'heures d'utilisation d'une machine par exemple.

Ainsi, le mode d'amortissement pourra être linéaire, croissant ou décroissant (unités de temps) ou calculé en fonction du nombre de kilomètres parcourus, de pièces produites, d'heures de travail ... (unités d'œuvres). Cela étant, le mode linéaire est appliqué à défaut de mode mieux adapté³⁸.

- ▶ L'amortissement linéaire consiste à répartir de manière égale les dépréciations sur la durée d'utilisation du bien. C'est la méthode la plus pratiquée dans les EPSCP.
- ▶ L'amortissement dégressif est une méthode suivant laquelle les annuités décroissent avec le temps. Cette méthode peut être considérée comme la méthode la plus proche de l'évolution réelle dans le temps de la valeur d'un élément d'actif immobilisé. En effet, les immobilisations perdent souvent plus de valeur au cours des premières années d'usage du bien. Il paraît donc normal de constater un amortissement plus important les premières années.

Le montant amortissable d'un actif est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle³⁹.

- ▶ La valeur brute d'un actif correspond à sa valeur d'entrée dans le patrimoine ou sa valeur de réévaluation⁴⁰.
- ▶ La valeur résiduelle est le montant, net des coûts de sortie attendus, que l'EPN obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation⁴¹. Les coûts de sortie doivent s'entendre comme les coûts liés directement à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat⁴² ; il pourra s'agir par exemple des frais d'actes et/ou de timbre permettant de mettre l'actif en état d'être vendu. Cette valeur résiduelle n'est prise en compte pour la détermination du montant amortissable que lorsqu'elle est à la fois significative et mesurable⁴³.

4.1.3 Les modalités de financement de l'amortissement

Les différents régimes de propriété et modes de financement des biens à amortir nécessitent la mise en place de procédures particulières.

- ▶ L'amortissement des biens acquis sur ressources propres :

L'établissement est dans cette situation le propriétaire du bien et la charge de son renouvellement lui incombera entièrement. La charge budgétaire incombe en totalité à l'établissement.

- ▶ L'amortissement des biens acquis sur subventions :

L'établissement est, dans cette situation aussi, le propriétaire du bien. En principe, la charge de renouvellement lui incombe. Cependant, s'agissant de la part financée par des subventions, la charge

³⁸ Règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002, article 322-4/5

³⁹ Règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002, article 322-1/3

⁴⁰ Règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002, article 322-1/5

⁴¹ Règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002, article 322-1/6

⁴² Règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002, article 322-1/10

⁴³ Règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002, article 322-1/6

budgétaire de la dotation aux amortissements est compensée par l'inscription en recette de la quote-part de subvention virée au résultat (inscription au compte 777). Ainsi la charge d'amortissement n'aura pas d'impact dans le résultat de l'exercice puisque la recette sera proportionnelle au montant de la dotation aux amortissements.

La difficulté pour les biens acquis de cette façon réside dans la définition de ce qu'est un financement renouvelable. En effet si le financement est renouvelable, la procédure décrite ci-dessus doit être mise en œuvre et de ce fait le coût budgétaire pour l'établissement est neutralisé mais dans le cas inverse, l'établissement ne peut procéder à la neutralisation. Evidemment si le contrat ou la notification de subvention fait explicitement mention que le bien ainsi financé n'a pas vocation à être renouvelé, la subvention d'investissement ne fera pas l'objet d'une réintégration au compte de résultat et en conséquence l'établissement devra supporter le coût de l'amortissement du bien sur ses ressources propres.

Il n'existe pas de définition de ce qu'est un financement renouvelable c'est-à-dire d'un financement qui peut être répété, se produire à nouveau. Une conception « extensive » considère que les financements publics présentent, d'une manière générale, le caractère de renouvelable. Dans cette situation, l'établissement considère que le volume et l'origine des financements publics restera à un niveau similaire au fil des exercices. Dès lors, l'amortissement des biens acquis par des financements comme les contrats de programmes Etat-Région, le contrat quadriennal signé avec l'Etat, des subventions allouées par des collectivités locales entre dans le champ des amortissements dont le financement est assuré par l'inscription d'une recette pour ordre. Une conception « restrictive » consiste à analyser chacune des subventions afin de déterminer si elles possèdent ou non un caractère « répétitif » potentiel. Pour se faire il convient de s'appuyer sur des engagements des partenaires de type contrat pluri annuel par exemple ou sur l'expérience des années antérieures.

La bonne démarche est sans doute de viser la sincérité des enregistrements comptables et donc budgétaires et de retenir, sur la base d'éléments tangibles les critères justifiant une neutralisation des amortissements par l'inscription d'une recette au compte 777. Ceci pourrait conduire les établissements à devoir dégager encore plus de ressources pour financer les dotations aux amortissements correspondantes. Globalement il pourrait donc s'agir d'un problème de financement des universités et par voie de conséquence d'équilibre budgétaire car les sommes en jeu seraient loin d'être négligeables (hypothèse où par exemple. Une projection pluri annuelle des charges supplémentaires potentiellement induites seraient très utile en la matière. Pour prendre la mesure des coûts budgétaires et les impacts sur l'équilibre financier de l'établissement.

Compléter avec circulaire DAF sur comptabilisation subv inv.

► L'amortissement des biens remis en dotation ou en affectation :

L'établissement n'est pas, dans cette situation, le propriétaire du bien. Pour certains biens, l'établissement n'aura pas la charge de leur renouvellement. Il ne lui incombe donc pas d'affecter une partie de son résultat à cet objet. La procédure sera dans ce cas similaire à celle décrite pour les biens acquis sur subvention : parallèlement à la charge budgétaire, une recette budgétaire sera constatée (inscription au compte 776). La charge budgétaire correspondant à la dotation aux amortissements est neutralisée par l'inscription en recette d'une somme du même montant. On parle alors d'amortissement neutralisé.

4.2 Les provisions

Depuis le 1er janvier 2006, les règles en matière d'enregistrement de provisions ont été délimitées de façon beaucoup plus précise que précédemment⁴⁴. Désormais la définition d'une provision répond aux mêmes caractéristiques que les dettes. « Lorsque l'établissement constate une obligation à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci une provision pour risque et charge doit être enregistrée. »

Les éléments qui permettent de distinguer une provision d'une dette sont l'absence de connaissance précise :

- ▶ d'une part du montant de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation ;
- ▶ et, d'autre part, de son échéance.

Sur cette base, seules peuvent être enregistrées des provisions pour risques et charges à savoir un passif pour l'établissement dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise.

Lorsque l'établissement dispose d'éléments d'information lui permettant d'estimer que des événements rendent probables des dépenses, il a l'obligation de constater une provision. Ces événements doivent présenter un caractère de fiabilité suffisante permettant à la date d'arrêté des comptes d'en évaluer le montant et la probabilité.

A titre d'exemple, les situations suivantes sont de nature à amener l'établissement à s'interroger sur la nécessité de constituer des provisions : litiges salariaux, risques fiscaux, ...

Comme les amortissements, les provisions constituent une charge de fonctionnement obligatoire pour l'établissement. Des crédits budgétaires doivent donc avoir été prévus et inscrits sur les comptes de dotations aux provisions au sein de l'enveloppe de fonctionnement hors masse salariale.

Dès lors que les provisions n'ont pas un caractère irréversible, à la différence des amortissements, les comptes correspondants doivent faire l'objet d'un ajustement à la fin de chaque exercice afin de constater :

- ▶ soit l'augmentation ou la diminution de l'amortissement déjà comptabilisé ;
- ▶ soit la survenance d'une perte définitive ;
- ▶ soit la disparition du risque d'amortissement.

▶ 44

Cf. instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006 sur les passifs, actifs, amortissements et dépréciations des actifs

5. L'investissement

Les opérations d'investissement sont à prendre en considération de façon prioritaire dans la politique budgétaire pour plusieurs raisons :

- ▶ d'une part, sur un plan politique parce qu'elles sont une des manifestations des engagements pris dans l'objectif de développer les activités de l'établissement sur le long terme en ce qu'elles permettront d'assurer la continuité des missions de l'établissement (maintien à niveau compte tenu des évolutions technologiques ou développement) ;
- ▶ d'autre part parce que s'agissant notamment des locaux, un investissement important est à réaliser au sein des universités pour entretenir le patrimoine existant ;
- ▶ enfin parce que les volumes budgétaires en jeu sont considérables, les investissements représentant plus de 8% du total des dépenses engagées par les établissements.

Dans le cahier des charges du passage aux compétences élargies, l'inspection générale a retenu parmi les critères de nature budgétaire et financière, la nécessité pour les établissements de « se doter de capacités de prévision pluriannuelle ».

Dans la perspective d'un budget au minimum deux fois plus important qu'à l'heure actuelle, il s'avère nécessaire, à plus d'un titre, que les universités soient à même d'effectuer des prévisions pluriannuelles :

il est essentiel que les universités puissent s'appuyer sur des prévisions budgétaires de bonne qualité pour disposer d'une vision objective de leur situation – afin d'éviter par exemple (situation réelle) qu'une université ne vote de façon systématique son budget de fonctionnement en déséquilibre et ressente ainsi une pénurie de moyens alors qu'elle dégage régulièrement, en exécution, des excédents de fonctionnement ;

il importe de fonder sur des éléments objectifs la négociation du volet financier des contrats pluriannuels d'établissement, qui porteront sur un périmètre budgétaire considérablement plus large qu'aujourd'hui ;

enfin les universités disposant d'un budget global assortis de plafonds définis par l'Etat devront être en mesure d'apprécier si elles seront capables de supporter dans la durée le coût de leurs décisions de gestion, notamment en matière de gestion des ressources humaines (pour assurer le respect dans le temps du plafond de masse salariale) ou en matière immobilière (en veillant en particulier aux coûts récurrents, de fonctionnement et de maintenance, induits par leurs investissements immobiliers).

5.1 Etat des lieux

Depuis la loi du 10 juillet 1989 (article L. 762-2 du code de l'éducation), les universités « exercent les droits et obligations du propriétaire, à l'exception du droit de disposition et d'affectation des biens. » Ce même article précise que les universités peuvent se voir confier par l'Etat la maîtrise d'ouvrage de construction universitaire. Ces dispositions sont, depuis la promulgation de la loi du 10 août 2007, complétées par l'article L. 719-14 qui permet à l'Etat, sous conditions, « de transférer aux EPSCP qui

en font la demande la pleine propriété des biens mobiliers et immobiliers appartenant à l'Etat qui leur sont affectés ou sont mis à leur disposition. »

Pour ce qui concerne les aspects spécifiquement financiers, l'Etat reste en matière d'investissement le principal financeur des opérations conduites par les établissements. Ainsi, au titre des années 2003 à 2005, plus de 60% des ressources d'investissement des universités provenaient de l'Etat (subventions d'investissement, Contrat de projet Etat-Région, opérations spécifiques de mise en sécurité, ...). Cela dit, l'Etat n'est pas le seul partenaire à intervenir aux côtés des établissements pour la réalisation de leurs opérations d'investissement : collectivités locales (subventions d'investissement ciblées, Régions via notamment les CPER), Union européenne (fonds FEDER, autres programmes).

Compte tenu des montants en jeu, les montages financiers sont à la fois multiples, longs et complexes. La mise en place d'une opération d'investissement suppose donc des capacités de projection sur plusieurs exercices afin de veiller à l'équilibre financier de l'opération et même au-delà puisque l'établissement a tout intérêt à s'assurer notamment qu'il sera en mesure d'assurer le fonctionnement et la maintenance de l'investissement concerné sans négliger sa capacité à financer la charge d'amortissement.

En matière budgétaire et comptable, plusieurs dispositions encadrent le montage d'une opération d'investissement.

En premier lieu l'ouverture des crédits budgétaires est soumise à autorisation par le conseil d'administration (article 14 du décret n°2008-618) est retracée au sein d'un document annexé au projet de budget (article 2 du décret n°2008-618). Il en va de même de toute modification affectant l'équilibre financier de l'opération.

Par ailleurs, l'établissement doit mettre en place une comptabilité particulière permettant, de façon complémentaire aux comptabilités budgétaire et générale, d'assurer un suivi des enveloppes globales et annuelles (article 47 du décret n°2008-618).

Budgétairement, les opérations en question peuvent concerner autant l'investissement proprement dit (imputations comptables sur des comptes de la classe 2) que des travaux de maintenance (imputations comptables sur les subdivisions du compte 615).

5.2 l'élaboration d'un plan de financement pluriannuel

Il n'existe pas de définition de ce qui doit figurer dans le document retraçant les opérations pluriannuelles. Toute opération d'investissement s'étalant sur plus d'un exercice doit-elle être retenue ou s'agit-il plutôt de prendre en compte les opérations qui en raison de leur importance imposent un suivi. Dans cette dernière hypothèse il appartient à chaque établissement, selon la nature de l'opération, son volume financier propre, son poids au regard du budget de l'établissement, de déterminer si elle doit ou non faire l'objet d'un suivi particulier. Il peut s'agir d'une construction, de l'aménagement d'un terrain, de l'acquisition d'équipement scientifique, ...

Quoi qu'il en soit, le plan a pour objet de retracer les dépenses prévisionnelles résultant de l'ensemble des opérations retenues et leurs modalités de financement tant en investissement qu'en exploitation. Il paraît opportun d'élaborer un plan pour une durée minimale de cinq années.

On peut définir le contenu suivant du plan de financement :

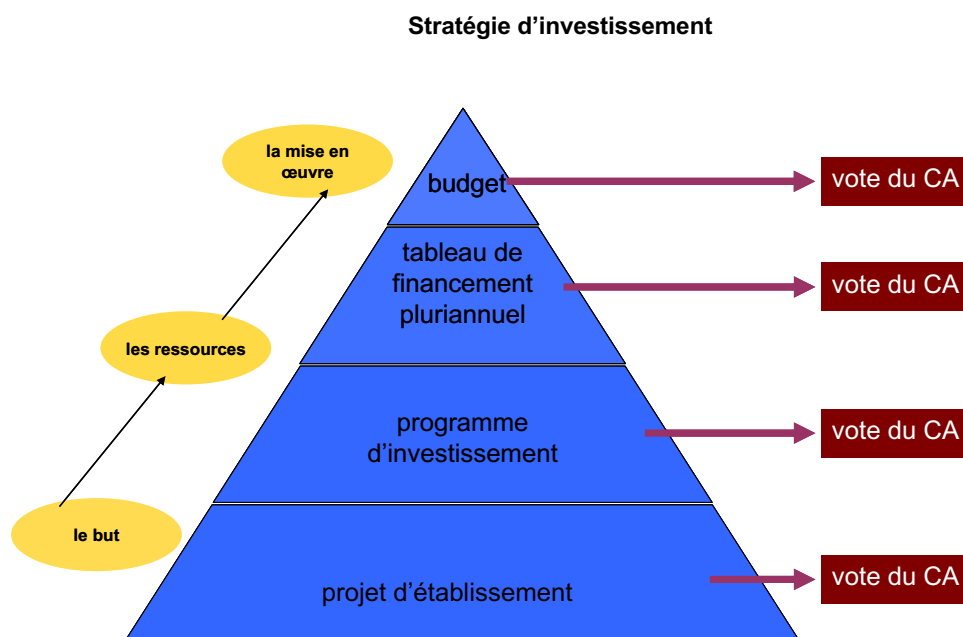
- ▶ un tableau retraçant pour chaque opération : son montant global, le montant apporté par chaque source de financement, la ventilation par exercice du séquençement des financements.
- ▶ Une déclinaison des tableaux de financement de chacun des exercices futurs en veillant à respecter leur équilibre prévisionnel : éventuellement remboursement des capitaux empruntés et financement des amortissements nouveaux. L'impact de l'amortissement pouvant se situer au-delà de l'échéance des cinq années, il peut être nécessaire de prolonger cette anticipation
- ▶ Une déclinaison au sein des comptes de résultat prévisionnel des impacts de l'investissement afin de faire apparaître les différents surcoûts générés sur les différents postes de charges ainsi que les modalités de leur compensation (recette complémentaire nécessaire, économie de charges par ailleurs).
- ▶ Une déclinaison au sein des bilans futurs et plus particulièrement de leur équilibre : calcul des fonds de roulement et élaboration d'un plan de trésorerie prévisionnel.

Insérer un exemple de plan de financement pluriannuel : université ou à défaut hôpital

Chacune des tranches annuelles du plan de financement pluriannuel doit être décliné au sein du budget de l'exercice concerné dans le tableau de financement abrégé prévisionnel. Toute actualisation ou modification nécessite une répercussion au sein des documents de suivi et si l'évolution s'avère substantielle le vote du conseil d'administration est nécessaire.

La politique d'investissement d'un établissement peut être retracée à travers les différents niveaux d'appréhension du sujet dans le graphique figurant ci-après. Cette représentation comporte également les différents documents qui tous seront soumis au vote du conseil d'administration.

Le budget (et plus particulièrement le tableau de financement abrégé prévisionnel : TFAP) tranche annuelle du plan pluriannuel d'investissement doit être la résultante des choix stratégiques préalables retenus lors de l'élaboration du projet d'établissement.



5.2.1 le diagnostic financier préalable à la construction du plan de financement pluriannuel

Sur la base des orientations définies par les décideurs de l'établissement, il appartient aux équipes techniques d'identifier la meilleure stratégie de financement. Cette dernière s'articule autour de l'utilisation des ressources internes de l'établissement dégagées par son fonctionnement (capacité d'autofinancement) et le recours aux apports externes (subvention ou emprunts). La recherche de l'efficacité économique du projet, c'est-à-dire la meilleure consommation de ressources possible pour atteindre le résultat doit également guider la réflexion.

Pour construire le plan de financement pluriannuel il est essentiel de ne pas se limiter à la seule section d'investissement mais de s'appuyer sur des notions plus large. Les étapes de la construction du plan de financement pluriannuel peuvent se résumer de la façon suivante :

- ▶ 1^{ère} étape : construction et lecture du bilan financier de l'établissement ;
- ▶ 2^{ème} étape : premier diagnostic financier à partir des bilans financiers et de la CAF ;
- ▶ 3^{ème} étape : apport du benchmarking et analyse des ratios pour compléter le diagnostic.

5.2.2 La construction du bilan financier

Pour construire le bilan financier il convient de s'appuyer sur l'analyse financière de l'établissement. La deuxième partie du présent document de référence (cf. 2^{ème} section) explicite la construction et la signification du bilan financier, il convient de s'y reporter.

Il peut être utile de rappeler brièvement la définition des notions financières qui seront utiles à la construction du plan de financement pluriannuel :

- ▶ le fonds de roulement : se détermine par la différence entre les ressources stables et les emplois stables et correspond à la marge de sécurité de l'établissement pour faire face à ses besoins de financement ;
- ▶ le besoin en fonds de roulement : se détermine par la différence entre l'actif circulant et les dettes et correspond au besoin de financement de l'établissement pour faire face aux décalages de la vie économique.
- ▶ la trésorerie nette : se détermine par la différence entre le fonds de roulement et le besoin en fonds de roulement.

5.2.3 Le diagnostic financier

Les grands équilibres ont été mis en exergue au sein du bilan financier. Cette lecture est cependant statique et nécessite d'être mise en perspective afin de pouvoir analyser et comprendre les évolutions de ces équilibres sur plusieurs exercices.

Pour mener à bien cette approche dynamique, il convient de s'appuyer sur l'analyse rétrospective ainsi que sur l'étude des soldes intermédiaire de gestion (2^{ème} partie, 2^{ème} section).

L'analyse doit amener à répondre aux questions suivantes :

- ▶ quelles sont les causes de variations du fonds de roulement ?
- ▶ quelles sont les causes de variation du besoin en fonds de roulement ?

- quelles sont les causes de variation de la trésorerie nette ?

Le diagnostic financier doit aboutir à disposer d'une image de la situation financière de l'établissement (dangereuse ou non ?), à déterminer l'évolution de la situation financière (amélioration ou dégradation ?), à identifier des voies d'amélioration de la situation.

Pour mener à bien ce diagnostic, il est utile de s'appuyer notamment sur le bilan fonctionnel. Concernant la construction d'un tel bilan et son interprétation. Cette analyse peut être utilement complétée par l'analyse de ratios si possible confrontés dans une démarche de benchmarking à des ratios nationaux.

Pour être directement rapprochés à la problématique de la capacité d'investissement pluri annuel, il paraît pertinent de regrouper les ratios autour de questions que l'établissement sera amené à se poser pour définir la meilleure stratégie de financement de ses investissements.

La **première question** est de déterminer la part des ressources d'exploitation que l'établissement consacre à l'investissement.

Pour se faire on peut s'appuyer sur :

- le taux d'excédent brut d'exploitation (part de ce que l'établissement dégage comme ressource par son exploitation divisé par les produits d'exploitation) traduit la capacité de dégager des ressources pour financer des investissements avant prise en compte des amortissements ;
- le taux d'autofinancement, c'est-à-dire le total des dépréciations et provisions par rapport aux produits d'exploitation. Cette marge doit permettre le renouvellement des actifs (amortissements, l'anticipation du risque d'exploitation (dépréciations et provisions) et la rémunération des capitaux empruntés (charges financières).

Le taux d'EBE ne doit pas devenir inférieur au taux d'autofinancement car sinon cela signifie que l'établissement ne peut financer ses amortissements. Or, il convient de rappeler que le compte de résultat prévisionnel doit obligatoirement être équilibré.

Le taux d'autofinancement est à suivre si l'établissement envisage des investissements importants. Il conviendra alors d'orienter la politique budgétaire afin de conforter l'autofinancement et la reconstitution des amortissements.

La **deuxième question** consiste à déterminer le niveau d'endettement de l'établissement.

Pour se faire on peut s'appuyer sur :

- la durée apparente de la dette (encours de la dette / CAF) mesure le nombre d'années de CAF nécessaire pour rembourser la dette de l'établissement. Plus le ratio est faible plus la durée de la dette est courte. **Commentaire sur situation pour université : moyenne nationale ?**
- le ratio d'indépendance financière qui mesure le poids de l'endettement dans l'ensemble des ressources stables. Plus le taux est faible moins l'établissement est dépendant financièrement de ses dettes.



La **troisième question** a pour objet de déterminer à quel rythme l'établissement renouvelle son patrimoine.

Pour se faire on peut s'appuyer sur le ratio mesurant l'évolution des actifs immobilisés bruts par rapport au haut du bilan. Un ratio de 5% signifie que les actifs sont renouvelés en 20 ans. Il convient par ailleurs de rapprocher ce ratio de l'état de vétusté réelle des immobilisations. Sur la durée, il permet d'apprécier si l'établissement est engagé ou non dans une dynamique de renouvellement de son patrimoine.

En synthèse, les points à examiner pour porter un jugement sur la santé financière d'un établissement dans une optique de plan pluriannuel d'investissement nécessitent d'analyser :

- ▶ la situation financière : FR, BFR et trésorerie ;
- ▶ le niveau d'endettement, capacité à générer des ressources via le cycle d'exploitation ;
- ▶ l'évolution de l'excédent brut d'exploitation.

Exemple

Section 3 : assurer l'équilibre réel du budget

6. Arbitrer, tenir compte du fonds de roulement et des reports de crédits

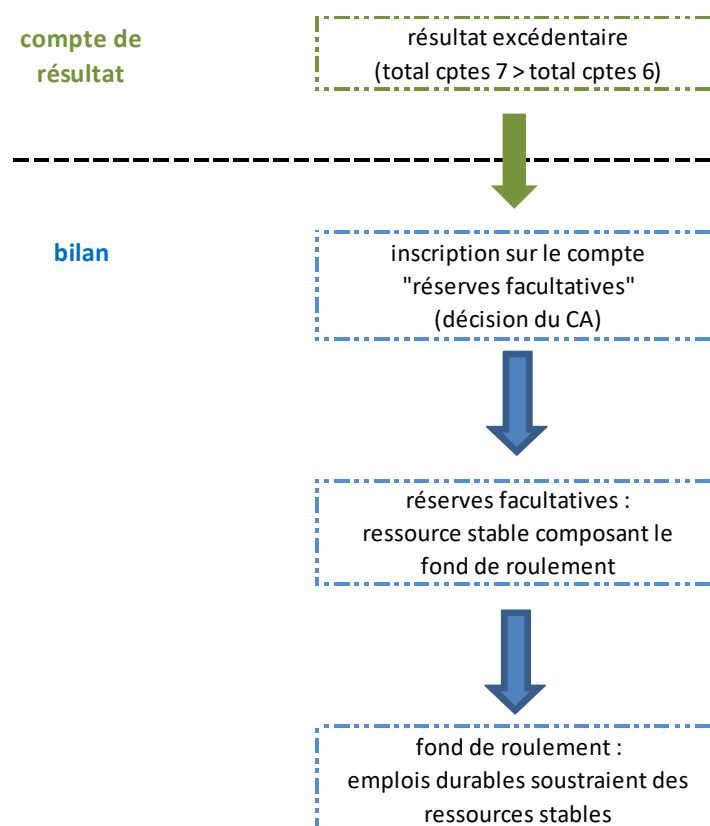
Nous l'avons vu dans la première partie, le fonds de roulement correspond à un excédent des ressources stables par rapport aux emplois durables et à vocation à permettre à l'établissement de faire face à d'éventuels aléas de gestion ou d'engager des opérations d'investissement.

Comme nous l'avons précisé également, cet indicateur essentiel issu de l'analyse financière n'a de sens qu'au niveau de l'établissement puisqu'il s'appuie sur les éléments financiers composant le bilan de l'entité juridique.

6.1 Les notions de fond de roulement, report et résultat

Au sein des EPSCP, la notion de fonds de roulement n'est pas totalement comprise par les différents acteurs de la vie financière de l'établissement. Il y n'existe une certaine confusion avec les notions de réserves, de résultat et de report.

Il paraît donc nécessaire de repréciser ces notions et leur articulation puis de s'arrêter sur les règles applicables en la matière pour les EPSCP. Pour mieux appréhender ces notions, il peut être utile de schématiser les liens et la grille de passage.



Le fonds de roulement est notamment abondé par les résultats excédentaires dégagés en fin d'exercice. Ceci matérialise le lien entre les opérations de gestion (annuelle) dont les résultats doivent

permettre à l'établissement de dégager des ressources pour assurer son développement (pluri annualité).

6.2 Les reports de crédit

Les reports de crédits sont une technique d'ouverture de crédits largement pratiquée par les établissements. Sans doute trop si l'on en juge par les différents rapports des corps de contrôle et d'inspections qui se sont succédés depuis quelques années en matière financière. Il paraît donc nécessaire de rappeler ce que recouvrent les reports de crédits, les conditions de mises en œuvre et leurs impacts en matière budgétaire et financière.

6.2.1 Les éléments de définition :

Le décret financier n°2008-618 du 27 juin 2008 définit dans son article 7 ce qui constitue les reports autorisés pour un EPSCP : « L'ordonnateur peut ... reporter sur l'exercice budgétaire tout ou partie des crédits relatifs aux tranches annuelles non exécutées des programmes pluriannuels d'investissement et des contrats de recherche pluriannuels en cours. »

Deux conditions sont donc posées par le décret :

- ▶ D'une part, l'opération doit revêtir un caractère pluriannuel ;
- ▶ D'autre part, seules deux natures d'opération ouvrent droit à report, les programmes d'investissement et les contrats de recherche.

Notons tout d'abord que la condition de montant plafond de crédits reportables prévue dans le décret n°94-39 du 14 janvier 1994 a disparu (« ... dans la limite de 10 p. 100 de la dotation des chapitres correspondants du budget de l'exercice précédent »). C'est donc l'intégralité des crédits ouverts et non consommés au titre d'un exercice qui peuvent faire l'objet de report.

Les reports de crédits ont pour effet d'augmenter le budget de l'exercice en cours du montant des crédits ouverts au titre de l'exercice précédent et non consommés au cours de ce même exercice.

Il n'est peut pas inutile de préciser que les reports concernent des opérations « réellement en cours » et qu'ils ne peuvent porter que sur une opération clairement définie et par conséquent forcément limitée dans le temps.

De même, le report de crédits n'a de sens et d'intérêt que dans la mesure où la réalisation de l'opération sur le nouvel exercice nécessite une augmentation de crédits. Autrement dit si l'opération peut se poursuivre sans que les crédits ouverts l'exercice précédents ne soient nécessaire à sa réalisation, il y a lieu de s'interroger sur l'opportunité du report.

6.2.2 Les conditions de mise en œuvre :

Dès lors que les conditions de fonds sont remplies, l'augmentation de crédits s'effectue à l'initiative de l'ordonnateur principal sans formalisme particulier.

Cette souplesse de gestion s'explique par le fait que lors du vote du budget primitif, le conseil d'administration a reçu au titre d'annexes budgétaires⁴⁵ un tableau retraçant les programmes pluriannuels en cours et nouveaux et un état des restes à réaliser les contrats de recherche. Ces documents fournissent aux membres du conseil d'administration, à la date du vote budgétaire, une

⁴⁵ Article 2, 2^{ème} alinéa du décret 2008-619 : « Il [le budget] comporte en annexe un projet annuel de performances et les documents et tableaux permettant le suivi des emplois, des programmes pluriannuels d'investissement et des restes à réaliser sur les contrats de recherche. »

situation de l'état d'avancement de ces opérations pluriannuelles et une indication sur le niveau des reports qui seront potentiellement opérés par l'ordonnateur principal. Il est rappelé que le vote du budget est global il porte tant sur le budget proprement dit que sur les annexes budgétaires.

La modification budgétaire opérée par l'ordonnateur principal procède en conséquence de la continuité des opérations autorisées par le conseil d'administration. Néanmoins, puisque les montants reportés sont selon toute vraisemblance différents des montants présentés lors du vote du budget primitif, il appartient à l'ordonnateur principal d'informer le conseil d'administration des montants réellement reportés⁴⁶ à l'occasion de la décision budgétaire modificative la plus proche.

6.2.3 Les impacts en matière financière :

Nous l'avons indiqué, un report de crédit augmente de facto les crédits budgétaires de l'exercice en cours et les montants correspondants peuvent être engagés et consommés dès le 1er janvier, c'est-à-dire avant même que le compte financier de l'exercice précédent ne soit arrêté. L'augmentation ne concerne que les dépenses puisque s'agissant de la recette, cette dernière a été constatée au titre de l'exercice précédent. C'est du reste une des conditions financière pour qu'il y ait report.

En effet, au cours de l'exercice précédent, les crédits n'ont été ouverts qu'au regard d'une recette d'un montant au moins équivalent (respect du principe de l'équilibre budgétaire). La comptabilisation des créances de l'établissement s'est traduite par le constat de la recette au titre de l'exercice précédent et par l'enregistrement de dépenses sur la base de la réalité des services faits (principe de la comptabilité d'exercice). Ces constats occasionnent une différence entre le montant de la recette et le montant des dépenses. Cette différence alimente le fonds de roulement de l'exercice (cf. partie n°2 sur l'analyse financière et le chapitre 3 ci-dessus dans la présente partie).

Les reports de crédits correspondent donc à des prélèvements sur fonds de roulement pour des opérations en cours clairement identifiées.

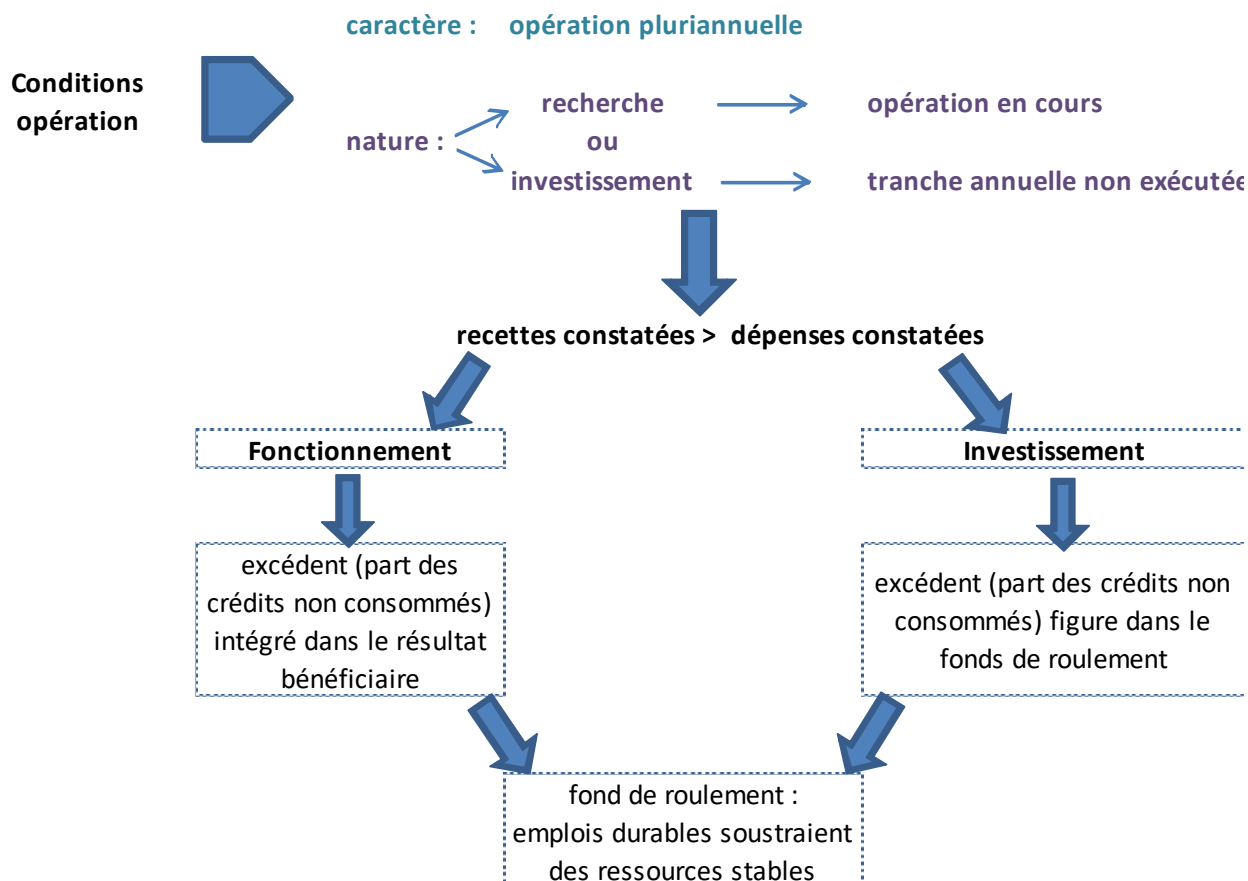
6.2.4 Le lien avec le fonds de roulement

Les reports de crédits qui sont autorisés par le décret financier n°2008-618 du 27 juin 2008 portent sur des montants qui figurent dans le fonds de roulement de l'établissement puisqu'ils correspondent :

- ▶ Soit à un excédent des produits sur les charges constatées au titre d'un exercice en raison des crédits non consommés au titre d'une opération. Cet excédent alimente le résultat de l'exercice et par là même abonde le fond de roulement ;
- ▶ Soit à un excédent des recettes d'investissement sur les dépenses constatées au titre d'un exercice en raison du décalage dans l'exécution d'une opération d'investissement. Cet excédent alimente directement le fond de roulement (opération figurant d'une part dans les capitaux permanents pour les recettes et au sein de l'actif immobilisé pour les dépenses).

Le schéma ci-dessous retrace les liaisons entre les conditions à remplir pour pouvoir reporter les crédits au titre d'une opération et l'origine du financement d'une opération.

⁴⁶ Article 7, dernier alinéa du décret 2008-618 : « Le montant des reports est porté à la connaissance du conseil d'administration à l'occasion de la première modification budgétaire de l'exercice. »



Ces notions sont donc en relation entre elles, l'indicateur d'analyse financière qu'est le fond de roulement traduisant d'une part la capacité à autofinancer des investissements que ceux-ci soient pour partie déjà engagés et financés (cas des reports de crédits) ou correspondent à de nouvelles opérations.

6.2.5 L'exemple d'une opération d'investissement :

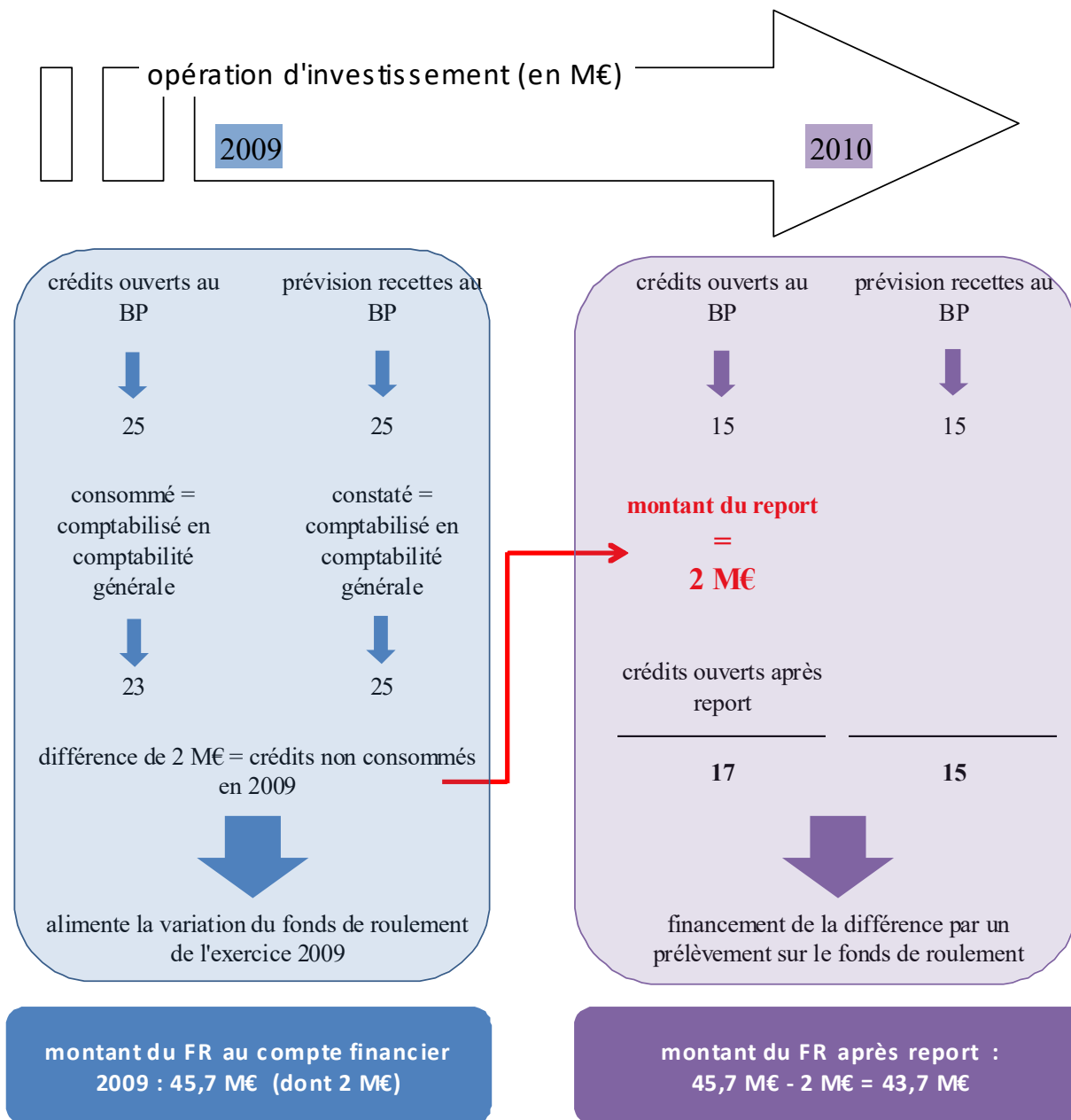
Dans le scénario reproduit ci-dessous l'établissement a initié une opération d'investissement qui s'étalera sur deux exercices. Cette opération est intégralement financée par des recettes externes. La tranche 2009 s'élève à 25 millions d'euros et la tranche 2010 à 15 millions d'euros. En fin d'exercice 2009, deux millions de crédits engagés au titre de la tranche 2009 n'ont pas été consommés, c'est-à-dire que le service fait n'a pu être constaté.

Ce montant a vocation être reporté en 2010 (décision de l'ordonnateur principal).

Ces deux millions constituent un excédent de ressources en 2009 (recettes supérieures aux dépenses) qui est venu augmenter le fonds de roulement. On suppose au cas d'espèces que les recettes correspondaient à des subventions d'investissement (comptes 13xx) et que les dépenses ont été comptabilisées en investissement (comptes de classe 2). Les ressources stables ont donc été supérieures aux emplois durables contribuant ainsi à abonder le fonds de roulement de l'établissement à hauteur de la différence soit 2 millions d'euros.

C'est le montant en question qui donne lieu à report en 2010, les crédits étant nécessaires à la réalisation de l'opération d'investissement en complément des crédits spécifiques de la tranche 2010

(15 millions d'euros). En 2010 ; les crédits ouverts s'élèveront en conséquence à 17 millions d'euros (2 + 15) tandis que les recettes seront de 15 millions d'euros.



6.2.6 Les recettes issues de la taxe d'apprentissage

Il paraît utile par ailleurs d'apporter des précisions quant au traitement des recettes issues de la collecte de taxe d'apprentissage par l'établissement.

La recette ne peut être consommée que pour un objet déterminé en l'occurrence exclusivement pour des actions d'apprentissage ou de formation technologique et professionnelle. Il existe une liste limitative de natures de dépenses pouvant être financées par le biais de la taxe d'apprentissage⁴⁷. La

⁴⁷ Cf. circulaire n°2007-031 du 5-2-2007 accessible à l'adresse suivante : <http://www.education.gouv.fr/bo/2007/7/MENE0700185C.htm>

taxe d'apprentissage constitue de ce fait un des cas dérogatoires à la règle budgétaire de l'universalité qui implique l'interdiction d'affecter certaines recettes à la réalisation de certaines dépenses.

L'ordonnateur de l'établissement public se trouve donc dans l'obligation de respecter l'affectation de ces crédits. Pour cette raison, la recette n'est définitivement acquise qu'à la condition que les dépenses comptabilisées correspondent aux natures de dépenses autorisées par la réglementation. Ceci signifie que la recette n'est comptabilisée qu'à hauteur des dépenses constatées. Dès lors, dans l'hypothèse où l'intégralité des subventions perçues par l'établissement au cours d'un exercice n'a pas été intégralement consommée, le solde de subvention disponible demeure sur le compte de tiers spécifique à cette taxe (compte 4674). Ce montant est neutre au regard du fond de roulement puisque la dette enregistrée (crédit du compte 4674) est financée par la trésorerie correspondante (encaissement de la taxe lors du versement libératoire effectuée par l'entreprise).

L'impact de la taxe d'apprentissage en matière de prévision et d'exécution budgétaire relève donc plutôt de la budgétisation à un niveau raisonnable des recettes attendues (en se basant sur les exercices précédents), d'un suivi des recettes réellement constatées validant l'ouverture des crédits et leur consommation. L'existence d'un solde de crédits non consommé se traduira par l'inscription d'une prévision de recette du même montant et des crédits correspondant au titre de l'exercice suivant. Compte tenu du décalage existant entre la prévision budgétaire initiale et la fin de l'exercice, la prévision se réalisera sur la base d'un suivi des dépenses engagées détaillé et actualisé des dernières semaines d'exécution budgétaire de l'exercice en cours.

6.3 Les actions de formation continue

Le décret financier n°2008-618 du 27 juin 2008 ne fait pas mention des contrats portant sur des actions de formation continue réalisées sur plusieurs exercices comme faisant partie des opérations pluriannuelles pouvant donner lieu à report de crédit. Ce type d'action suit par conséquent les règles générales décrites ci-dessus à savoir :

- ▶ Report possible pour les crédits d'investissement des actions de formation continue dans la mesure où ils s'intégreraient dans un programme pluriannuel d'investissement.
- ▶ Pas de report possible pour les crédits de fonctionnement.

Il devient donc impératif, encore plus qu'avant, de définir avec le plus de précision possible les ouvertures budgétaires de crédits relatifs à chacun des exercices concernés par les actions de formation continue.

Pour les droits d'inscription, la mise en œuvre de la technique des produits constatés d'avance contribuera à la programmation budgétaire.

Pour les actions de formation financées via des contrats (Union européenne ou région par exemple) plusieurs solutions, se combinant éventuellement, pourront être mises en œuvre selon la nature du contrat :

- ▶ En premier lieu travailler sur la programmation budgétaire la plus précise possible en déterminant les tranches annuelles ;
- ▶ Utilisation de la technique des ressources affectées si le contrat répond aux critères et si l'établissement souhaite mettre en place cette technique, qui rappelons-le n'est qu'une possibilité (cf. paragraphe 3.4 ci-dessous) ;

- Prélèvement sur fonds de roulement pour la part de crédits non consommés au cours de l'exercice précédent (ceci supposant l'existence du fonds de roulement).

Il faut du reste rappeler qu'un décret spécifique organise les activités de formation continue dans les EPSCP (décret n°85-118 du 18 octobre 1985 modifié). Ce texte prévoit notamment (article 11) que « Lorsque, sur un exercice, les ressources de la formation continue sont supérieures aux dépenses directes et indirectes afférentes à l'activité de formation permanente, le reliquat ne peut être affecté qu'au développement des activités de formation continue au cours des trois exercices suivants. » Une lecture combinée de cet article et des dispositions générales du décret n°2008-618 du 27 juin 2008 amène à la conclusion que les excédents dégagés par la formation au titre d'un exercice constituent, au même titre que les autres activités ayant généré un excédent, une part de la variation du fonds de roulement de l'exercice alimentant le fonds de roulement de l'établissement. L'identification de la part en question au sein du fonds de roulement doit permettre notamment de financer la continuité des programmes en cours.

Pour conclure sur ce point, il est utile de préciser que l'identification des résultats de la formation continue est rendu possible par la production :

- d'une part d'un état prévisionnel présenté en équilibre réel ;
- et d'autre part du compte financier de la formation continue conformément aux dispositions de l'article 9 du décret susvisé.

6.4 Les ressources affectées

Les deux exemples précédents illustrent le fait que certaines ressources présentent la caractéristique de correspondre à une affectation prédéterminée de leur utilisation. Dès lors que le contrat a été signé par le représentant juridique de l'établissement, ce dernier doit respecter l'engagement pris. Seule une lecture des clauses du contrat permet de classer ces opérations ceci étant notamment valable pour les subventions allouées par les organismes publics ou privés. Cependant, afin de préciser les choses, en plus de la taxe d'apprentissage, les dons et legs ou le revenu des fondations sont des ressources que l'on peut qualifier à affectation prédéterminée (mais sans correspondre aux critères des ressources affectées).

Parmi les ressources à affectation prédéterminée, il existe une catégorie d'opération très utilisée au sein des EPSCP, les ressources affectées. L'utilisation de cette technique ne relève nullement d'une obligation mais bien d'une faculté offerte aux établissements⁴⁸. Il ne s'agit pas dans le cadre de cette formation de procéder à un descriptif complet de cette technique, pour de plus amples détails, il convient de se reporter aux instructions relatives aux ressources affectées⁴⁹. Mais, compte tenu de la forte utilisation des ressources affectées d'une part et des impacts en matière budgétaire d'autre part, il est nécessaire de préciser un certain nombre d'éléments.

6.4.1 La prévision budgétaire

Tout d'abord, un contrat suivi en ressources affectées ne dispense pas l'établissement d'effectuer une prévision budgétaire de la recette et des dépenses prévues au titre de l'année. L'exercice est même

⁴⁸ Cf. instruction n°93-59-M9 du 18 mai 1993 reprise dans l'instruction codificatrice n° 02-037-M91 du 30 avril 2002 : « Peuvent être suivies selon la technique budgétaire et comptable des ressources affectées, toutes les opérations qui répondent aux trois critères d'identification définis ci-dessus. »

⁴⁹ Cf. instructions 93-59-M9 du 18 mai 1993 ; n°93-135-M9 du 7 décembre 1993 ; et instruction n° 02-037-M91 du 30 avril 2002 (Tome 1, titre 4, chapitre 4)

imposé puisque le financeur peut poser des conditions sur l'utilisation des fonds et que le financement ne sera réellement acquis que pour autant que l'établissement respecte les clauses du contrat. Certes, il est possible de se dispenser de la prévision budgétaire initiale (et de l'accord préalable du conseil d'administration) en modifiant le budget en cours d'exercice avec effet immédiat. Cette possibilité est très appréciée pour la souplesse qu'elle offre. Toutefois l'absence de prévision peut poser question en matière de sincérité et de fiabilité des ouvertures de crédits si ce type de procédure est répété et/ou concerne des montants importants.

La raison de la dérogation majeure au principe de l'autorisation préalable du conseil d'administration tient au fait que les crédits figurent pour un même montant en dépenses et en recettes, et ne peuvent donc mettre en cause l'équilibre du budget.

La prévision budgétaire s'effectue au choix de l'établissement :

- ▶ soit pour le montant total de la convention, y compris si l'exécution de la convention couvre plusieurs années. Les années suivantes, seuls les crédits non consommés et les recettes restant disponibles doivent être inscrits au budget ;
- ▶ soit pour le montant des opérations qui doivent être réalisées dans l'année N, dans l'hypothèse d'une convention de ressources affectées comportant des tranches annuelles bien individualisées. Chaque année, il sera inscrit au budget le montant de la tranche prévue pour l'exercice considéré, éventuellement augmenté des reports de crédits résultant de l'exercice précédent.

6.4.2 Le suivi de l'exécution budgétaire

Puisque les recettes ne sont acquises à l'établissement que lorsque celui-ci a effectué les obligations qui lui incombent, le constat de la recette ne peut intervenir qu'après la réalisation des dépenses prévues par les dispositions du contrat.

Deux conséquences sont donc à tirer en matière de suivi. La première est une gestion rigoureuse des engagements notamment au regard des natures de dépenses et des montants engagés et dépensés pour prévenir tout dépassement du budget alloué à l'opération. La seconde invite à comptabiliser les recettes le plus fréquemment possible afin de veiller à l'équilibre de l'opération, assurer le suivi de la trésorerie. Il faut préciser que dans le cas où l'opération constitue une opération taxée au sens de la TVA, la recette doit être constatée mensuellement afin que collecte et déduction de TVA respecte la même périodicité.

6.4.3 La fin d'exercice et le report de crédits

Une des autres particularités des ressources affectées concerne les reports de crédits dans la mesure où l'opération n'est pas terminée. Ceux-ci sont autorisés de façon automatique et correspondent aux restes à réaliser sur convention c'est-à-dire à la différence entre le montant de crédits ouverts et le montant des crédits consommés (constatés en comptabilité générale).

Le report de toute nature de crédits est autorisé, fonctionnement, personnel et investissement et constitue en conséquence une dérogation au regard des règles posées par l'article 7 du décret 2008-618 du 27 juin 2008.

6.4.4 L'impact des ressources affectées sur l'équilibre financier de l'établissement

L'exécution budgétaire des ressources affectées se traduit par un résultat nul en section de fonctionnement ou d'investissement puisque les recettes sont comptabilisées à hauteur des dépenses. Toutefois, le fonds de roulement peut être impacté, notamment dans l'hypothèse où



l'établissement effectue des avances de trésorerie parce que le financeur n'a pas versé les sommes dues (calcul du fonds de roulement par le bas du bilan : actif circulant – capitaux circulants). L'effet peut être sensible en cours de gestion pour l'établissement car l'impact sur le besoin en fonds de roulement est direct.

Ceci doit inciter les établissements à assurer avec régularité le suivi des contrats gérés selon la technique des ressources affectées (correction à opérer pour calculer le fonds de roulement réellement disponible).

7. Savoir définir les équilibres prospectifs

Il est essentiel pour les établissements de se doter de la capacité de se projeter à un horizon pluriannuel, quatre ou cinq années, afin de prendre la mesure des choix qu'ils vont être amenés à effectuer.

Assumer pleinement l'autonomie renforcée suppose que les décisions soient examinées sous l'angle de leur soutenabilité financière.

Un choix en matière de politique immobilière ne consiste pas simplement à s'intéresser à la capacité pour l'établissement à disposer des fonds pour assurer la construction ou l'acquisition d'un bâtiment mais aussi à tenir compte des charges induites par le fonctionnement du bâtiment en termes d'entretien et de viabilisation par exemple sans parler du financement de l'amortissement du bien.

Initier une politique incitative en matière de soutien pédagogique par le biais d'heures complémentaires nécessite de s'assurer que l'effort pourra être maintenu pendant la durée du projet tout en assumant les autres charges.

Ces deux exemples illustrent deux constats importants pour les établissements :

- ▶ le raisonnement à adopter à l'occasion d'un choix stratégique de développement doit s'effectuer de façon à mesurer les impacts financiers sur l'ensemble du périmètre budgétaire : fonctionnement, personnel et investissement ;
- ▶ pour mener à bien cette approche économique, il est indispensable de raisonner de façon transverse et non plus seulement par grands domaines, par exemple, finances et ressources sont étroitement liés.

La prise en compte de la dimension pluriannuelle, suppose de raisonner sur les grandes masses budgétaires, de développer des simulations introduisant des facteurs d'évolution (variation des effectifs, progression des recettes, évolution des rémunérations, financement de l'amortissement, ...). Pour cet exercice, il est nécessaire de s'appuyer sur les principes budgétaires tels que nous les avons vus précédemment : l'équilibre réel basé sur des prévisions budgétaires sincères et soutenables dans la durée.

En résumé, l'objectif de la prévision pluriannuelle est de permettre de mesurer en quoi les décisions prises aujourd'hui constitueront une contrainte ou seront un facilitateur pour l'établissement dans le futur.

Pour mener à bien ce travail, il est possible de s'appuyer sur deux outils : le compte de résultat prévisionnel et le tableau de financement prévisionnel.

7.1 Le compte de résultat prévisionnel pluriannuel (CRPP)

Le compte de résultat prévisionnel pluriannuel correspond à la projection pluriannuelle des produits et des charges de l'établissement compte tenu des décisions prises antérieurement ou des hypothèses budgétaires retenues, dans le cas de projets. Il représente donc la traduction chiffrée des décisions politiques votées par le conseil d'administration de l'université.

Il permet d'établir une estimation par avance du résultat net annuel de l'activité sur une période déterminée. Cet outil constitue un instrument de pilotage en ce qu'il permet notamment :

- ▶ de calculer la capacité de l'établissement à couvrir ses charges obligatoires ;
- ▶ de déterminer si l'établissement dégagera un bénéfice et une capacité d'autofinancement lui permettant de développer ses activités.

Afin d'établir un CRPP, l'université doit se projeter dans l'avenir, en s'appuyant sur l'analyse rétrospective d'une part et sur toutes les hypothèses portant sur les perspectives d'évolution de l'université d'autre part. Le principe de réalisme doit guider la démarche. Le CRPP est en général réalisé sur au moins trois années, période pertinente et suffisamment lisible pour apprécier l'évolution de l'activité, ainsi que de celle du résultat.

Concrètement, le CRPP reprend la même forme que le document qui est utilisé pour présenter le budget de l'université mais de façon plus détaillée afin d'analyser les composantes de l'équilibre prévisionnel et la pertinence des projections. Une version agrégée doit être produite de façon complémentaire en tant qu'outil d'aide à la décision.

Présentation abrégée d'un compte de résultat prévisionnel :

CHARGES				PRODUITS			
	Année 1	Année 2	Année 3		Année 1	Année 2	Année 3
Charges de fonctionnement				Produits de fonctionnement			
Charges de masse salariale				Subventions de l'Etat pour la MS			
Dotations aux amortissements				Produits liés aux immobilisations			
TOTAL DES CHARGES				TOTAL DES PRODUITS			
RESULTAT PREVISIONNEL (EXCEDENT)				RESULTAT PREVISIONNEL (PERTE)			

Pour compléter le tableau, il est nécessaire de disposer d'une vision transverse des informations financières et des projets dans lequel l'établissement s'est engagé ou souhaite s'engager. Les indications qui suivent ne sont que des exemples destinées à illustrer la technique et surtout la démarche à mettre en place :

- ▶ Pour les produits :
 - Prévision du nombre d'étudiants par niveau, prise en compte du taux moyen d'évolution du montant des droits, prise en compte du nombre de boursiers, campagne éventuelle de recrutement d'étudiants (susceptible de faire varier le nombre d'étudiants) ;
 - Projection similaire pour les diplômes dont le tarif est fixé par l'université et les actions de formation continue avec le souci de l'attractivité et de l'équilibre en plus (pas de subvention d'équilibre), existe-t-il la volonté d'accroître les ressources propres issues de la formation continue par exemple (recrutement de chargés de vente par exemple ?)
 - Développement des activités de prestations de services marchandes, développement du service valorisation et prise en compte du coût complet pour la facturation (augmentation du prix de vente mais risque de diminution du nombre de contrats : risque potentiel à évaluer) ;

- Subvention de charge pour service public : s'appuyer sur les indications du contrat quadriennal (a priori engagement raisonnable même si soumis au vote annuel du Parlement) ;
 - Subventions des collectivités locales : existantes, ciblées, existence d'un contrat, axes de développement partagés ?
 - Recettes concernant les biens immobiliers : s'appuyer sur le plan d'amortissement de l'établissement,
 -
- Pour les charges :
- Consommations de fournitures : s'appuyer sur l'analyse rétrospectives et corriger en fonction du taux d'inflation, de prévision éventuelle d'ouverture de formation ou de laboratoires spécifiques (gros consommateurs ou non de produits et matériels de recherche par exemple) ;
 - Services extérieurs : s'appuyer sur les contrats existants, tenir compte des évolutions de prix contenus, sinon s'appuyer sur des projections de taux d'inflation, l'ouverture de nouveaux locaux induit des coûts d'entretien (appliquer un ratio de coût d'entretien), autre hypothèse le recours à la location soulage le poste investissement mais pèse sur le poste locations immobilières ;
 - Charges de personnel : s'appuyer sur les projections pluriannuelles de masses salariales (outil POEMS par exemple) établies en fonction des arrivées, départs, GVT, tenir compte de la structure des emplois projetée (la volonté de développer les ressources propres se traduit par le recrutement de chargés d'affaires, l'accroissement prévu du chiffre d'affaires induit par ailleurs un coût supplémentaires en matière de personnel) ;
 - Charges financières : en cas d'emprunt, la charge financière est à financer (c'est une charge obligatoire) ;
 - Charges d'amortissement et de provision : s'appuyer sur le plan d'amortissement de l'établissement (ce qui suppose un état de l'actif complet et à jour), en matière de provisions l'établissement est-il confronté à des situations potentiellement conflictuelles (recours, contrat litigieux), l'établissement a-t-il choisi d'être son propre assureur en matière d'allocation de retour à l'emploi ?

La confrontation des produits aux charges permet de tracer une hypothèse d'évolution du résultat et de la variation de la capacité d'autofinancement.

Bien évidemment outre les hypothèses techniques ou mathématiques (taux d'inflation, extraction du plan d'amortissement, ...), les décisions prises par l'établissement vont directement influencer sur l'évolution du résultat comme par exemple :

- Investissement ou location ;
- Politique en matière de recrutement : titulaires, contractuels, renouvellement du vivier, personnel expérimenté, contrats de doctorants, ...
- Développement de partenariat : dans une optique d'accroissement de recettes, ...

Exemple de compte de résultat prévisionnel pluriannuel :

Compte de résultat prévisionnel			
	an 1 en €	an 2 en €	an 3 en €
CHARGES			
Charges d'exploitation			
Fournitures consommables			
Eau, électricité			
Fournitures d'entretien			
Fourniture de bureau			
Fournitures et matériels enseignement			
marchandises			
sous-traitance			
locations immobilières			
locations mobilières			
Crédits baits			
Loyers et charges locatives			
Travaux, entretien			
Assurances (locaux, RC prof, véhicules...)			
études et recherches			
documentation			
colloques			
personnel extérieur			
Publicité			
Transports et déplacement			
Frais de poste, de téléphone			
formation continue du personnel			
contrats de nettoyage			
Impôts et taxes			
Charges de personnel titulaires			
Salaires bruts (salaire net+part salariale)			
Primes et indemnités			
cours complémentaires			
Charges sociales (part patronale)			
Charges de personnel contractuels			
Salaires bruts (salaire net+part salariale)			
Primes et indemnités			
cours complémentaires			
Charges sociales (part patronale)			
Autres charges			
Redevances pour brevet et concessions			
Bourses			
Charges financières			
Intérêts sur emprunts			
Charges sur opérations d'amortissement			
Cessions éléments d'actifs			
Dotation aux amortissements et provisions			
Charges exceptionnels			
Pénalités, ...			
Total des CHARGES (B)			
Résultat en fin de période (A- B)	année 1	année 2	année3

	an 1 en €	an 2 en €	an 3 en €
PRODUITS			
Produits issus de la formation			
droits d'inscription diplômes nationaux			
droits d'inscription diplômes universitaires			
formation continue			
Produits issus des prestations de services et ventes de biens			
prestations de services			
travaux			
études			
location de locaux			
ventes de biens			
contrat de recherche			
Subvention État			
Sub. Pour charge de service public			
Autres ministères			
Autres subventions			
Région			
département			
commune			
Union européenne			
Taxe d'apprentissage			
Autres produits			
Redevances pour brevet			
Produits Financiers			
Revenus VMP et placements			
Produits sur opérations d'amortissement			
produits des cessions d'éléments d'actifs			
Neutralisation des amortissements			
Quote-part des subventions d'investissement			
Produits exceptionnels			
TOTAL DES PRODUITS (A)			
Capacité d'autofinancement	année 1	année 2	année3

7.3 Le tableau de financement prévisionnel pluriannuel

Le tableau de financement prévisionnel pluriannuel correspond à la projection pluriannuelle des ressources en capital des exercices concernés et l'emploi qui en sera fait. L'équilibre est réalisé par la variation du fonds de roulement. Il renseigne sur l'évolution prévisionnelle de la situation patrimoniale de l'établissement. Il regroupe l'ensemble des opérations financières dont les effets patrimoniaux seront décrits dans les comptes de bilan.

C'est un des trois documents comptables de base avec le bilan et le compte de résultat. Il est également connu sous d'autres noms, dont notamment celui de plan de financement, ou encore de « business plan », mais son rôle reste le même, soit retracer les mouvements financiers qui ont traversé l'université ou qui devraient la traverser dans le futur.

Il prévoit sur plusieurs années, les événements qui impacteront le haut de bilan c'est-à-dire les immobilisations, les subventions, les emprunts, les prêts, les immobilisations financières. Ce tableau est donc notamment utile pour préparer les nouveaux investissements.

Le plan de financement initial se présente sous la forme d'un tableau comprenant deux parties. Dans la partie gauche, nous trouvons les besoins de financement durables qu'engendre le projet, et dans la partie droite, le montant des ressources financières durables qu'il faut apporter à l'université pour financer tous ses besoins de même nature.

Il faut noter que le plan de financement intègre au titre de ressource la capacité d'autofinancement précédemment déterminée via le compte de résultat prévisionnel.

Présentation abrégée du plan de financement prévisionnel :

EMPLOIS				RESSOURCES			
	Année 1	Année 2	Année 3		Année 1	Année 2	Année 3
IAF PREVISIONNELLE				CAF PREVISIONNELLE			
Remboursement du capital (emprunt)				Emprunt			
Acquisition d'immobilisation				Subvention			
Immobilisation financière				Immobilisation financière			
TOTAL DES EMPLOIS				TOTAL DES RESSOURCES			
APPORT PREVISIONNEL AU FDR				PRELEVEMENT PREVISIONNEL SUR LE FDR			
TOTAL EQUILIBRE DU TABLEAU DE FINANCEMENT				TOTAL EQUILIBRE DU TABLEAU DE FINANCEMENT			

La construction du plan de financement suit la même logique que la construction du compte de résultat prévisionnel. En effet, après avoir recensé les besoins et les ressources financières disponibles, il faut, le cas échéant, trouver une ou plusieurs solutions pour obtenir ou générer les ressources nécessaires afin d'équilibrer les deux colonnes de ce tableau. Cette étape conduira donc, soit à conforter, soit à redimensionner, soit à renoncer aux projets futurs.



7.3 Exercice sur les équilibres prospectifs

Voici les comptes de résultat prévisionnels abrégés et les tableaux de financement prévisionnels abrégés des universités A, B et C qui passent aux RCE à partir de l'année 2

Université A :

Compte de résultat prévisionnel abrégé :

CHARGES				PRODUITS			
	Année 1	Année 2	Année 3		Année 1	Année 2	Année 3
Charges de fonctionnement	11 000 000	13 000 000	15 000 000	Produits de fonctionnement	25 000 000	17 000 000	18 000 000
Charges de masse salariale	13 000 000	60 000 000	61 000 000	Subventions de l'Etat pour la MS		56 000 000	58 000 000
TOTAL DES CHARGES	24 000 000	73 000 000	76 000 000	TOTAL DES PRODUITS	25 000 000	73 000 000	76 000 000
RESULTAT PREVISIONNEL (EXCEDENT)	1 000 000			RESULTAT PREVISIONNEL (PERTE)			
TOTAL EQUILIBRE DU COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL	25 000 000	73 000 000	76 000 000	TOTAL EQUILIBRE DU COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL	25 000 000	73 000 000	76 000 000

Précisions :

CHARGES				PRODUITS			
	Année 1	Année 2	Année 3		Année 1	Année 2	Année 3
68 – DAP	700 000	1 000 000	1 000 000	777 - QPSR	350 000	800 000	700 000

Tableau de financement prévisionnel abrégé :

EMPLOIS				RESSOURCES			
	Année 1	Année 2	Année 3		Année 1	Année 2	Année 3
IAF PREVISIONNELLE				CAF PREVISIONNELLE	1 350 000	200 000	300 000
Dépenses d'investissement	18 000 000	13 000 000	15 000 000	Ressources d'investissement	16 000 000	13 000 000	14 500 000
TOTAL DES EMPLOIS	18 000 000	13 000 000	15 000 000	TOTAL DES RESSOURCES	17 350 000	13 200 000	14 800 000
APPORT PREVISIONNEL AU FDR		200 000		PRELEVEMENT PREVISIONNEL SUR LE FDR	650 000		200 000
TOTAL EQUILIBRE DU TABLEAU DE FINANCEMENT	18 000 000	13 200 000	15 000 000	TOTAL EQUILIBRE DU TABLEAU DE FINANCEMENT	18 000 000	13 200 000	15 000 000

**Université B :****Compte de résultat prévisionnel abrégé :**

CHARGES				PRODUITS			
	Année 1	Année 2	Année 3		Année 1	Année 2	Année 3
Charges de fonctionnement	15 000 000	16 000 000	19 000 000	Produits de fonctionnement	30 000 000	21 000 000	21 000 000
Charges de masse salariale	15 000 000	62 000 000	63 000 000	Subventions de l'Etat pour la MS		56 000 000	62 000 000
TOTAL DES CHARGES	30 000 000	78 000 000	82 000 000	TOTAL DES PRODUITS	30 000 000	77 000 000	83 000 000
RESULTAT PREVISIONNEL (EXCEDENT)			1 000 000	RESULTAT PREVISIONNEL (PERTE)		1 000 000	
TOTAL EQUILIBRE DU COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL	30 000 000	78 000 000	83 000 000	TOTAL EQUILIBRE DU COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL	30 000 000	78 000 000	83 000 000

Précisions :

CHARGES				PRODUITS			
	Année 1	Année 2	Année 3		Année 1	Année 2	Année 3
68 – DAP	900 000	1 500 000	1 500 000	777 - QPSR	420 000	500 000	750 000

Tableau de financement prévisionnel abrégé :

EMPLOIS				RESSOURCES			
	Année 1	Année 2	Année 3		Année 1	Année 2	Année 3
IAF PREVISIONNELLE				CAF PREVISIONNELLE	480 000		1 750 000
Dépenses d'investissement	19 000 000	20 000 000	17 000 000	Ressources d'investissement	17 000 000	18 000 000	16 500 000
TOTAL DES EMPLOIS	19 000 000	20 000 000	17 000 000	TOTAL DES RESSOURCES	17 480 000	18 000 000	18 250 000
APPORT PREVISIONNEL AU FDR			1 250 000	PRELEVEMENT PREVISIONNEL SUR LE FDR	1 520 000	2 000 000	
TOTAL EQUILIBRE DU TABLEAU DE FINANCEMENT	18 000 000	20 000 000	18 250 000	TOTAL EQUILIBRE DU TABLEAU DE FINANCEMENT	18 000 000	20 000 000	18 250 000

**Université C :****Compte de résultat prévisionnel abrégé :**

CHARGES				PRODUITS			
	Année 1	Année 2	Année 3		Année 1	Année 2	Année 3
Charges de fonctionnement	9 000 000	10 000 000	11 000 000	Produits de fonctionnement	20 000 000	18 000 000	18 000 000
Charges de masse salariale	10 000 000	40 000 000	41 000 000	Subventions de l'Etat pour la MS		31 000 000	33 500 000
TOTAL DES CHARGES	19 000 000	50 000 000	52 000 000	TOTAL DES PRODUITS	20 000 000	49 000 000	49 000 000
RESULTAT PREVISIONNEL (EXCEDENT)	1 000 000			RESULTAT PREVISIONNEL (PERTE)		1 000 000	500 000
TOTAL EQUILIBRE DU COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL	20 000 000	50 000 000	52 000 000	TOTAL EQUILIBRE DU COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL	20 000 000	50 000 000	52 000 000

Précisions :

CHARGES				PRODUITS			
	Année 1	Année 2	Année 3		Année 1	Année 2	Année 3
68 – DAP	400 000	800 000	900 000	777 - QPSR	350 000	500 000	500 000

Tableau de financement prévisionnel abrégé :

EMPLOIS				RESSOURCES			
	Année 1	Année 2	Année 3		Année 1	Année 2	Année 3
IAF PREVISIONNELLE		700 000	100 000	CAF PREVISIONNELLE	1 050 000		
Dépenses d'investissement	15 000 000	11 000 000	9 000 000	Ressources d'investissement	16 000 000	12 000 000	9 500 000
TOTAL DES EMPLOIS	15 000 000	11 000 000	9 000 000	TOTAL DES RESSOURCES	17 050 000	12 000 000	9 500 000
APPORT PREVISIONNEL AU FDR	2 050 000	300 000	400 000	PRELEVEMENT PREVISIONNEL SUR LE FDR			
TOTAL EQUILIBRE DU TABLEAU DE FINANCEMENT	17 050 000	12 000 000	9 500 000	TOTAL EQUILIBRE DU TABLEAU DE FINANCEMENT	17 050 000	12 000 000	9 500 000

Questions :**1 - Vérifier l'équilibre prospectif des budgets présentés : quels sont les deux éléments clés à analyser en particulier pour répondre à ce contrôle ?**

L'équilibre du budget se fait en deux temps, d'abord au niveau du compte résultat prévisionnel, puis, au niveau du tableau de financement prévisionnel.

Les recettes devant être supérieures aux dépenses :

- ▶ Le résultat prévisionnel de fonctionnement doit être positif ou nul ;
- ▶ La variation du fonds de roulement doit être positive ou nulle.

Regardons ce qu'il en est pour les universités A, B et C :

	Université A			Université B			Université C		
	Année 1	Année 2	Année 3	Année 1	Année 2	Année 3	Année 1	Année 2	Année 3
Résultat prévisionnel de fonctionnement	+	0	0	0	-	+	+	-	-
Variation du FDR	-	+	-	-	-	+	+	+	+
Equilibre budgétaire									

(+ pour positif, - pour négatif, 0 pour nul et ou pour équilibre budgétaire respecté ou non)

→ Dans le cas de l'université A, le résultat prévisionnel de fonctionnement est bien positif ou nul sur les 3 années, la variation du fonds de roulement est positive pour l'année 2, mais elle est négative pour les années 1 et 3. Ainsi, il va falloir porter notre attention sur les années 1 et 3.

→ Dans le cas de l'université B, le résultat prévisionnel de fonctionnement est bien positif ou nul sur les années 1 et 3, mais il devient négatif sur l'année 2. La variation du fonds de roulement, quant à elle, est négative deux ans de suite (années 1 et 2) mais redevient positive pour l'année 3. Donc le budget ne paraît pas respecté la notion d'équilibre prospectif pour l'année 2, et il va falloir également porter notre attention sur l'année 1.

→ Enfin, dans le cas de l'université C, le résultat prévisionnel de fonctionnement n'est positif que sur l'année 2, la variation du fonds de roulement est positive pour les trois années. Donc le budget ne paraît pas respecté la notion d'équilibre prospectif au moins pour les années 2 et 3.



Mais la réglementation prévoit des cas où l'équilibre est réalisé par prélèvement sur fonds de roulement :

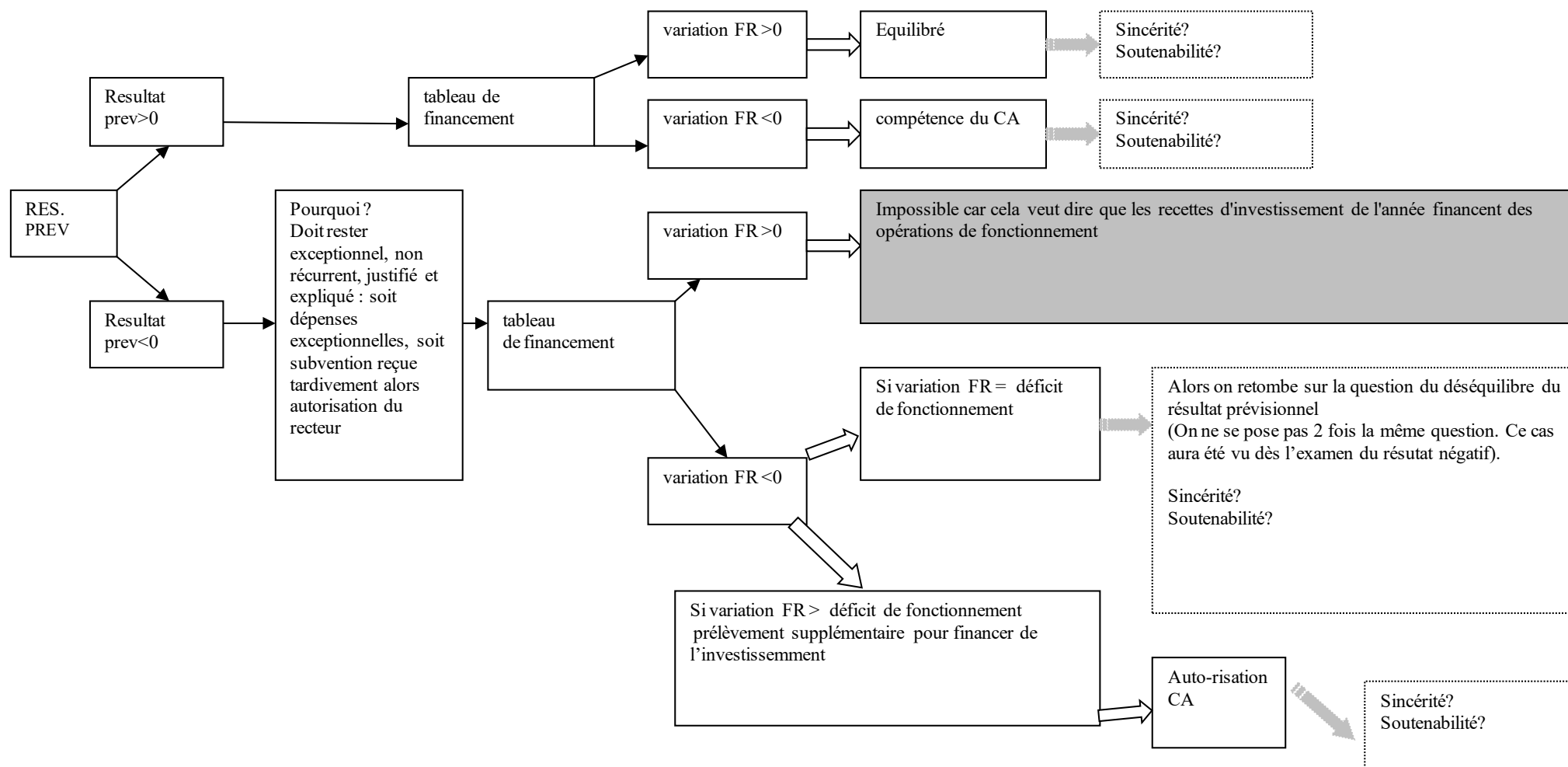
- ▶ Les opérations d'investissement : compétence du conseil d'administration ;
- ▶ Pour les autres : approbation du recteur ;
- ▶ L'intégration des reports.

→ Dans le cas de l'université A, les variations négatives du fonds de roulement constatées pour les années 1 et 3 sont dues à des opérations d'investissement. Cela relève donc du conseil d'administration de l'établissement.

→ Dans le cas de l'université B, le non respect de l'équilibre budgétaire est dû pour l'année 1 à des opérations d'investissement, mais pour l'année 2 il est également dû à un résultat prévisionnel de fonctionnement négatif. Cela relève donc du conseil d'administration de l'établissement pour l'année 1 et du recteur pour l'année 2.

→ Enfin, dans le cas de l'université C, le non respect de l'équilibre budgétaire est dû pour les années 2 et 3 à des résultats prévisionnels de fonctionnement négatifs. Cela relève donc exclusivement dans ce cas du recteur.

Schéma résumant les modalités de l'équilibre budgétaire :





La vérification du plafond d'emplois relève également du contrôle de l'équilibre des budgets, dans la mesure où le plafond d'emplois doit être mis en relation avec la masse salariale inscrite au budget.

Le plafond d'établissement doit intégrer un sous-ensemble : « le plafond fixé par l'Etat ». Ainsi, l'équilibre du résultat prévisionnel est assorti de la contrainte suivante :

Montant total des dépenses de personnel

≤ (Dotation annuelle de la masse salariale de l'Etat + Ressources propres d'exploitation de l'établissement).

2 - Comment la sincérité de ces budgets peut-elle être appréciée ?

La sincérité de ces budgets s'apprécie à la fois au niveau de la dépense (pas de sous-estimation des dépenses, en particulier obligatoires), et de la recette (pas de surestimation des recettes, en particulier propres).

Cela suppose l'examen des comptes financiers de l'établissement en terme de taux d'exécution, de dépenses (personnel, loyers, impôts, etc.), de DAP, et de recettes (subventions, ressources propres, etc.).

3 - Que suppose la soutenabilité de ces budgets ?

La soutenabilité de ces budgets suppose qu'ils présentent une dynamique d'évolution des dépenses et des recettes ne conduisant pas, à moyen terme, à un déficit structurel.

Pour cela, il sera également nécessaire d'analyser les comptes financiers de l'établissement.



PARTIE n°5 ASSURER LE SUIVI BUDGETAIRE ET FINANCIER INFRA ANNUEL ET AJUSTER LA PREVISION BUDGETAIRE

Section 1 : connaître sa situation et ses engagements

Le pilotage et le suivi de l'activité de l'établissement doit s'appuyer sur des informations collectées et organisées de manière à informer voire à alerter sur l'état d'avancement des objectifs budgétaires.

Ces outils d'information doivent être alimentés et exploités régulièrement au cours de l'année budgétaire selon un rythme à définir par l'établissement : mensuel trimestriel ? En tout état de cause, l'établissement ne peut attendre la fin de gestion pour constater la bonne ou mauvaise réalisation des objectifs budgétaires.

Pour mener à bien ce suivi, il existe un certain nombre d'outils à disposition des établissements : comptabilité des engagements, suivi des flux de recettes et de dépenses, respect des principes de la comptabilité d'exercice (et notamment le rattachement des charges et des produits à l'exercice), ajustement éventuel des opérations pluriannuelles, ...

Ces informations ont vocation à constituer le tableau de bord financier des services en charge de la vie financière de l'établissement. Certaines de ces données doivent être intégrées au sein du tableau de bord de l'équipe présidentielle (réalisation des opérations pluriannuelles par exemple).

Une précision liminaire s'impose toutefois. S'il est un domaine où préconiser des modèles de tableaux ou des méthodes est un exercice difficile, c'est sûrement celui des tableaux de bord. En effet, chaque ordonnateur suivra tel ou tel indicateur avec plus ou moins de vigilance selon des critères qui différeront dans chaque établissement. C'est pourquoi il n'a pas paru opportun de proposer des modèles de tableaux de bord dans ce guide.

1. les outils de suivi

1.1 la comptabilité des engagements

Afin de s'assurer de la réalisation du budget, l'établissement dispose de la comptabilité des engagements en dépenses et du suivi de la réalisation des recettes.

La comptabilité des engagements est non seulement une obligation réglementaire⁵⁰, mais également la condition d'une bonne gestion financière : elle doit permettre de connaître à tout moment, sur une ligne budgétaire donnée, le montant des crédits disponibles par comparaison entre le montant des crédits ouverts et le montant cumulé des dépenses engagées.

En outre, le suivi régulier des engagements et des services faits facilite l'identification des charges à payer lors de la période d'inventaire et concourt ainsi au rattachement des charges à l'exercice. Sur ce point il convient de se référer au premier chapitre de la première partie dans lequel est développée la notion de fiabilité des données et tout particulièrement la nécessité de disposer d'une qualité comptable.

En conséquence, cette comptabilité doit faire l'objet de contrôles réguliers. La périodicité du contrôle doit être adaptée aux spécificités de l'activité de l'établissement. La DGFIP conseille de procéder à un contrôle mensuel ou au moins trimestriel pour une action efficace en la matière. En tout état de cause, certaines périodes décisives de l'activité de l'établissement (ex : fin de l'année universitaire) doivent conduire à un contrôle et au suivi des engagements.

L'analyse des données issue de la comptabilité des engagements doit donner lieu à intervention si nécessaire de la part des services financiers de l'établissement. L'importance est de pouvoir régir en fonction de l'analyse de la situation (sur ou sous consommation de crédits, erreur manifeste d'imputation, ...).

Certaines dépenses peuvent faire l'objet d'engagement provisionnels permettant de réserver les crédits destinés à des opérations particulières comme : les charges de viabilisation (électricité, gardiennage), les contrats de maintenance, ... Il conviendra alors de s'assurer au fil de la consommation de ces engagements que la prévision budgétaire répond à la consommation : un niveau d'engagement trop élevé peut bloquer inutilement des crédits, à l'inverse en cas de charges obligatoires l'établissement doit compléter la réservation de crédits.

Le rythme des engagements doit être le plus fluide possible au fil de l'exercice et être suivi d'une consommation réelle. Les constats de l'IGAENR montrent que la consommation des engagements est concentrée sur les deux derniers mois de l'année avec en moyenne 75% des crédits consommés entre les mois de novembre et décembre. Il est alors trop tard pour redéployer des crédits ou à l'inverse compléter des lignes si nécessaire.

S'agissant des recettes, il n'existe pas d'obligation réglementaire identique aux dépenses imposant une comptabilité des « engagements » de recettes. Pourtant le suivi des recettes en amont même de toute action de recouvrement est indispensable tout au long de l'exercice. En effet, il faut garder à l'esprit que les crédits sont ouverts sous réserve de la réalisation des recettes. Il est donc primordial pour garantir l'équilibre

⁵⁰ Cf. article 10 du décret du 29 décembre 1962 et article 42 du décret n°2008-618 du 27 juin 2008

budgétaire et la pérennité des actions engagées par l'établissement que celui-ci mette en place un suivi régulier de ses recettes.

Pour cela une procédure permettant d'enregistrer la réalisation des recettes dès la signature d'un contrat où dès la commande d'une prestation est nécessaire. De la même façon, toute notification de subvention doit donner lieu à enregistrement en comptabilité. Les principes et l'intérêt sont les mêmes que ceux décrits pour les dépenses :

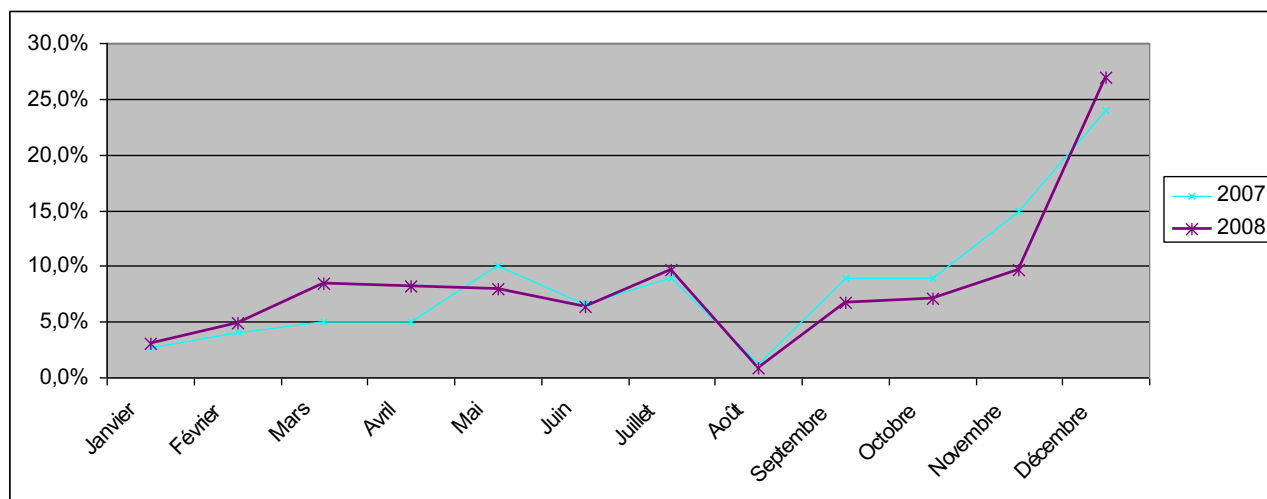
- ▶ Fluidifier l'enregistrement des recettes ;
- ▶ Disposer au fil de l'exécution budgétaire d'une vision réaliste de la réalisation des objectifs de recettes ;
- ▶ Tirer les enseignements d'un excédent ou d'un déficit de recettes si nécessaire en lançant ou en avançant des actions voire en redéployant des opérations en ralentissant le rythme de certaines activités. Pour que ces actions puissent être menées en temps utile, l'information doit être disponible le plus tôt possible dans l'exercice. Dans le secteur des recettes, le constat de l'IGAENR d'un taux de réalisation de 90% dans les deux derniers mois de l'année, montre, à l'identique des dépenses, que les établissements attendent la fin de l'exercice et se privent ainsi de toute possibilité de réaction.

Le tableau ci-dessous présente une situation des dépenses engagées puis du suivi de la réalisation des objectifs de recettes et, enfin, d'une synthèse.

Suivi dépenses engagées Aix-M II à fin juin

Suivi recettes Aix-M II à fin juin

Rythme des dépenses sur deux exercices.





1.2 Le suivi des recettes

A écrire

1.3 le plan de trésorerie

La confection de situations infra annuelles, sous forme de tableaux de bord, constitue un outil de valorisation des informations financières. Les éléments qui y figurent dépendent de l'établissement, de sa situation, de son contexte, des opérations en cours. Ainsi, aucune règle en la matière ne peut s'appliquer de manière infaillible quant à la nature des données financières qui doivent figurer dans le tableau de bord (pour certains, suivre la trésorerie nécessitera des situations hebdomadaires ; pour d'autres, une situation mensuelle ou bimensuelle sera suffisante) mais il est cependant possible d'avancer quelques recommandations.

- ▶ La remise des états infra annuels, s'ils sont orientés vers l'aide à la prise de décisions, doit intervenir rapidement. En effet, leur efficacité est inversement proportionnelle à leur délai de confection.
- ▶ Afin de ne pas noyer l'équipe dirigeant ou le responsable sous un flot d'informations et afin de préparer activement sa prise de décisions, il est nécessaire de ne pas multiplier les indicateurs. Ainsi, dégager périodiquement cinq ou six indicateurs suffit généralement pour apprécier synthétiquement la situation financière de l'établissement et dégager rapidement une tendance.
- ▶ Les indicateurs faisant usuellement l'objet de tableaux de bord (la liste n'est bien sûr pas exhaustive) sont : les situations de trésorerie et des placements, l'état de l'exécution budgétaire, les états des créances et des dettes accompagnés des ratios, l'évolution du fonds de roulement, la capacité d'autofinancement, le chiffre d'affaires, ...
- ▶ D'une manière générale, ces indicateurs n'ont d'intérêt que comparés sur le moyen terme. En effet, il est toujours utile de comparer un chiffre d'affaires mensuel avec celui observé les années précédentes sur le même mois : l'activité peut obéir à des phénomènes cycliques.
- ▶ De même, et toujours pour en faciliter la compréhension, ces tableaux de bord ne doivent pas, bien qu'issus de la comptabilité générale, utiliser uniquement des vocables comptables. La finalité des états infra annuels est double : informer et orienter cette information vers la prise de décisions, il faut donc faire en sorte que le document soit particulièrement adapté aux attentes de son utilisateur.

1.4 Les tableaux de flux de trésorerie

Si le concept de fonds de roulement, calculé dans le tableau de financement, présente un intérêt indéniable, lui sont parfois opposées des difficultés d'interprétation. En effet, bien que calculés à partir d'éléments faciles à mesurer, car obtenus par lecture directe du bilan, les ressources et les emplois stables restent des éléments difficiles à appréhender et à analyser pour les spécialistes. Ceux-ci sont d'ailleurs souvent plus sensibles à d'autres concepts comme l'autofinancement et la trésorerie et au prolongement de la réflexion sur la situation structurelle de l'établissement et sur sa sécurité financière par une étude prévisionnelle.

Ainsi, la trésorerie, son solde et ses variations, paraissent être des indicateurs tout aussi pertinents :

- ▶ La trésorerie donne d'une manière générale l'ampleur de la situation financière de l'établissement (bonne santé, vulnérabilité, défaillance). C'est un indicateur, à la fois, à court terme, de la solvabilité de l'établissement et, à long terme, de ses besoins de financement.
- ▶ C'est un instrument d'analyse prévisionnelle : elle permet d'évaluer les perspectives d'encaissements qui sont liées à la capacité de l'établissement à produire une trésorerie suffisante pour faire face à ses besoins.

1.4.1 La présentation et les avantages du tableau de flux de trésorerie

Le tableau des flux de trésorerie (TFT) a été retenu par le Conseil national de la comptabilité (CNC) dans la nouvelle méthodologie des comptes consolidés. Sur le plan international, il fait partie intégrante des états financiers. Ainsi, la norme IAS 7 fait obligation aux entreprises de l'inclure dans leurs états financiers. En France, il tend à remplacer le tableau de financement pour les comptes consolidés.

Le plan comptable général donne, comme modèle de tableau des emplois et des ressources, le tableau de financement. Mais, d'autres modèles peuvent être utilisés, notamment les tableaux de flux.

Parmi ses avantages, en voici quelques-uns :

- Il facilite la comparaison des états financiers de l'établissement avec ceux d'autres établissements (pas d'affectation des résultats par méthodes comptables différentes).
- Il informe de la capacité de l'établissement à générer de la trésorerie d'exploitation et de l'incidence des décisions d'investissement et de financement.
- Il est adapté à une analyse rétrospective et prospective car la structure du tableau des flux de trésorerie peut être retenue dans la construction du plan de financement.
- Enfin, la trésorerie représente un concept reconnu par les ordonnateurs.

Le tableau des flux de trésorerie analyse la variation de la trésorerie qui doit être justifiée par la différence entre la trésorerie de clôture et la trésorerie d'ouverture de l'exercice. La trésorerie correspond aux disponibilités et à leurs équivalents (compte de caisse, compte à vue, compte à terme, VMP, soldes créditeurs de banque). Les flux sont classés en trois catégories : activité, investissement et financement.

Les flux de trésorerie se décomposent logiquement ainsi :

Flux net de trésorerie généré par l'activité

+ Flux net de trésorerie lié aux opérations d'investissement
+ Flux net de trésorerie lié aux opérations de financement
= Variation de trésorerie

et peuvent se vérifier de la façon suivante :

Trésorerie à la clôture
+ Trésorerie à l'ouverture
= Variation de trésorerie

La construction du tableau de flux de trésorerie

Le tableau de flux de trésorerie est bâti sur une approche par fonction : activité, investissement et financement de l'établissement.

Flux de trésorerie liés à l'activité

Les activités d'exploitation sont les principales activités génératrices de revenus. Ce sont toutes les activités autres que celles d'investissement ou de financement. En pratique, il s'agit des charges et produits d'exploitation, mais également des flux de trésorerie rattachés aux charges et produits financiers et exceptionnels et de l'impôt sur les sociétés.

Deux méthodes de calcul sont généralement utilisées :

Méthode directe : Les informations sont fournies sur les principales catégories d'entrées et de sorties de fonds brutes.



Méthode indirecte : Le résultat net est corrigé pour tenir compte de l'incidence des opérations n'ayant pas un caractère monétaire.

Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement

Les activités d'investissement comprennent l'acquisition et la cession d'actifs à long terme et de tout autre investissement qui n'est pas inclus dans les équivalents de liquidités.

En voici des exemples :

- Acquérir ou céder des immobilisations corporelles ou incorporelles.
- Consentir des prêts ou des avances ou en obtenir le remboursement.
- Acquérir ou céder des immobilisations financières.
- Subventions d'investissement reçues.

Flux de trésorerie liés aux opérations de financement

Les activités de financement sont des activités qui entraînent des changements quant à l'ampleur et à la composition des capitaux propres et des capitaux empruntés à l'établissement. Cette présentation permet d'identifier les sources de financement (augmentation de capital, emprunts nouveaux, etc....) et les décaissements afférents (remboursements d'emprunts, etc....).

Le CNC propose deux modèles de présentation du tableau des flux de trésorerie, l'un à partir du résultat net, l'autre à partir du résultat d'exploitation.

A partir du résultat net

Nature des opérations à retenir	En K€
Flux de trésorerie liés à l'activité	
Résultat net de l'établissement	115
<i>Elimination des charges et produits sans effet sur la trésorerie ou non liés à l'activité :</i>	
- Amortissements et provisions (1)	4 514
- Plus-values de cession, nettes d'impôt	0
- Transfert de comptes de charges à répartir	0
- Quote-part des subventions d'investissement virées au résultat	663
Capacité d'autofinancement	3 966
Variation du besoin en fonds de roulement lié à l'activité (2)	- 1 866
Flux net de trésorerie généré par l'activité	2 100
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement	
Acquisitions d'immobilisations	- 6 703
Cessions d'immobilisations, nettes d'impôt	0,00
Subventions d'investissements reçues	3 872
Flux net de trésorerie lié aux opérations d'investissement	- 2 831
Flux de trésorerie liés aux opérations de financement	
Emprunts de l'exercice	0,00
Remboursements d'emprunts	0,00
Flux net de trésorerie lié aux opérations de financement	0,00
VARIATION DE TRESORERIE	- 731
Trésorerie d'ouverture	35 197
Trésorerie de clôture	34 466
<p>(1) A l'exclusion de provisions sur actif circulant.</p> <p>(2) A détailler par grandes rubriques (stocks, créances d'exploitation, dettes d'exploitation).</p> <p>(3) Prix d'achat ou de vente augmenté ou diminué de la trésorerie acquise ou versée. A détailler dans une note annexe.</p>	

A partir du résultat d'exploitation

FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS À L'ACTIVITÉ	
Résultat d'exploitation de l'établissement	478
<i>Elimination des charges et produits sans incidence sur la trésorerie :</i>	4 514
- Amortissements et provisions (1)	
Excédent brut d'exploitation	4 994
Variation du besoin en fonds de roulement d'exploitation (2)	- 1 866
Excédent de trésorerie d'exploitation	3 128
<i>Autres encaissements et décaissements liés à l'activité :</i>	
- Frais financiers	- 8
- Produits financiers	850
- Impôt sur les sociétés, hors impôt sur les plus-values de cession	0
- Charges et produits exceptionnels liés à l'activité	- 1 870
- Autres	0
Flux net de trésorerie généré par l'activité	2 100
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT	
Acquisitions d'immobilisations	- 6 703
Cessions d'immobilisation, nettes d'impôt	0
Subventions d'investissement reçues	3 872
Flux net de trésorerie lié aux opérations d'investissement	- 2 831
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS DE FINANCEMENT	
Emprunts de l'exercice	0
Remboursements d'emprunts	0
Flux net de trésorerie lié aux opérations de financement	0
VARIATION DE TRÉSORERIE	- 731
Trésorerie d'ouverture	35 197
Trésorerie de clôture	34 466
(1) A l'exclusion de provisions sur actif circulant. (2) A détailler par grandes rubriques (stocks, créances d'exploitation, dettes d'exploitation). (3) Prix d'achat ou de vente augmenté ou diminué de la trésorerie acquise ou versée. A détailler dans une note annexe.	

1.4.2 La portée du tableau de flux de trésorerie

Le tableau des flux de trésorerie a l'ambition d'être simple, compréhensible et exploitable en analyse rétrospective et prévisionnelle. Les grandes forces de ce tableau résident dans sa facilité de compréhension, sa présentation claire et son exploitation pertinente dans le cadre d'une analyse prévisionnelle. Il est, de plus, enrichi d'indicateurs (excédent de trésorerie d'exploitation et capacité d'autofinancement). Les documents budgétaires pourraient être complétés par un tableau prévisionnel des flux de trésorerie, à titre d'information et non aux fins d'approbation.

- Le poste activité regroupe à la fois les éléments du compte de résultat et du bilan en séparant la partie exploitation pure du reste de l'activité de l'établissement.

En effet, l'excédent brut d'exploitation, indépendant des politiques de financement et d'investissement est la charnière entre le compte de résultat et le tableau de financement. Il mesure la performance économique de l'établissement (cf. 1^{ère} partie)

Le bilan est traduit par une variation du besoin en fonds de roulement qui intègre des notions que l'on retrouve dans le tableau de financement. La construction de cette première partie fait intervenir la capacité d'autofinancement puisque celle-ci résulte de l'EBE plus les autres produits encaissables et moins les autres charges décaissables. Les éléments du tableau de financement se retrouvent dans ce premier poste avec la CAF (1^{ère} partie du tableau) et la variation du besoin en fonds de roulement (2^{ème} partie du tableau).

L'ETE ou excédent de trésorerie d'exploitation décrit un flux de trésorerie. Il est non seulement utile pour le court terme mais aussi dans une perspective à long terme. Il peut être calculé de deux façons :

- directement à partir des flux financiers liés aux opérations de vente, d'achat et de règlement des charges d'exploitation (recettes – dépenses d'exploitation),
- indirectement, par application d'un mode de calcul comptable retenu dans cette présentation (EBE – variation du BFRE).

L'intérêt de l'ETE qui est un flux de liquidité réside dans l'appréciation de la situation économique et financière de l'établissement. Il fournit, en effet, un éclairage qui permet d'anticiper l'évolution de la CAF, l'ETE évoluant plus rapidement et dans le même sens que la CAF.

- Le poste investissements retrace l'ensemble des cessions et des acquisitions d'immobilisations corporelles, incorporelles et financières. Il constitue pour le profane un poste d'une clarté limpide. Le détail des encaissements et décaissements relatifs aux activités de cette fonction permet d'évaluer les effets de la politique d'investissement sur la situation financière. Les éléments constitutifs sont retracés dans le tableau de financement, 1^{ère} partie.
- Enfin, le poste financement évalue les effets des activités purement financières sur la trésorerie de l'établissement et permet de juger de la capacité de l'établissement à remplir ses obligations. Ainsi, ce poste indique si l'établissement a souscrit de nouveaux emprunts et combien il en a remboursé, en capital.

La somme de ces trois postes doit correspondre à la variation de trésorerie au pied de l'actif du bilan entre l'année N et l'année N-1.

Exemple et exercice à partir d'un suivi réel : Paris 5 ?

1.5 le suivi de la masse salariale

Rédacteur et objectifs

Texte à rédiger par : Serge Bourguine

Texte initial de Serge Bourguine

L'importance des charges de personnel et leur caractère variable nécessitent que l'établissement mette en place un suivi précis des crédits ouverts au titre des charges de personnel. L'objectif recherché est double : permettre de respecter en exécution l'enveloppe de crédits ouverte au budget, tout en assurant la couverture de l'ensemble des engagements. Ceci implique de suivre et d'analyser la dépense à l'échelle infra annuelle, c'est-à-dire de comparer régulièrement la prévision et la réalisation.

Une fois déterminée l'enveloppe de crédits de personnel et le scénario de gestion sous-jacent (entrées, sorties, calendriers, mesures salariales) pour l'année n, il est nécessaire de suivre et d'analyser l'exécution de la dépense et la consommation des ETP par des exercices de prévision annuelle et infra annuelle (ce que l'on nomme la « re-prévision »).

Ces processus, qui impliquent l'élaboration de tableaux de bord, dont les finalités sont multiples :

- ▶ s'assurer du respect des deux plafonds, en crédits et en ETPT ;
- ▶ identifier d'éventuelles dérives et prendre les mesures correctives qui s'imposent ;
- ▶ identifier des marges de manœuvre afin d'exercer la fongibilité au sein de l'enveloppe des charges de personnel et, le cas échéant, vers les autres enveloppes.

1.5.1 Le suivi du plafond d'emploi

Il paraît indispensable de fournir des éléments d'information sur le suivi du plafond d'emploi en matière budgétaire. Ce suivi est en lien étroit avec la prévision de crédits et conditionne la consommation de ces derniers.

Le schéma prévisionnel de consommation du plafond d'emplois au cours de l'année est établi à partir d'un tableau prévisionnel de consommation du plafond d'emplois global de l'année N en cours, renseigné des prévisions pour l'année N+1. Ci-dessous figure un exemple de tableau prévisionnel de consommation d'emplois :

	ETPT mensuels	ETPT annuels	Plafond annuel d'autorisation d'emplois
janvier	1399,5	1399,5	1392
février	1400,2	1399,85	1392
mars	1395,3	1398,33	1392
avril	1399,4	1398,8	1392
mai	1399,1	1398,7	1392
juin	1395,2	1398,12	1392
juillet	1397,52	1398,03	1392
août	1380,23	1395,81	1392
septembre	1370,34	1392,98	1392
octobre	1371,41	1390,82	1392
novembre	1395,12	1391,21	1392
décembre	1395,07	1391,53	1392

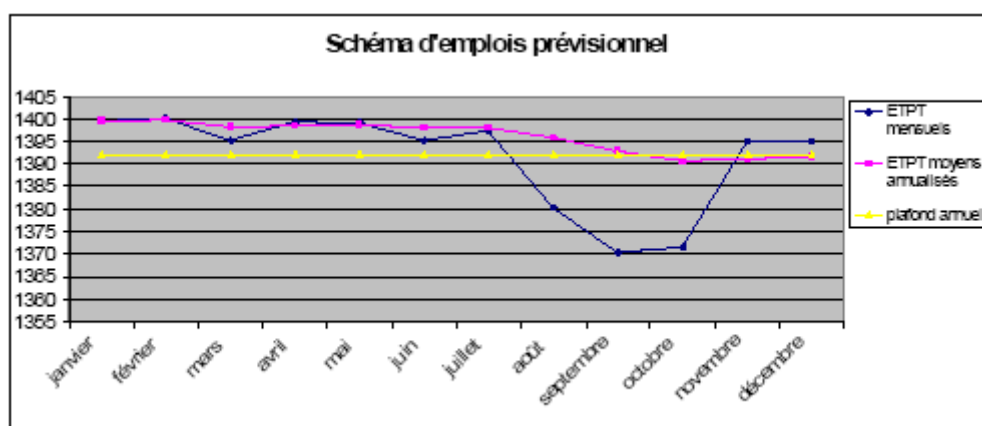
Ce tableau est constitué du montant :

- ▶ des ETPT mensuels ;
- ▶ des ETPT moyens annualisés consommés, qui sont égaux à la somme des montants ETPT mensuels consommés divisée par le nombre de mois.

Exemple :

- ▶ en janvier, on a consommé : 1.399,5 ETPT mensuels,
- ▶ en février : 1.400,2 ETPT mensuels,

L'ETPT moyen annualisé est de : 1.399.85 soit $(1.399.5 + 1.400.2 / 2)$ du plafond annuel d'autorisation d'emplois. Ce tableau permet de suivre la consommation moyenne annuelle des ETPT et de la comparer au montant du plafond d'emplois autorisé.



À partir de ce tableau on obtient le schéma d'emplois prévisionnel pouvant se matérialiser sous la forme suivante :

Dans l'exemple ci-dessus, le schéma prévisionnel proposé respecte le plafond annuel des emplois :

- ▶ au mois d'août, les ETPT mensuels sont inférieurs au plafond annuel des emplois mais les ETPT moyens annualisés restent supérieurs au PAE ;
- ▶ au contraire, en novembre et décembre, les ETPT mensuels sont supérieurs au plafond annuel des emplois alors que les ETPT moyens annualisés restent inférieurs au plafond annuel des emplois.

Le schéma d'emplois prévisionnel permet de :

- ▶ s'assurer du respect du plafond d'emplois ;
- ▶ déterminer des marges de manœuvre ;
- ▶ la réalisation du schéma prévisionnel d'emploi sert de base à la réalisation de la budgétisation (à tout moment de l'année).

Les marges de manœuvre

En cours d'année N, les reliquats de temps partiel non consommés ou une décision de gestion non prévue comme un congé de longue durée, une mise à disposition, etc. peuvent dégager des marges de manœuvre infra annuelle, si les crédits correspondants ne sont pas consommés.

En fin d'année N, le total de la consommation des emplois comparé au plafond d'emplois permet de déterminer le reliquat d'emplois non consommé : les marges de manœuvre, qui correspondent à la fin de l'année N, aux postes restés inoccupés et vacants et qui sont à pourvoir.

Leur utilisation est fonction de la stratégie politique de l'établissement au regard de l'état de consommation des emplois tout au long de l'année et des finances. Il convient de s'interroger :

- ▶ les consomme-t-on ou pas ?
- ▶ si on ne les consomme pas : comment les redéploie-t-on en fonction de la stratégie définie par l'établissement ?
- ▶ si on ne les consomme pas : il peut être opportun de geler être l'emploi vacant pour abonder un autre poste budgétaire.

Il est nécessaire ensuite de donner une traduction financière à ses évolutions. Pour se faire il convient de s'appuyer sur les mêmes éléments génériques que ceux utilisés pour la réalisation du plan pluriannuel de gestion des emplois et des effectifs.

- ▶ Quels sont les emplois nouveaux nécessaires : quantification du nombre et détermination du type d'emplois en terme de grille indiciaire et de régime indemnitaire ;
- ▶ Quels sont les emplois à transformer, supprimer, requalifier : même détermination que précédemment en intégrant si nécessaire le coût des plans de formation (pour les requalifications par exemple), le coût des éventuelles allocations de retour à l'emploi (pour les fins de contrat) ;
- ▶ Quels sont les emplois disponibles qui ne seront pas consommés : quelle utilisation des crédits, mise en œuvre ou non de la fongibilité.

La traduction chiffrée s'appuie sur les mêmes techniques que celles décrites dans le chapitre consacré à l'évaluation de la masse salariale (cf. chapitre).

Eléments complémentaires nécessaires : texte, exemple, technique

1.5.2 L'analyse et le suivi de la masse salariale

- ▶ L'analyse et le suivi de la dépense, matérialisé par des tableaux de bord, comme le suivi de la consommation des ETPT au cours de l'année n sont des processus essentiels et devant être réalisés mensuellement.
- ▶ Le suivi permet de mesurer les écarts tant pour la dépense en crédits que pour la consommation des ETPT entre les montants prévus et les montants réalisés (via notamment l'outil POEMS).

L'analyse de la dépense, quant à elle, permet d'expliquer les écarts entre le prévu et le réalisé en identifiant l'incidence des rythmes de gestion et des modes d'organisation (calendrier des comités techniques paritaires et incidences en paye, rythmes de paiement des indemnités, décalages trop importants entre la date de la décision administrative et son effet financier) ainsi que l'effet des erreurs d'évaluation ou des décalages dans le temps des

événements prévus, ou enfin de décisions de gestion différentes du scénario de budgétisation. La prévision devra être réajustée en conséquence.

- Les exercices de prévision doivent s'articuler avec les mécanismes de décisions de gestion, ces dernières ayant toujours un impact sur la masse salariale. Ils doivent permettre d'effectuer des choix de gestion éclairés. C'est pourquoi ces exercices de re-prévision doivent être effectués de manière mensuelle.

1.5.3 La méthodologie d'analyse et de suivi de la masse salariale

Le suivi mensuel doit permettre par l'analyse de la dépense d'expliciter les écarts constatés entre la charge prévisionnelle et la charge constatée en identifiant l'incidence des rythmes de gestion et des modes d'organisation (décalages entre la date de décision administrative et son effet financier) ou l'effet des erreurs d'évaluation. Plusieurs questions doivent trouver réponse :

- Quel est l'écart entre la prévision budgétaire et sa réalisation constatée ?
- Quels éléments sont venus perturber cette réalisation (les changements de quotité de travail, de régime de rémunération, les augmentations des personnels non titulaires non indicés, mesures statutaires, etc.) ?

Il s'agit de processus itératifs qui nécessitent des réajustements successifs.

Texte à compléter : Nathalie Jacob, Paris 5 ??

L'exemple ci-après permet d'illustrer des cas de figure possibles et leurs incidences financières ainsi que leur transcription au sein de tableaux de suivi.

L'hypothèse de calcul repose sur une masse salariale annuelle de 500 000 €. Quatre événements sont susceptibles d'impacter cette masse salariale :

- Changement de quotité de travail :
 - 1 technicien RF indice Nouveau Majoré (INM) 418, soit une rémunération nette mensuelle de 1.594,68 €, passe de 100% à 80% au 1er septembre, il perçoit la PPRS d'un montant de 110 € mensuel
 - 1 adjoint administratif des services déconcentrés indice NM 392, soit une rémunération nette mensuelle de 1.495,49 €, passe de 50% à temps complet 100% au 1er mars
- Changement de régime de rémunération : professeur agrégé indice NM 783, soit une rémunération nette mensuelle de 2.987,16 €, passe en CLD à plein traitement au 1er décembre
- Mesures statutaires : 1 attaché indice 626, soit une rémunération nette mensuelle de 2388,21 euros, intégré en IGR 2ème échelon indice NM 658, soit une rémunération nette mensuelle de 2.510,29 € au 1er décembre
- Mesures catégorielles indiciaires : l'équivalent de l'indice NM de rémunération des 10 ATER passent de 311, soit une rémunération nette mensuelle de 1.199,57 € à 343 au 1er juin soit une rémunération nette mensuelle de 1.308,55 € mais avec effet financier au 1er août.
-
- Le tableau ci-dessous peut être complété afin de traduire l'incidence de ces éléments d'évolution.



Total Annuel MS 500 000,00	janvier	février	mars	avril /mai	juin/juillet	août	septembre	octobre/ novembre	décembre
	Projeté/ Constaté	Projeté/ constaté	Projeté/ constaté	Projeté/ constaté	Projeté/ constaté	Projeté/ Constaté	Projeté/ Constaté	Projeté/ Constaté	Projeté/ Constaté
Total Constaté mensuel									
Plafond MS mensuel									
Solde Mensuel									
Total Annuel MS constatée									



Le calcul à effectuer est le suivant :

- ▶ Changement de quotité de travail :
 - Technicien : $1594,68 \times 85,70\% = 1.366,64 \text{ €}$ (différence de 228,04 mensuel) + PPRS = $110 \text{ €} \times 85,70\% = 94,27 \text{ €}$ (différence de 15,73 € mensuel), soit une augmentation totale de masse salariale disponible de + 243,77 € mensuel à compter du mois du 1er septembre
 - Adjoint administratif : $747,74 \text{ €} \times 2 = 1.495,49 \text{ €}$ mensuel soit une diminution de la masse salariale disponible de : - 747,74 € mensuel à compter du 1er mars
- ▶ Changement de rémunération : professeur agrégé : rien ne change
- ▶ Mesure statutaire : attaché : $2.388,21 \text{ €} - 2510,29 \text{ €} = - 122,08 \text{ €}$ mensuel de diminution de la masse salariale disponible à compter du 1er décembre
- ▶ Mesure catégorielle indiciaire : ATER : $1.199,57 \text{ €} - 1.308,55 \text{ €} = 108,98 \text{ €}$ mensuel * 10 = - 1.089,80 € mensuel de diminution de masse salariale disponible à compter du 1er juin avec effet financier au 1er août.

Ceci se traduit de la façon suivante dans le tableau de suivi de la masse salariale :



Total Annuel MS 500 000,00	janvier	février	mars	avril /mai	juin/juillet	août	septembre	octobre/ novembre	décembre
Total Constaté mensuel	Projeté/ Constaté 41 666,66	Projeté/ Constaté 41 666,66	Projeté/ Constaté 42 414,40	Projeté/ Constaté pour chaque mois 43 909,88	Projeté/ Constaté pour chaque mois 45 405,36	Projeté/ Constaté 49 422,50	Projeté/ Constaté 51 503,81	Projeté/ Constaté pour chaque mois 55 666,43	Projeté/ Constaté 57 625,66
Plafond MS mensuel	41 666,66	41 666,66	41 666,66	41 666,66	41 666,66	41 666,66	41 666,66	41 666,66	41 666,66
Solde Mensuel			- 747,74	- 747,74 * 3	- 747,74 * 5	- 747,74 * 6 + - 1089,80 * 3	+ 243,77 + - 747,74 * 7 + - 1089,80 * 4	- + 243,77 * 3 + - 747,74 * 9 + - 1089,80 * 6	- 122,08 + + 243,77 * 4 + - 747,74 * 10 + - 1089,80 * 7
Total annuel MS constatée	41 666,66	83 333,32	125 747,72	213 567,48 cumulé avril/mai	304 378,20 cumulé juin/juillet	353 800,70	405 304,51	516 637,37 cumulé oct./nov.	514 253,10 - 14 253,10

Le suivi de la masse salariale suppose donc d'intégrer chaque élément d'évolution en cours d'année au fur et à mesure de leur survenance et ce mensuellement. L'impact de ses événements est cumulatif au fil des mois (voir tableau ci-dessus).

La dernière ligne du tableau retrace une sur consommation du plafond de la masse salariale : ceci signifie qu'il y a dépassement de l'enveloppe limitative de masse salariale. Il est donc nécessaire de réagir : mise en place de mesures correctives car tous les éléments définis dans l'exercice sont contraignants ou accroissement de l'enveloppe budgétaire.

Une remarque complémentaire doit être formulé au regard de cet exemple : la différence entre le total constaté mensuel est le plafond d'emploi reprend l'élément de variation nouveau du mois et le cumulé mensuel des précédents éléments d'évolution. Dans l'exercice le projeté est égal au constaté mais en juin le projeté pouvait être différent et prendre en considération les 1.089,80 euros qui ne seront constaté comme exécuté qu'au mois d'août.

Pour compléter la nécessité impérieuse d'assurer un suivi régulier de la masse salariale et de procéder aux réajustements successifs au fil de l'exercice, il peut être utile de présenter le témoignage de l'université Paris Descartes :

« Il convient de rappeler que ces réajustements s'opèrent mensuellement par une analyse approfondie des fichiers de paye de la recette générale des finances (RGF). Ceci a supposé en amont que la nomenclature d'analyse de la paye soit déterminée en fonction d'axes d'analyse et de suivi de la masse salariale, décidés au niveau politique : pour l'Université, le distinguo masse salariale financée par l'Etat et masse salariale financée sur ressources propres a été jugé pertinent et constitue un parallèle à la distinction imposée par les tutelles sur les plafonds d'emplois Etat et Université. Ce choix s'inscrit essentiellement dans la perspective des négociations budgétaires annuelles portant sur la masse salariale avec le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche.

L'université a souhaité également avoir un axe d'analyse de la paye par unités budgétaires (principalement constituées des composantes de l'université) en créant, pour un suivi de proximité de la gestion des ressources humaines, des



plafonds indicatifs d'emplois et de masse salariale par unité budgétaire, qu'ils soient financés par l'Etat ou par l'Université.

Ce dialogue de gestion interne permet ainsi d'approfondir le suivi budgétaire mensuel et de préparer les arbitrages du président pour le futur exercice budgétaire (requalification d'emplois, redéploiements, etc.).

Au final, l'ensemble du processus décrit ci dessus permet d'assurer les réajustements nécessaires et les scénarii de pilotage de la masse salariale et des plafonds d'emplois. »



1.6 l'ajustement des opérations pluriannuelles

Rédacteur et objectifs

Texte à rédiger par : Marie-Pierre Priez

2. l'analyse infra annuelle : la revue de gestion

L'allocation de moyens aux différents responsables de crédits s'effectue en fonction des besoins évalués comme nécessaires à la réalisation des missions et sur la base d'objectifs. Même si le système d'allocation des moyens est particulièrement performant, l'exécution budgétaire n'est évidemment pas linéaire car soumise aux aléas de gestion. Afin de gérer au mieux les moyens au cours de l'exercice, il est impératif de suivre périodiquement tant les ressources que les dépenses.

Du reste, la loi LRU prévoit que les établissements se dotent d'instruments d'audit interne et de pilotage financier et patrimonial (article L.712-9). Le décret financier du 27 juin 2008 précise ce que recouvrent ses notions en matière financière au sein du titre V consacré à ce sujet et intitulé : « PILOTAGE ET PERFORMANCE » L'article 52 est particulièrement détaillé sur ce plan :

« L'établissement se dote d'instruments d'analyse rétrospective et prévisionnelle et d'outils de restitution et de valorisation de l'information financière sous la forme d'indicateurs ou de rapports d'analyse destinés au pilotage financier et patrimonial de l'établissement.

Ces instruments et outils doivent notamment permettre d'obtenir des informations selon une périodicité adaptée sur :

1° Le suivi de la masse salariale et la consommation des emplois en équivalents temps plein ; à cette fin, à titre transitoire, pour une période dont le terme est fixé au plus tard le 31 décembre de l'année au cours de laquelle expire le délai de cinq ans mentionné à l'article 49 de la loi du 10 août 2007 susvisée, une convention de prestation de service est conclue entre l'établissement et la trésorerie générale compétente afin d'assurer la mise en paiement des rémunérations mensuelles des personnels de l'établissement ;

2° L'exécution du budget en recettes et en dépenses, ainsi que celle de son projet annuel de performances ;

3° L'équilibre financier de l'établissement ;

4° La gestion patrimoniale.

Le conseil d'administration est informé de la mise en œuvre de ces outils et instruments. »

De plus, l'article suivant du décret financier (l'article 43) demande à ce que les établissements transmettent au ministère en charge de l'enseignement supérieur un certain nombre d'informations (et notamment : « la situation financière », « le respects des engagements contractuels », l'évolution de sa masse salariale et de ses emplois ») le tout à échéances régulières.

En conclusion, tant pour des raisons internes que pour répondre aux demandes légitimes posées aux opérateurs principaux de la mission recherche et enseignement supérieurs que sont les universités, les établissements doivent développer leur système de suivi et d'analyse notamment financière.

La mise en place de tels outils nécessitera sans doute un travail important de la part de chaque établissement car si les techniques existent, la bonne exploitation des informations suppose leur appropriation véritablement effective par chacun des intervenants. Il est proposé ici des outils de suivi d'ores et déjà en pratique au sein d'établissements universitaires. Il s'agit d'illustrations.

La revue de gestion constitue un des outils à disposition des établissements pour assurer ce suivi. On peut dire en résumé qu'il s'agit de veiller en cours d'exercice à la bonne consommation des moyens alloués aux objectifs budgétaires. L'allocation de moyens aux différents responsables de crédits s'effectue en fonction des besoins évalués comme nécessaires à la réalisation des missions et sur la base d'objectifs. Même si le système d'allocation des moyens est particulièrement performant, l'exécution budgétaire n'est évidemment pas linéaire car soumise aux aléas de gestion. Afin de gérer au mieux les moyens au cours de l'exercice, il est impératif de suivre périodiquement tant les ressources que les dépenses.

La revue de gestion constitue un des outils à disposition des établissements pour assurer ce suivi. On peut dire en résumé qu'il s'agit de veiller en cours d'exercice à la bonne consommation des moyens alloués aux objectifs budgétaires.

En fonction des enseignements tirés de la revue de gestion, l'établissement peut être amené à modifier sa prévision budgétaire initiale par le biais ou non d'une décision budgétaire modificative. Ce dernier sujet sera abordé plus loin.

La revue de gestion constitue un des outils du contrôle de gestion. Elle se compose de restitutions chiffrées assorties de commentaires. Elle fait l'objet d'un échange entre les responsables de crédits concernés et les services en charge du contrôle de gestion et des finances.

- ▶ Les restitutions doivent porter sur un contenu ciblé en fonction du public, par exemple soit l'ensemble de l'établissement (direction de l'établissement et directeurs de composantes) soit chacune des composantes (pour les directeurs concernés). Les informations peuvent concerner l'ensemble des domaines d'intervention de l'université, avec des éléments relatifs aux finances, aux ressources humaines mais aussi à la scolarité, à la recherche, ... La nature des informations contenues est tant quantitative que qualitative afin de mesurer en temps réel l'écart entre les objectifs poursuivis et réalisés. Cette information prend souvent la forme d'un tableau de bord.
- ▶ Les restitutions sont assorties de commentaires tant pour expliquer que pour repositionner les informations dans leur contexte. Les éléments d'informations doivent permettre de se forger une opinion sur l'état d'avancement de la gestion en proposant des analyses, explications, alertes, synthèse pour les destinataires.
- ▶ Ces restitutions constituent l'opportunité de communiquer et d'échanger sur des chiffres / indicateurs de manière régulière en devenant une des composantes du dialogue de gestion
- ▶ Pour faciliter cette exploitation, une adaptation des restitutions à destination des reporting pour les composantes est impérative. Il est également utile de prévoir une réunion formalisée de présentation et d'échanges.

Pour les établissements, la mise en place d'une revue de gestion participe au dispositif de pilotage financier qu'ils doivent mettre en place. En effet, si l'on considère que la finalité première de la revue de gestion est de partager un état des lieux de l'avancement des objectifs budgétaires, cet outil fournit des informations

permettant de d'apporter des réponses à des préoccupations majeures du pilotage et de gestion financière de l'établissement :

- ▶ Anticiper et suivre son activité : analyser les écarts, déceler les tendances, mettre en évidence les anomalies, valider les écarts constatés ;
- ▶ Réagir : afin de ne pas attendre la fin de l'année pour mettre en place des actions correctives ou de réallouer des moyens ;
- ▶ Piloter en disposant d'éléments concrets ;
- ▶ Participer à l'amélioration du dialogue de gestion : transparence, partage d'une information unique et fiable,
- ▶ Répondre aux demandes des ministères de tutelle.

Afin de mettre en place une revue de gestion, plusieurs phases incontournables sont identifiables. Il est proposé ci-dessous un mode opératoire s'appuyant sur l'expérience de l'université de la Méditerranée (Aix-Marseille II).

La revue de gestion est constituée d'un ensemble de données organisées et présentées en fonction des besoins exprimés par les destinataires représentants différents niveaux de gestion de l'établissement : président, directeur de composante et de service. Dans la pratique, le contrôleur de gestion peut proposer également des indicateurs ou des zooms ou encore des études spécifiques sur des thématiques particulières.

Le périmètre de la revue de gestion doit couvrir l'ensemble des domaines d'intervention de l'établissement, c'est-à-dire de ses missions sachant que, selon la structure une mission peut être plus ou moins développée et représenter un enjeu plus ou moins important. A l'université d'Aix-Marseille II les domaines suivants sont présentés dans la revue de gestion : finances, personnel, étudiants, recherche et valorisation, patrimoine.

La périodicité de production de la revue de gestion peut varier d'un établissement à l'autre en fonction de la situation (marges de manœuvre ou tension), habitude de gestion, niveau de déconcentration, ... Néanmoins, si l'on garde à l'esprit que la revue de gestion vise à anticiper les évolutions et à permettre de réagir en conséquence, une périodicité supérieure au quadrimestre semble hasardeuse. Compte tenu des habitudes de gestion de certains établissements et de la nécessaire progressivité de l'évolution des pratiques de gestion, on peut se dire que pour débiter, une revue de gestion à mi parcours de l'exercice pourrait constituer une toute première étape.

« A l'université de la Méditerranée, nous avons retenu le trimestre pour le tableau de bord de l'établissement qui est présenté à la direction. La périodicité d'une revue de gestion trimestrielle formalisée avec les composantes n'a pas pu être tenue matériellement. Par ailleurs, avec l'accession aux RCE, la masse salariale (salaires + ETPT) doit être impérativement suivie et analysée mensuellement, ce qui est bien le cas sans présentation formelle devant le président (échanges de documents). »

Les acteurs associés à la confection de la revue de gestion se situent à deux niveaux. D'une part, le service en charge du contrôle de gestion et le service financier pour la structuration, l'organisation et l'animation, l'analyse des données. D'autre part des correspondants dans les composantes et les services. Ici l'organisation de l'établissement et plus particulièrement son degré de déconcentration et les domaines concernés par cette déconcentration permet de déterminer plus précisément les acteurs.

Les destinataires et utilisateurs de la revue de gestion, les « clients » en quelque sorte, constituent un public plus vaste. A l'université de la Méditerranée, il s'agit du président, des directeurs de composantes, des membres du conseil d'administration, du secrétaire général, du directeur des ressources humaines, de



l'agent comptable du directeur des services financiers, les responsables administratifs des composantes et services concernés.

Afin de réaliser la revue de gestion, l'établissement doit faire appel aux ressources de son système d'information car les informations sont contenues dans de multiples bases de données. L'université de la Méditerranée s'appuie sur Business Object pour extraire les données des différentes applications utilisées (Brigitte, tu peux dire lesquelles ?) puis Excel et Power point pour mise en forme et présentation.

Illustration basée sur les réalisations de l'Université de la Méditerranée :

► A - mise en œuvre

Phase 1 : réflexion menée en amont avec les élus sur les éléments que l'établissement souhaite suivre de façon infra annuelle. Cette réflexion a été conduite à la fin de l'année 2004 au moment de la création de la cellule pilotage. A l'université de la Méditerranée, le choix a été fait de couvrir l'ensemble des activités de l'établissement (finances, personnel, étudiants, recherche et valorisation, patrimoine). Cette phase est également l'occasion de choisir le degré de détail des éléments qui vont être suivis en fonction de différents paramètres : pertinence, public, disponibilité des informations,... Bien entendu le reporting évolue dans le temps.

Peux-tu donner deux exemples de données qui intéressent le président pas les UFR et l'inverse ?

Phase 2 : production : il s'agit de formaliser par écrit la procédure de production des données soit en résumé de savoir « qui produit quoi pour la revue de gestion et à quelle échéance ». Ce point est très important notamment pour les services de contrôle de gestion qui ne sont pas en capacité de « produire » l'ensemble des données.

Peux-tu donner deux exemples d'informations émanant dans un cas de la scolarité et dans l'autre des finances ?

Phase 3 : validation des chiffres / analyse / commentaires : envoyer chaque partie du tableau de bord au responsable concerné pour analyse, commentaire, échange.

Phase 4 : présentation en direction : une synthèse du tableau de bord est présentée par la responsable de la Cellule Evaluation et Prospective (CEP), *systématiquement* tous les trois mois en conférence des doyens (format power point). C'est un moment qui permet de communiquer sur les chiffres de l'établissement, d'alerter mais aussi de susciter des échanges (voire des débats) sur des sujets ponctuels (appelés « zooms ») non récurrents et différents tous les trimestres. Exemple de zooms : fluides, investissements, taux de réussite, heures complémentaires, formation continue,...

Peux-tu donner un ou deux exemples de décisions prises suite ou sur la base des informations de la revue de gestion ?

► B - périmètre (actuel)

Les éléments financiers du tableau de bord sont présentés toujours en comparaison à la même période de l'année précédente et par rapport au budget (budget initial ou primitif et budget incluant les DBM).

En cas de modification de la structure (modification d'imputation d'une unité budgétaire vers l'autre, masse salariale Etat incluse dans les comptes à compter d'une certaine date,...) il est impératif de penser à retraiter la période précédente afin de permettre la comparaison.

Le tableau de bord actuel comporte les éléments suivants (exemple du tableau de bord produit à la fin du mois de juin 2009).

1. Finances

- 1.1 Taux de réalisation des Dépenses globales (date à date). Par composante
- 1.2 Taux de réalisation des Dépenses globales avec et sans report mandaté + engagé. Par composante
- 1.3 Taux de réalisation des Dépenses en investissement Par composante
- 1.4 Taux de réalisation des Dépenses en fonctionnement Par composante
- 1.5 Taux de réalisation des Dépenses en Personnel Par composante
- 1.6 Taux de réalisation des Dépenses par chapitre Etablissement
- 1.7 Taux de réalisation des Recettes en fonctionnement et investissement Par composante
- 1.8 Taux de réalisation des Recettes en investissement Par composante
- 1.9 Taux de réalisation des Recettes en fonctionnement Par composante
- 1.10 Recettes par chapitre Etablissement
- 1.11 Zoom sur chapitres 70 Etablissement
- 1.12 Zoom sur chapitres 74 Etablissement
- 1.13 Évolution mensuelle de la Trésorerie Etablissement

2. Ressources Humaines

- 2.1. Évolution des charges en personnel sur RP Etablissement
- 2.2 Evolution des charges en personnel salaires sur poste d'état
- 2.3 Masse salariale consolidée par composante
- 2.4 Suivi des plafonds par catégorie Etablissement
- 2.5 Suivi des plafonds Etat / RP / Total Etablissement
- 2.6 ARE par services et composantes
- 2.7 Répartition des Cours complémentaires Etablissement
- 2.8 Synthèse des effectifs sur ressources propres Etablissement

3. Scolarité

- 3.1 Évolution des effectifs étudiants Par composante
- 3.2 Zoom sur les taux de réussite en licence Par composante
- 3.3 Zoom sur les MASTER Par composante
- 3.4 Suivi de la VAE/VAF Etablissement

4. Recherche et Valorisation

- 4.1 Suivi des contrats de recherche et des prestations en cours
- 4.2 Suivi des contrats - comparaison

Les pages suivantes proposent des extraits de la revue de gestion élaborée et diffusée par l'université de la Méditerranée. Il s'agit du tableau de bord élaboré pour la présidence. Ce document a été présenté en conférence des directeurs d'UFR au début du mois de juillet 2009.



1er extrait : situation par composantes en investissement.

Université de la Méditerranée	Tableau de Bord	Fin juin 2009
1.3 Taux de réalisation des dépenses (mandaté net) en investissement avec et hors report		

		CUMUL FIN JUIN 2009						
	Investissement	Budget avec reports	Budget hors reports	Reports	Mandaté net	Taux de réalisation Budget avec reports	Taux de réalisation Budget hors reports	Mandaté net + engagements
450	S.A.I.C.	5 000	5 000			0%	0%	0
900	SERVICES CENTRAUX	134 785	134 785		38 738	29%	29%	48 360
901	E.J.C.M.	33 516	33 516		3 499	10%	10%	3 499
902	SC. ECO ET GESTION	256 532	256 532		9 393	4%	4%	99 204
903	B.U.	44 000	44 000		3 247	7%	7%	4 234
905	I.R.T.	27 448	27 448		3 444	13%	13%	3 444
906	POLE DE GAP	112 817	112 817			0%	0%	0
907	PATRIMOINE IMMO.	5 363 248	5 363 248		719 152	13%	13%	1 391 254
908	I.U.T.	525 268	525 268		115 619	22%	22%	178 656
909	FACULTE DE PHARMACIE	780 731	590 731	190 000	320 970	41%	54%	549 568
911	ODONTOLOGIE	188 323	188 323		32 948	17%	17%	100 435
912	E.S.I.L.	135 289	135 289		26 407	20%	20%	90 495
913	S.T.A.P.S.	706 537	706 537		310 442	44%	44%	466 317
914	FACULTE DES SCIENCES	1 555 314	1 159 075	396 239	271 221	17%	23%	626 984
915	O.S.U. - C.O.M.	652 331	229 515	422 816	204 935	31%	89%	353 607
916	I.R.E.M.	900	900			0%	0%	0
917	MEDECINE PREVENTIVE	4 000	4 000			0%	0%	0
922	I.M.2	48 372	48 372		24 814	51%	51%	24 814
924	S.I.U.A.P.S.	3 000	3 000		979	33%	33%	979
925	FACULTE DE MEDECINE	2 048 829	2 048 829		422 763	21%	21%	824 711
926	S.C.A.S.C.	2 300	2 300		1 017	44%	44%	1 017
927	S.U.F.A.	3 800	3 800			0%	0%	2 167
928	C.I.S.C.A.M.	169 500	95 000	74 500	69 828	41%	74%	95 764
930	CONTRATS RECHERCHE	303 161	303 161		128 539	42%	42%	132 450
931	RELATIONS INTERNATIO.	0	0					0
934	TETHYS	15 916	15 916			0%	0%	0
935	GENOPOLE	786 661	786 661		74 376	9%	9%	155 022
936	IECJ	0	0					0
937	SUIO	0	0					0
940	CANCERPOLE	89 800	89 800					
941	FONDATION UNIVERSITAIRE	0	0					0
TOTAL		13 997 377	12 913 823	1 083 555	2 782 331	20%	22%	5 152 981

Principaux investissements au cours du 2^e-me trimestre 2009 :

Pharmacie : 230 k€ (système optique photon imager 99 k€, travaux clim 26 k€, chaîne HPLC 22 k€)

Sciences : 205 k€ (matériel labo + informatique)

OSU COM : travaux (114 k€)

Médecine : 214 k€ (dont : matériel informatique : 37 k€, revêtement gymnase 25 k€, remplacement bardages 15 k€, mobilier 10 k€, clim : 8 k€, réparation logement 8 k€, congélateur 8 k€, matériel scientifique, pompes électriques, travaux réaménagement,...)



2ème extrait taux de réalisation par chapitre (avec comparatif retraité pour 2008 pour les charges de personnel)

Université de la Méditerranée	Tableau de Bord	Fin juin 2009
1.6 Taux de réalisation des dépenses (mandaté net) par chapitre		

Chap.	Intitulé	Budget	Mandaté fin juin 2009	Taux d'exécution
20	Immo Incorporelles (brevets, licences...)	151 052	14 594	9,7%
21	Immo Corpo. (construction, installations...)	9 114 980	1 803 621	19,8%
23	Immobilisations en cours (travaux en cours)	4 731 346	964 116	20,4%
60	Achats (fournitures, petit matériel...)	8 126 349	3 546 364	43,6%
61	Services extérieurs (entretien, location, abonnements...)	6 347 890	3 465 011	54,6%
62	Autres Services extérieurs (frais de missions, honoraires...)	8 957 020	3 607 981	40,3%
63	Impôts et taxes	2 091 745	966 301	46,2%
64	Charges de personnel	165 678 282	81 175 123	49,0%
65	Autres charges	6 207 561	1 671 558	26,9%
66	Charges financières	28 974	790	2,7%
67	Charges exceptionnelles	178 189	124 457	69,8%
68	Dotations aux amortissements	5 669 723	0	0,0%
	TOTAL	217 283 111	97 339 916	44,8%

Par rapport à la même période l'an dernier :

> Accroissement des achats : + 307 k€ (dont Médecine sur le 615)

> Augmentation du poste honoraires : + 466 k€ : Médecine (stages), Patrimoine, Saic;

> Augmentation des frais de mission (+150 k€), notamment sur les laboratoires de Recherche

> Diminution de 1 500 k€ sur les autres charges (contrats : - 400 k€ et Cancéropole : - 1000 k€).

Chap.	Intitulé	Mandaté fin juin 2008	Mandaté fin juin 2009	Ecart en montant	Ecart en pourcentage
20	Immo Incorporelles (brevets, licences...)	7 107	14 594	7 487	105,3%
21	Immo Corpo. (construction, installations...)	1 936 557	1 803 621	-132 936	-6,9%
23	Immobilisations en cours (travaux en cours)	1 754 405	964 116	-790 289	-45,0%
60	Achats (fournitures, petit matériel...)	3 238 884	3 546 364	307 480	9,5%
61	Services extérieurs (entretien, location, abonnements...)	2 379 175	3 465 011	1 085 836	45,6%
62	Autres Services extérieurs (frais de missions, honoraires...)	3 011 533	3 607 981	596 448	19,8%
63	Impôts et taxes	229 049	966 301	737 252	321,9%
64	Charges de personnel	78 882 657	81 175 123	2 292 466	2,9%
65	Autres charges	3 174 474	1 671 558	-1 502 917	-47,3%
66	Charges financières	15	790	775	
67	Charges exceptionnelles	5 780	124 457	118 677	2053,3%
68	Dotations aux amortissements	0	0	0	
	TOTAL	94 619 636	97 339 916	2 720 280	2,9%

Intégration des salaires MS Etat du mois de juin 2009 (12 004 093 €) et de 69 857 264 € à fin juin 2008 afin d'homogénéiser les périmètres.



3ème extrait : taux de réalisation des recettes de fonctionnement

Université de la Méditerranée		Tableau de Bord					Fin juin 2009		
1.9 Taux de réalisation des recettes en fonctionnement									
RECETTES / Fonctionnement		CUMUL JUIN 2008			CUMUL JUIN 2009			Variation des recettes	
		Prévisions	Recettes nettes	Taux de réalisation	Prévisions	Recettes nettes	Taux de réalisation	Montant	%
450	S.A.I.C.	372 256	173 978,81	46,7 %	525 283	254 305,57	48,4 %	80 327	46%
900	SERVICES CENTRAUX	10 699 714	1 820 022,38	17,0 %	172 314 626	1 436 189,33	0,8 %	-383 833	-21%
901	E.J.C.M.	723 951	190 500,46	26,3 %	509 885	135 674,93	26,6 %	-54 826	-29%
902	FACULTE DE SCIENCE ECONOMIQUE	4 292 337	717 990,72	16,7 %	2 598 886	697 596,10	26,8 %	-20 395	-3%
903	B.U.	1 505 594	175 554,95	11,7 %	1 315 608	520 006,00	39,5 %	344 451	196%
905	I.R.T.	233 476	11 221,45	4,8 %	316 865	5 506,00	1,7 %	-5 715	-51%
906	POLE DE GAP	433 823	233 613,55	53,8 %	339 500	223 233,77	65,8 %	-10 380	-4%
907	PATRIMOINE IMMOBILIER	2 476 865			80 948			0	
908	I.U.T.	7 001 458	1 618 266,88	23,1 %	4 163 965	1 135 431,45	27,3 %	-482 835	-30%
909	FACULTE DE PHARMACIE	2 442 398	528 327,18	21,6 %	2 187 609	375 782,86	17,2 %	-152 544	-29%
911	FACULTE D'ODONTOLOGIE	527 606	116 332,00	22,0 %	175 698	77 920,22	44,3 %	-38 412	-33%
912	E.S.I.L.	1 148 534	36 429,88	3,2 %	897 795	13 477,00	1,5 %	-22 953	-63%
913	FACULTE DES SCIENCES DU SPORT	1 327 014	22 477,27	1,7 %	1 203 112	22 303,00	1,9 %	-174	-1%
914	FACULTE DES SCIENCES	4 254 966	240 002,21	5,6 %	3 088 287	217 842,28	7,1 %	-22 160	-9%
915	O.S.U.	685 591	16 626,86	2,4 %	272 697	620,00	0,2 %	-16 007	-96%
916	I.R.E.M.	42 456	2 334,00	5,5 %	24 530	8 081,40	32,9 %	5 747	246%
917	MEDECINE PREVENTIVE	708 833	152 945,30	21,6 %	660 398	47 524,02	7,2 %	-105 421	-69%
922	I.M.2	453 624	54 343,00	12,0 %	121 624	9 939,26	8,2 %	-44 404	-82%
924	S.I.U.A.P.S.	437 899	122 148,57	27,9 %	389 188	5 206,00	1,3 %	-116 943	-96%
925	FACULTE DE MEDECINE	7 007 407	1 684 192,53	24,0 %	4 662 590	1 362 480,22	29,2 %	-321 712	-19%
926	S.C.A.S.C.	306 422	108 110,17	35,3 %	242 867	63 441,95	26,1 %	-44 668	-41%
927	S.U.F.A	888 380	793 912,42	89,4 %	841 000	14 714,99	1,7 %	-779 197	-98%
928	C.I.S.C.A.M.	1 227 112	130 011,87	10,6 %	294 885	70 253,93	23,8 %	-59 758	-46%
930	CONTRATS DE RECHERCHE	4 351 856			1 809 350			0	
931	RELATIONS INTERNATIONALES	568 622	3 404,11	0,6 %	232 009	674,10	0,3 %	-2 730	-80%
934	TETHYS	238 559	107 985,00	45,3 %	445 649	3 000,00	0,7 %	-104 985	-97%
935	GENOPOLE	708 368	110 630,38	15,6 %	421 180	131 904,90	31,3 %	21 275	19%
936	I.E.C.J.	107 493	24 614,00	22,9 %	82 685	4 878,24	5,9 %	-19 736	-80%
937	S.U.I.O.	27 500			0			0	
940	CANCERPOLE	1 422 522			1 489 778			0	
941	FONDATION UNIVERSITAIRE				255 000			0	
TOTAL		56 622 636	9 195 976	16,2 %	201 963 495	6 837 988	3,4%	-2 357 988	-26%

Source: Nabuco

15



4ème extrait : taux de réalisation des recettes : zoom sur les ressources propres du chapitre 70

Université de la Méditerranée	Tableau de Bord	Fin juin 2009
1.11 Taux de réalisation des recettes par chapitre - Zoom sur 70		

Chapitre	Intitulé	Prévisions 2009	Titre cumul juin 2009	Taux de réalisation	Réalisé fin juin 2008	Ecart en montant	en %
7061	DROITS SCOLA REDEVANCES	2 405 575	24 768	1 %	653 620	-628 852	-96 %
7062	PRESTATIONS RECHERCHE	181 906	0	0 %	8 173	-8 173	-100 %
7065	FORMATION CONTINUE	3 350 603	1 951 956	58 %	2 566 132	-614 176	-24 %
7066	COLLOQUES	9 500	16 517	174 %	124	16 393	13220 %
7067	VENTE DE PUBLICATION	190 600	101 429	53 %	111 923	-10 494	-9 %
7068	AUTRES PREST SERVICE	3 525 687	968 810	27 %	2 482 174	-1 513 364	-61 %
7083	LOCATIONS	251 782	72 998	29 %	140 321	-67 323	-48 %
7084	MISE A DISPO PERSONNEL	259 122	187 470	72 %	171 266	16 204	9 %
7088	AUTRES PROD ACTIVITE	286 804	62 395	22 %	79 071	-16 676	-21 %
	TOTAL	10 461 579	3 386 343	32%	6 212 804	-2 826 461	-45%

Ecarts fin juin 2009 / fin juin 2008

Droits de scolarité : très peu de titres sur le 7061 (droits nationaux, droits diplômes propres et redevance).

A noter à partir de 2009 : modification de la prise en charge : 2008/2009 de juin à juin; titre en décembre 2009 pour les 4/12 (2009/2010).

Formation continue : 58% du budget atteint après 3 mois. PRF non encore titré sur 2009.

Accroissement entre 2008 et 2009 : IUT (+300 k€) et Médecine (+ 120 k€).

Autres prestations de service : la diminution s'explique par la suppression des contributions pédagogiques. Il y a également moins de prestations internes en 2009.



5ème extrait : suivi du plafond de la masse salariale limité aux emplois financés par l'Etat

Université de la Méditerranée	Tableau de Bord	Fin juin 2009
2.2 Évolution des charges en personnel salaires sur postes d'État - A fin mars 2009 - Source = win paie		

Éléments de paie	Fin Juin 2008	Fin Juin 2009			Variation en €	Variation en %
		Prévisions 2009	Réalisations	Taux de Réalisation		
Rémunérations Principales	39 454 343	81 029 933	39 448 238	48,68%	-6 105	0,0%
<i>dont enseignants</i>	24 116 005	49 646 988	24 131 387	48,6%	15 382	0,1%
<i>dont non-enseignants</i>	9 119 731	18 767 116	9 222 739	49,1%	103 008	1,1%
<i>dont CDI</i>	18 171	37 091	17 825	48,1%	-346	-1,9%
<i>dont allocataires de recherche</i>	2 374 212	4 807 218	2 325 803	48,4%	-48 410	-2,0%
<i>dont ATER</i>	365 628	652 047	353 970	54,3%	-11 658	-3,2%
<i>dont autres CDD</i>	1 412 207	2 951 191	1 494 209	50,6%	82 002	5,8%
<i>dont autres non-titulaires (Hospitalo-U temporaires)</i>	2 048 389	4 168 282	1 902 304	45,6%	-146 084	-7,1%
Rémunérations accessoires	52 002	100 023	31 629	31,6%	-20 373	-39,2%
Indemnités de congés payés	0	362	0	0,0%	0	
Primes des personnels non-enseignants	1 040 021	2 136 003	1 365 614	63,9%	325 593	31,3%
Primes des personnels enseignants	832 909	2 068 757	856 554	41,4%	23 646	2,8%
Indemnités et avantages divers	1 150 989	3 104 550	1 132 702	36,5%	-18 287	-1,6%
Supplément familial	442 779	900 368	455 290	50,6%	12 511	2,8%
PERSONNEL	42 973 043	89 339 995	43 290 027	48,5%	316 984	0,7%
Impôts, taxes et versements assimilés	808 919	1 680 024	851 506	50,7%	42 587	5,3%
Charges de sécurité sociale et de prévoyance	25 981 958	54 012 965	27 860 623	51,6%	1 878 664	7,2%
Autres charges sociales	93 344	181 392	94 567	52,1%	1 222	1,3%
TOTAL DES CHARGES PATRONALES	26 884 221	55 874 382	28 806 695	51,6%	1 922 474	7,2%
MASSE SALARIALE TOTALE	69 857 264	145 214 377	72 096 722	49,6%	2 239 458	3,2%

ATER : En moyenne en 2009, nous avons moins d'ATER 100% et plus d'ATER 50% qu'en 2008. Malgré un temps de travail diminué de moitié, le coût d'un ATER 50% représente 70% du coût d'un ATER 100%. C'est pourquoi la masse salariale n'a pas suivi la même évolution que les etpt.

Rémunérations accessoires : on note toujours une baisse des heures complémentaires bien que l'écart soit réduit par rapport à la fin du 1er trimestre 2009 (il était de -53,8%)

Primes des personnels non-enseignants : l'évolution (hors prime RCE) est de 68,6 k€ soit + 6,6%. Les principales primes ayant augmentées sont l'IAT, l'IFTS, la PPRS. Ceci s'explique par la politique indemnitaire mise en place par l'établissement.

Augmentation des charges patronales : impact des pensions civiles : 1522 k€ et des Assedic (369 k€).



6ème extrait : suivi du plafond d'emplois de l'établissement

Université de la Méditerranée

Tableau de Bord

Fin juin 2009

2.4 suivi des plafonds

EMPLOIS	Plafond ETPT	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Sept	Oct	Nov	Déc	Moyenne Annuelle	"Solde" (Plafond - Moyenne)
PLAFOND ETAT															
Emplois Titre 2															
Enseignants	1369,5	1329,9	1335,0	1328,1	1328,9	1299,3	1325,9							1 324,5	45,0
BIATOSS	935,0	892,5	907,8	898,9	916,4	915,6	917,8							908,2	26,8
Allocataires	226,3	232,0	233,0	232,0	232,0	232,0	232,0							232,2	-5,9
Emplois Titre 3 (ex-3196)														0,0	0,0
ATER	15,0	9,0	9,0	9,0	9,5	9,5	9,5							9,3	5,8
Lecteur	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0							1,0	0,0
Emplois gagés BIATOSS	55,0	47,0	45,2	45,2	45,2	45,2	45,2							45,5	9,5
Compensation BIATOSS	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0							25,0	0,0
Post Doc	5,5	3,0	3,0	3,0	3,0	4,0	4,0							3,3	2,2
Sous-Total Plafond Etat	2632,3	2539,4	2559,1	2542,2	2561,1	2531,6	2560,4	-	-	-	-	-	-	2 548,9	83,4
PLAFOND RESSOURCES PROPRES															
ANT type BIATOSS	175,0	161,5	160,7	151,8	167,5	171,1	179,9							165,4	9,6
Doctorants et Post-Doc	100,0	100,0	103,0	104,0	102,0	105,0	106,0							103,3	-3,3
Sous-Total Plafond RP	275,0	261,5	263,7	255,8	269,5	276,1	285,9	-	-	-	-	-	-	268,8	6,3
														0,0	0,0
TOTAL ETAT + RP	2907,3	2800,9	2822,8	2798,0	2830,6	2807,7	2846,3	-	-	-	-	-	-	2 817,7	89,6

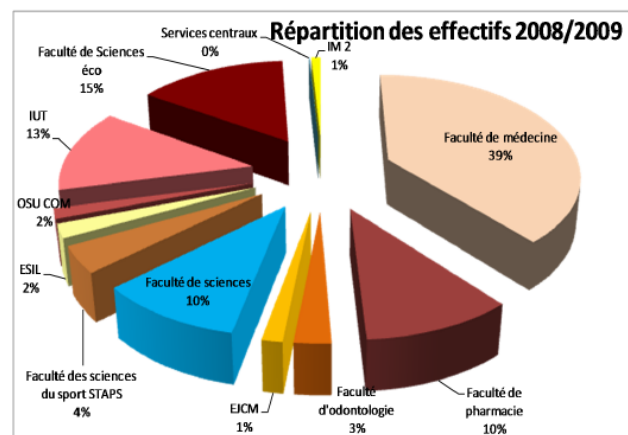


7ème extrait : évolution des effectifs étudiants sur les quatre dernières années

Université de la Méditerranée Tableau de Bord Fin juin 2009

3.1) Évolution des effectifs étudiants sur 5 ans

	2004/2005		2005/2006		2006/2007		2007/2008		2008/2009	
	Effectifs	Nombre d'inscriptions	Effectifs	Nombre d'inscriptions	Effectifs	Nombre d'inscriptions	Effectifs	Nombre d'inscriptions	Effectifs	Nombre d'inscriptions
Faculté de médecine	8017	9531	7737	9251	8130	9843	8049	9747	8214	9972
Faculté de pharmacie	2035	2855	2121	2894	2310	3191	2253	3151	2216	3070
Faculté d'odontologie	543	605	518	581	531	598	559	630	540	609
EJCM	306	309	378	380	350	350	316	319	305	306
Faculté de sciences	2469	2568	2277	2475	2202	2397	2201	2419	2159	2551
Faculté des sciences du sport	1605	1675	1334	1444	1103	1150	966	1092	868	1040
ESIL	397	398	367	368	448	449	453	453	456	456
OSU COM	379	380	394	410	400	415	373	398	340	372
IUT	2435	2484	2497	2551	2624	2692	2803	2889	2758	2855
Faculté de Sciences éco	4213	4617	4017	4523	3758	4244	3443	3849	3128	3573
Services centraux	20	27	12	12	14	14	28	28	12	12
IM 2	303	303	263	263	212	212	211	213	199	199
Somme :	22722	25752	21915	25152	22082	25555	21655	25188	21195	25015



	Taux de variation des effectifs		Taux de variation des inscriptions	
	sur 5 ans	année précédente	sur 5 ans	année précédente
Faculté de médecine	2,5%	2,0%	4,6%	2,3%
Faculté de pharmacie	8,9%	-1,6%	7,5%	-2,6%
Faculté d'odontologie	-0,6%	-3,4%	0,7%	-3,3%
EJCM	-0,3%	-3,5%	-1,0%	-4,1%
Faculté de sciences	-12,6%	-1,9%	-0,7%	5,5%
Faculté des sciences du sport S	-45,9%	-10,1%	-37,9%	-4,8%
ESIL	14,9%	0,7%	14,6%	0,7%
OSU COM	-10,3%	-8,8%	-2,1%	-6,5%
IUT	13,3%	-1,6%	14,9%	-1,2%
Faculté de Sciences éco	-25,8%	-9,1%	-22,6%	-7,2%
Services centraux	-40,0%	-57,1%	-55,6%	-57,1%
IM 2	-34,3%	-5,7%	-34,3%	-6,6%
Somme :	-6,7%	-2,1%	-2,9%	-0,7%



8ème extrait : zoom sur l'évolution des taux de réussite en licence

Université de la Méditerranée	Tableau de Bord	Fin juin 2009
3.2) Zoom sur les taux de réussite en licence		

Taux de réussite en licence sur l'ensemble de l'université

Taux de réussite en 3 ans	diplômé 2006/2007			diplômé 2007/2008		
	Diplômés	Nombre	Taux	Diplômés	Nombre	Taux
Scientifiq	231	617	37,4%	187	536	34,9%
Economique	136	440	30,9%	131	360	36,4%
Techno	13	252	5,2%	15	205	7,3%
Equivalenc	23	121	19,0%	16	69	23,2%
Bac pro	2	55	3,6%	1	60	1,7%
Littéraire	4	26	15,4%	6	33	18,2%
GENERAL	1	4	25,0%	0	1	0,0%
total	410	1515	26,9%	356	1264	28,2%

Dans le cadre du calcul des indicateurs du contrat quadriennal, nous faisons le point sur le taux de réussite en licence. Le point de départ est notre population d'inscrits en L1 qui n'étaient pas inscrits en L1 l'année précédente dans la même composante; ensuite nous suivons cette population sur trois ans à partir des inscriptions administratives et pédagogiques. Enfin, au bout des trois ans, nous conservons seulement les étudiants admis à la version de diplôme. Les résultats 2008/2009 ne sont pas complets, l'extraction de ces résultats ayant été faite mi-juillet.

Les pages suivantes montrent le détail des quatre composantes de U2 qui ont des licences de type LMD à savoir : la faculté des sciences, la faculté des sciences économiques et de gestion, la faculté des sciences du sport et enfin l'observatoire des sciences de l'univers.

Ces taux de réussite s'inscrivent dans les moyennes nationales.

Le taux de réussite en licence des bacs technologiques et des bac pro est catastrophique, population qui représente quand-même environ 20% des effectifs (mesures particulières d'encadrement de cette population à mettre en place?)

En revanche, si l'on observe le taux de réussite en licence après une première année réussie, celui-ci est bien plus important. La L1 est une année charnière et ce, dès le premier semestre car un grand nombre d'étudiants sont très vite en décrochage. En effet, une part non négligeable d'étudiants (environ 30 %) décroche dès le premier semestre avec des notes entre 0 et 5. Afin d'améliorer le taux de réussite en licence il faudrait pouvoir agir sur les étudiants qui sont en échec (avec des notes entre 5 et 10) au premier semestre avant qu'ils n'abandonnent totalement. Ces chiffres illustrent bien tout l'enjeu du plan licence.

► c/ diffusion

Après présentation en Conférence des doyens, le tableau de bord est diffusé électroniquement à l'ensemble des doyens, aux chefs de service des services centraux, aux responsables administratifs des composantes et à toute personne ayant participé à son élaboration.

► d/ évolutions en cours

Un tableau de bord essentiellement financier et plus opérationnel élaboré avec les composantes elles-mêmes est mis à la disposition de chacune des composantes via l'intranet de l'université en temps réel.

Il s'agit en fait plutôt d'une base de données (fichier Excel composé d'une quinzaine d'onglets) avec les principaux éléments suivants :

- 1) Dépenses par rubriques et par domaines :
- 2) Dépenses par CR
- 3) Dépenses par CR et par rubriques
- 4) Dépenses par CR et conventions
- 5) Comptes comptables
- 6) Comptes comptables hors recherche
- 7) CR de recherche
- 8) Recettes par rubriques
- 9) Recettes par CR
- 10) Prestations internes
- 11) Délai de mandatement
- 12) Lissage des dépenses
- 13) Suivi de la masse salariale sur RP (source Astre)
- 14) Liste nominative de personnes payées sur RP (source Astre)
- 15) Commentaires (à faire remonter de la composante vers les services centraux)

Un envoi en « push », c'est-à-dire une transmission d'information systématique à date régulière, à destination des responsables de composante est également effectué le 1^{er} (ou le 2) de chaque mois afin de familiariser les personnels concernés avec ces données et de créer un véritable climat d'échange. En effet, l'objectif de cette base d'information est double :

- d'une part fournir aux composantes un document de travail représentant une aide pour leurs besoins de pilotage et leur évitant ainsi la tenue d'un autre reporting en parallèle en ayant recours à des ressaisies de fichiers sous Excel. La première fonction est donc d'automatiser la production de données afin de leur permettre de consacrer plus de temps à l'analyse.
- D'autre part, harmoniser les principaux tableaux et indicateurs suivis à la fois par les composantes et les services centraux afin d'améliorer encore le dialogue de gestion interne. En effet ces données, issues d'outils communs et partagés, vont leur permettre d'élaborer leurs propres tableaux de bord et suivis de gestion internes mais aussi d'échanger avec la CEP (et la gouvernance) avec un rythme régulier sur les principaux faits marquants et évolutions de leurs activités.

PS : j'ai transféré en annexe n°1 c'est-à-dire le glossaire les définitions que tu proposais sur le reporting et le contrôle de gestion

3. L'évolution des prévisions budgétaires

De façon complémentaire à la revue de gestion présentée dans le chapitre précédent, l'établissement doit s'interroger sur la situation qui sera la sienne en fin d'exercice compte tenu de sa situation antérieure et des réalisations en cours au titre de l'exercice.

Si la revue de gestion permet de suivre l'exécution notamment budgétaire et financière, les enseignements issus de cette analyse complétés éventuellement d'un travail baptisé la re-prévision budgétaire doivent permettre s'assurer que les objectifs initiaux seront atteints. Si nécessaire il conviendra de modifier les dotations budgétaires afin soit de garder le cap sur les réalisations des objectifs, soit de tenir compte des évolutions de contexte, soit de modifier, au moins temporairement, l'ordre de réalisation des objectifs.

Ce travail peut au final nécessiter de procéder à une décision budgétaire modificative (DBM).

3.1 Une re-prévision, qu'est ce que c'est ?

La re-prévision budgétaire est un exercice de prévision dont l'objectif est de connaître le point de sortie financier (mais d'autres domaines pourraient sans doute utilement faire l'objet d'un travail similaire : les effectifs étudiants ou personnels par exemple) de l'année en cours pour l'ensemble de l'université à partir de tous les éléments pouvant affecter son résultat (charge non prévue au budget, diminution de recettes,...).

En effet le budget a été bâti sur la base d'hypothèses vieilles de 6 à 12 mois et ne peut donc plus être tout à fait pertinent : les prévisions des derniers mois vont se retrouver de plus en plus éloignées de la réalité et plus on va avancer vers la fin de l'année, moins les prévisions seront fiables.

3.2 Enjeux

Les enjeux sont multiples mais tous liés à la meilleure adéquation possible entre objectifs et réalisation budgétaire. On retrouve ici en grande partie les enjeux décrits à l'occasion de la présentation de la revue de gestion.

- ▶ Anticiper et suivre son activité : analyser les écarts, déceler les tendances, mettre en évidence les anomalies, valider les écarts constatés ;
- ▶ Réagir : identifier les marges de manœuvre et pouvoir redéployer en cours d'année les moyens disponibles sur des projets (exemple du plan licence qui ne serait pas mis en place dans une UFR pour des raisons de manque d'effectifs) ;
- ▶ Piloter en disposant d'éléments concrets pour nourrir d'éventuels arbitrages : justification des DBM ;
- ▶ Améliorer le processus budgétaire pour l'année suivante : aujourd'hui, lors de la construction du budget $n+1$, on regarde l'année écoulée $n-1$ (et les années précédentes $n-2$, $n-3$) mais on ne prend pas en compte les derniers éléments connus sur l'année n ;

- ▶ Participer à l'amélioration du dialogue de gestion : cet enjeu est primordial pour les établissements car la qualité de la vie financière suppose que chaque acteur s'approprie au mieux les chiffres de sa structure mais aussi de l'environnement de son établissement ;
- ▶ Dynamiser l'exécution budgétaire : **tu peux dire pourquoi et comment ? ;**
- ▶ Déterminer l'ouverture des soldes des crédits budgétaires (cas particulier : à l'université de la Méditerranée, nous n'avons ouvert que 90% des crédits et décidé d'ouvrir le solde en fonction de la re-prévision dans le cadre d'une nouvelle procédure d'allocation des moyens).

3.3 Mode opératoire

3.3.1 Introduction :

Introduire la notion de « rolling forecasts » qui existe dans le privé.

Dans les scénarios traditionnels, l'élaboration du budget et du plan pluriannuel sont des tâches réalisées une fois l'an. Ces travaux sont complétés occasionnellement par une révision budgétaire au bout de 5 ou 6 mois, on parle alors de Re-Forecast. Les résultats et les analyses qui en découlent n'apportent pas toujours d'éclairage pertinent. Le processus de révision budgétaire, tout comme celui d'élaboration budgétaire est souvent trop lent, trop tardif (trop coûteux) aux vues du niveau d'information reçue. Cet exercice ne permet pas toujours de disposer de la visibilité requise. C'est pourquoi (et aussi grâce aux évolutions des outils) les entreprises ont tendance à évoluer pour passer d'un système de mesure de la performance orienté sur le passé vers un système plus adapté à la réalisation d'analyse prospective.

Beaucoup d'entreprises procèdent alors à ce que l'on appelle un « ré estimé roulant » (Rolling Forecasts) tous les mois, à savoir on constate le réalisé cumulé d'un mois m et on ré estime le mieux possible le total de l'année avec les moyens dont on dispose : historique, informations des opérationnels, conjoncture, nouvelle législation,...

Pour moi l'introduction ci-dessus est une répétition de ce qui est dit plus haut : intérêt ?

3.3.2 Périmètre

Il n'y a pas d'exclusion à opérer, l'ensemble des domaines couverts par l'université est concerné par l'exercice. **C'est-à-dire ? Tu vises les mêmes domaines que pour la revue de gestion ?**

3.3.3 Périodicité

La réponse peut varier d'une organisation à l'autre. Il faut néanmoins s'assurer que les avantages retirés d'une re-prévision sont significatifs par rapport aux moyens déployés. Un objectif de deux re-prévisions maximum, une en mai et une en septembre, paraît réaliste. En effet, il faut garder à l'esprit que les établissements s'inscrivent désormais dans le processus de certification de leur comptabilité. Dans ce cadre, il semble incontournable d'anticiper la clôture de l'exercice pour enregistrer en comptabilité générale un certain nombre d'événements nés à l'occasion de la gestion annuelle (stocks, immobilisations, dettes, créances ...). Dans le même processus, les établissements se dirigent vers la mise en pratique d'arrêtés comptables intermédiaires par rapport à l'arrêté annuel car ce qui est applicable à la gestion budgétaire s'applique également, toute proportion gardée à la comptabilité générale. En résumé, les établissements vont devoir, à plus ou moins court terme, s'organiser pour procéder à soit des arrêtés de comptes, soit des re prévisions budgétaires en cours d'exercice.

Un point de départ peut recouvrir la partie effectifs/masse salariale (base trimestrielle par exemple). On peut également proposer une montée en puissance en commençant par travailler sur la masse salariale et quelques éléments déterminants (les nouveautés/modifications intervenues sur la période par exemple).

Et commencer à développer la notion de « rolling forecasts » : il faut que tu m'expliques.

3.3.4 Acteurs

Les mêmes que ceux qui élaborent le budget : « opérationnels », gestionnaires et services financiers, responsables administratifs des composantes. Une phase intermédiaire nécessaire à l'occasion de la montée en puissance de la mise en place d'une re-prévision budgétaire peut consister à un travail « en chambre » effectué par les services centraux.

Rôle du contrôle de gestion ?? Concepteur, autre ? le dire

3.3.5 Destinataires et utilisateurs

Tout comme pour la revue de gestion, la diffusion d'une re-prévision budgétaire est large : président, directeurs de composantes, membres du conseil d'administration, secrétaire général, directeur des ressources humaines, agent comptable, directeur des services financiers, responsables administratifs des composantes et services concernés.

3.4 Les outils

Le travail de re-prévision nécessite un outil de calcul permettant sur la base des données connues et collectées de « repositionner » les prévisions budgétaires. Soit l'établissement dispose d'un module ad hoc au sein de son logiciel financier, soit, et c'est le plus probable notamment compte tenu de la spécificité de l'exercice, il convient de s'équiper d'un module dédié. Ce dernier peut alors être alimenté à l'aide des informations extraites du logiciel de gestion financière de l'établissement.

Bien évidemment, des outils de type Excel ou Access peuvent parfaitement répondre à la demande.

3.5 Illustration

Les éléments ci-dessous s'appuient sur le dispositif mis en place par l'université de la Méditerranée.

L'objectif est de faire un suivi infra annuel prospectif afin :

- ▶ de ne pas risquer d'être « déficitaire » en fin d'année ;
- ▶ s'assurer que l'on reste dans les plafonds d'emplois et les limites de masse salariale ;
- ▶ dynamiser l'exécution budgétaire ;
- ▶ mieux connaître nos chiffres, apprendre à définir nos besoins afin d'améliorer le processus d'élaboration de l'année suivante ;
- ▶ arbitrer, faire des choix.

Cette notion de « re prévision » existe déjà via les DBM mais dépasse l'aspect « autorisation de dépenses ».

- ▶ Phase 1 :
 - analyser les chiffres réalisés de l'année n -1 (qui n'étaient pas connus au moment de l'élaboration du budget de l'année n) + les 4 mois passés sur l'année n

- détecter les postes qui ont le plus varié
- trouver les causes des écarts
- mettre en perspective avec le budget de l'année n
- ▶ Phase 2 : Intégrer les nouveaux événements ayant un impact sur les chiffres : projet qui ne se fait pas, diminution d'une subvention, décalage dans le temps, recettes nouvelles,...
- ▶ Phase 3 : Faire des choix si nécessaire

Exemple : dans le courant du mois de mai, les chiffres arrêtés à la fin du mois d'avril sont connus (dans le secteur privé, le processus de clôture comptable mensuelle fait que le contrôleur de gestion "provisionne" les charges correspondant à des services faits pour lesquels la facture ne serait pas arrivée, ce qui est possible aujourd'hui pour les universités qui mettent en place le service fait valorisé, option proposée au sein du logiciel Sifac diffusé par l'Amue).

« Méthode » (très pragmatique), selon les postes et les informations dont on dispose :

- ▶ y ajouter 8 mois de budget tel que prévu ;
- ▶ faire une règle de trois (!) ;
- ▶ utiliser le dernier historique connu ;
- ▶ ne faire varier que les postes pour lesquels on a une information précise de modification ;
- ▶ ou panacher ces différentes solutions et y ajouter les impacts d'éléments conjoncturels.

Bien sûr on passe plus de temps sur les gros postes qui fluctuent que sur les petits postes relativement stables. L'enjeu étant bien souvent sur les effectifs et la masse salariale.

De façon complémentaire, l'exercice de re-prévision nécessite et s'appuie sur les notions de :

- ▶ **Arrêté comptable** : les entreprises privées ont pour la plupart un arrêté comptable mensuel (plus light que l'arrêté de fin d'exercice). Instaurer à l'université un arrêté comptable en cours d'année (par exemple à la fin du mois d'avril, avant la re-prévision) permettrait de disposer de chiffres des quatre premiers mois les plus complets possibles, de dynamiser l'exécution budgétaire et d'améliorer le lissage des dépenses.
- ▶ **Mensualisation du budget** : très vite la pertinence de l'analyse infra-annuelle va être remise en cause si le budget n'est pas mensualisé en fonction des mois (cumulés) où l'analyse a lieu. En effet, le rythme d'exécution des dépenses (et de constat des recettes) est loin d'être homogène au cours des 12 mois de l'année : périodes pratiquement sans mouvements, paiement de certaines dépenses sur la base trimestrielle, investissements qui ne démarrent pas au 01/01/n. Jusqu'à présent, le rapport travail et complexité comparé aux bénéfices attendus ne justifiait sans doute pas un exercice de ce type. Compte tenu des nouveaux domaines de gestion (masse salariale, les enjeux de trésorerie et le besoin accru de pilotage) la question prend une acuité nouvelle et mérite d'être examinée de près.

As-tu un tableau illustratif propre à Aix-M II ?

3.6 Conclusions

- ▶ Place dans le dialogue de gestion avec les composantes
- ▶ Piloter : réagir aux écarts entre réalisations et objectifs. On est en plein dans le processus du contrôle de gestion (lien avec le séminaire « aide au pilotage » de l'AMUE – page 39).
- ▶ Tableau avec les principales différences entre Budget et « re-prévision »

	BUDGET	RE-PREVISION
Objectifs	Fixer les objectifs Allouer les ressources Evaluer la performance (notion de cible)	Anticiper Replanifier les ressources prévoir (notion de point de sortie)
Périodicité	une fois par an	deux fois par an
Elaboration	Plutôt du haut vers le bas/dialogue de gestion	informations du bas vers le haut
Maille de suivi	Centre de Responsabilité/Conventions	niveau de détail raisonnable
Horizon	16 mois (1 an + process 4 mois)	8 mois pour « re prévision » de mai; 4 mois pour celle de septembre

Dans le secteur privé, le budget est outil de pilotage au sens où les « responsables » (d'unités budgétaires ou de centres de profit) sont « challengés » sur la tenue ou non du budget. Le budget est un objectif sur lequel ils doivent rendre des comptes.

La « re prévision » permet d'anticiper les écarts par rapport au budget, ce n'est plus un objectif en tant que tel (mais les « responsables » devront expliquer les écarts par rapport au budget initial). *Même si en pratique, dans de nombreuses entreprises, la « re prévision » tend à remplacer le budget au milieu de l'année.*

Annexes

1. LEXIQUE

BESOIN EN FONDS DE ROULEMENT : différence entre les actifs circulants et les dettes, peut être scindé en besoin en fonds de roulement d'exploitation et besoin en fonds de roulement hors exploitation.

BILAN : état, à une date donnée, des éléments actifs, des éléments passifs et des capitaux propres de l'établissement.

CAF (CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT) : excédent de ressources internes dégagées par l'activité de l'établissement, durant l'exercice, et qu'il peut destiner à son autofinancement.

CHIFFRE D'AFFAIRES : montant des affaires réalisées par l'établissement dans le cadre de son activité normale et courante.

COMPTE DE RESULTAT : établi à partir des comptes généraux de gestion, distingue, pour une période donnée, les mouvements constatant les charges et les produits.

CONTROLE DE GESTION : Le Contrôle de *gestion* a aujourd'hui évolué. Nous sommes passés de la notion de contrôle (plutôt péjorative) à celle de pilotage de la performance. Grace aux progiciels de gestion intégrée, il a pu se libérer des tâches lourdes de saisies de données, au profit d'une mission de conseil, et d'assistance auprès des opérationnels. Le *contrôleur de gestion* est tiraillé entre le service de la direction général et les opérationnels.

Ainsi le Contrôle de *gestion* se définit aujourd'hui comme « une démarche permettant à une organisation de piloter la réalisation progressive de ses objectifs de performance tout en assurant la convergence des actions engagées par les différentes entités de sa structure » (Giraud et al : Contrôle de *gestion* et pilotage de la performance, Coll. Business, Gualino Editeur)

Cependant, le métier est en pleine mutation. En effet, il doit aujourd'hui faire face à plusieurs enjeux :

- S'adapter au développement de la *gestion* par projet ou par processus ;
- S'adapter à de nouveaux modes d'activité comme les délocalisations ou les coopérations entre entreprises : Il va donc devoir d'avantage s'attacher aux facteurs culturels ;
- Adapter les informations non financière à la mesure de la performance. »

EXPLOITATION/HORS EXPLOITATION : cette différenciation, généralement réalisée lors de l'élaboration de tableaux de synthèse (bilan fonctionnel, tableau de financement ou de flux de trésorerie), permet de séparer nettement les dettes et les créances qui relèvent de l'exploitation des dettes et créances diverses.

FONDS DE ROULEMENT : excédent des capitaux permanents sur l'actif immobilisé.

REPORTING : système rapide et fiable de traitement et de restitution de l'information comptable, sous la forme d'indicateurs synthétiques ou de rapports d'analyse financière, et dont les objectifs sont principalement l'aide à la décision des gestionnaires et l'information des tutelles et des partenaires.

« Le reporting est l'ensemble des moyens qui permettent au manager de mesurer la performance des unités dont il a la responsabilité. Il se définit, plus généralement, par des actions d'extractions de données pour une présentation synthétique sous forme de report. Par exemple, les données de vente peuvent être extraites afin d'être présentées sous forme de tableaux regroupant les ventes par région ou/et par vendeur.

Donc le reporting est un outil indispensable pour le contrôleur de gestion, dont la mission consiste à élaborer et définir les objectifs de l'entreprise au niveau opérationnel. Il va élaborer des prévisions budgétaires, le but étant d'assurer une cohérence entre les objectifs et les possibilités financières. Une fois fait, celui-ci va procéder au contrôle de toute l'opération, en effectuant un suivi permanent des résultats. Il analyse alors les différences qui peuvent exister entre les prévisions et les résultats obtenus. Si des écarts apparaissent, il procédera à des ajustements afin que ceux-ci soient minimisés au maximum. Il développe des actions correctives capables de réduire ces écarts.

Un système de reporting comporte deux objectifs principaux :

- disposer d'informations sur les réalisations des entités dépendantes*
- agréger ces informations pour avoir une vision globale des réalisations de l'organisation.*

SIG (SOLDES INTERMÉDIAIRES DE GESTION) : différences significatives entre des produits et des charges, chacun de ces soldes, généralement déroulés en cascade, constituant une étape dans la formation du résultat de l'exercice.

TABEAU DE FINANCEMENT (OU TABLEAU EMPLOIS – RESSOURCES) : fait apparaître les mouvements, flux et variations d'emplois et de ressources survenus pendant un exercice et exprime les opérations ayant affecté le patrimoine et les moyens de financement utilisés.

2. Les annexes budgétaires

A l'heure où ce document est rédigé, le formalisme des annexes budgétaires n'est pas connu. D'ailleurs rien ne dit qu'un formalisme commun sera demandé même si cette option paraît largement envisageable ne serait-ce que pour permettre de garantir une comparaison des différents budgets des établissements, des remontées d'information homogène, des croisements de données communes.

La liste des annexes obligatoires est rappelée ci-dessus :

- ▶ le projet annuel de performance de l'établissement : une illustration est fournie par une extraction du projet de l'université de Paris-Descartes ;
- ▶ le tableau de suivi des emplois ;
- ▶ le tableau de programmation et de suivi des programmes pluriannuels d'investissement ;
- ▶ le tableau des restes à réaliser sur les contrats de recherche ;
- ▶ les moyens consolidés consacrés à l'activité des unités de recherche que ceux-ci proviennent de l'établissement ou de tout autre partenaire ;
- ▶ enfin, même si le décret financier n'en fait pas mention, il convient de souligner que le décret n° 85-1118 du 18 octobre 1985 modifié par le décret n°2009-27 du 19 février 2009 relatif aux activités de formation continue prévoit que les prévisions de dépenses et de recettes doivent être présentées en équilibre réel dans un document spécifique soumis au vote du conseil d'administration⁵¹.

⁵¹ L'ensemble des prévisions de recettes et de dépenses de formation continue de l'établissement est récapitulé dans un état présenté en équilibre réel, annexé au budget de l'établissement et soumis à l'approbation du conseil d'administration qui se prononce, par ailleurs, sur le compte financier de la formation continue relatif à l'exercice précédent.



Le tableau de suivi des emplois

	EMPLOIS SOUS PLAFOND AUTORISÉS PAR L'ÉTAT			EMPLOIS HORS PLAFOND DE L'ÉTAT			TOTAL : PLAFOND D'EMPLOIS DE L'ÉTABLISSEMENT			IMPUTATION ETP			IMPUTATION ETPT		
	ETP	ETPT	masse salariale	ETP	ETPT	masse salariale	ETP	ETPT	masse salariale	Plafond établissement	Plafond État	autre	Plafond établissement	Plafond État	autre
EMPLOIS REMUNÉRÉS PAR L'ÉTABLISSEMENT (1 + 2)	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
1 - TITULAIRES	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
* Titulaires État (emplois et crédits inscrits au budget de l'opérateur avec CAP déconcentrée dans l'établissement)	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
* Titulaires établissement (corps propres)	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
- en fonction dans l'établissement :	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
Titulaires État détachés dans un corps établissement (emplois et crédits inscrits sur le budget de l'établissement)	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
Titulaires établissement (emplois et crédits inscrits sur le budget de l'établissement)	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
- en fonction dans une autre personne publique :	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
Emplois et crédits inscrits sur le budget de l'établissement - affectations ou MAD non remboursées	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
Emplois et crédits inscrits sur le budget de l'établissement - MAD remboursées	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
2 - NON TITULAIRES	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
* Non titulaires de droit public	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
- en fonction dans l'établissement :	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
Contractuels sous statut :	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
δCDI	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
δCDD	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
Contractuels hors statut :	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
δCDI	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
δCDD	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
Titulaires État détachés dans un emploi de contractuel de l'établissement (emplois et crédits inscrits sur le budget de l'établissement)	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
- en fonction dans une autre personne publique :	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
Emplois et crédits inscrits sur le budget de l'établissement - affectations ou MAD non remboursées	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
Emplois et crédits inscrits sur le budget de l'opérateur - MAD remboursées	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
* Non titulaires de droit privé	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
- en fonction dans l'établissement :	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
δCDI	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
δCDD	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
- en fonction dans une autre personne publique	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
Emplois et crédits inscrits sur le budget de l'établissement - affectations ou MAD non remboursées	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
Emplois et crédits inscrits sur le budget de l'établissement - MAD remboursées	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
3 - CONTRATS AIDES				XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
EMPLOIS REMUNÉRÉS PAR L'ÉTAT OU PAR D'AUTRES COLLECTIVITÉS OU ORGANISMES (3 + 4)							XXX	XXX	XXX		XXX	XXX		XXX	XXX

Conformément à l'article 64 de la loi de finances pour 2008, la loi de finances initiale (LFI) fixe chaque année le plafond des autorisations d'emplois des opérateurs de l'État. En conséquence, les opérateurs doivent produire un tableau des emplois faisant apparaître les emplois sous plafond autorisés par le PLF 2010 et les emplois hors plafond. Ces deux catégories d'emplois sont présentées en ETP, ou en ETP et en ETPT et constituent l'autorisation d'emplois de l'opérateur sur la base duquel la prévision de masse salariale a été calculée.



Le tableau de programmation et de suivi des programmes pluriannuels d'investissement

Coût total et modalités de financement des opérations pluriannuelles

Années	Intitulé opérations	Répartition des financements				Coût total de l'opération
		Auto financement	État (Total des AE notifiées)	Collectivités publiques	Autres	
Opérations débutées en n-2	Op. 1 Op. 2 Op. 3					
Sous-total exercice n-2						
Opérations débutées en n-1	Op. 4 Op. 5					
Sous-total exercice n-1						
Opérations de l'exercice n	Op. 6 Op. 7 Op. 8					
Sous-total exercice n						
Opérations programmées de l'exercice n + 1	Op. 9 Op. 10 Op. 11					
Sous-total exercice n+1						
Total						



Le tableau des restes à réaliser sur les contrats de recherche

Années	Libellés opérations	Echéancier de CP pour l'opération						
		exercices N et antérieurs			consommation en N (y compris engagement en cours)	disponible à la fin de l'exercice N : crédits reportables	Tranche crédits exercice N+1 : ouverture au BP N+1	Total ouverture prévisionnelle en N+1
		report exercice N-1	ouverture de N	total				
		(1)	(2)	(3) = (1) + (2)	(4)	(5) = (3) - (4)	(6)	(7) = (5) + (6)
Opérations débutées en n-2	Op. 1 Op. 2 Op. 3							
Sous-total exercice n-2								
Opérations débutées en n-1	Op. 4 Op. 5							
Sous-total exercice n-1								
Opérations de l'exercice n	Op. 6 Op. 7 Op. 8							
Sous-total exercice n								
Total								



Les moyens consolidés consacrés à l'activité des unités de recherche que ceux-ci proviennent de l'établissement ou de tout autre partenaire

		NATURES DES APPORTS	
		Effectifs de personnel	Ressources financières hors personnel
		a	b
APPORTS DE L'ETABLISSEMENT AUX UNITES PROPRES			
APPORTS DE L'ETABLISSEMENT AUX UNITES PARTENARIALES			
APPORTS DES PARTENAIRES			
Total			
Unités ou groupes d'unités de recherche	• UR ₁		
	• UR ₂		
	• ...		
	• UR _n		
Thèmes et programmes de recherche	• P ₁		
	• P ₂		
	• ...		
	• P _m		

3. Les limites des techniques comptables et financières des entreprises appliquées aux universités

3.1 Le bilan

Pour donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière, il convient de définir le périmètre de ces droits et obligations de les identifier, de les évaluer et de les comptabiliser selon la nomenclature des actifs et des passifs. Dans le cas de l'Etat (et donc d'un EPSCP), ces opérations doivent prendre en compte les spécificités suivantes :

- ▶ il n'existe pas de capital initial, faute, notamment, de date de création et d'établissement de première situation,
- ▶ l'évaluation des actifs de longue durée de vie pose des problèmes spécifiques,
- ▶ la notion même d'actif, telle que retenue pour l'entreprise, ne rend pas parfaitement compte de la situation de l'Etat, qui possède un « actif incorporel » très particulier, la souveraineté, et son accessoire, la capacité de lever l'impôt à opposer au capital économique qui lui est valorisable. Pour un EPSCP, la situation est similaire, comment valoriser le capital humain, le savoir des enseignants chercheurs ?

Au total, la mise en relation de l'actif et du passif d'un EPSCP, indispensable à la cohérence temporelle et à l'exactitude des enregistrements comptables, comme à l'analyse de sa situation financière, si elle doit être effectuée conformément aux grands principes (et particulièrement de la comptabilité d'exercice), ne saurait donner lieu à une interprétation identique à celle de l'entreprise.

3.2 Le résultat

Pour les entreprises, la mesure comptable la plus générale du résultat implique un principe de rattachement permettant de mettre en rapport les charges et les produits. Dans le cas de l'Etat (ou d'un EPSCP), les produits ne correspondent pas pour l'essentiel, à la vente des biens ou des services produits par l'activité qui a engendré les charges.

Les produits sont largement indépendant des charges et, d'ailleurs, par principe, non affectés.

Le niveau du résultat ne peut donc être interprété comme dans le cas d'une entreprise. Pour autant et dès lors que les règles de comptabilisation des charges et produits ont été déterminées et sont appliquées en respectant le principe de permanence des méthodes, la variation du résultat au cours des exercices délivre une information importante sur les conséquences des politiques budgétaires.

3.3 Les soldes intermédiaires de gestion (SIG) :

L'analyse des opérations par les SIG est fondée sur le principe suivant : de par son activité (achat, transformation, production de bien ou production de services) l'entreprise génère une « richesse » mesurée par la « valeur ajoutée », richesse qu'elle répartit ensuite au profit de divers intervenants (personnel, organismes sociaux, Etat, apporteurs de capitaux, ...).

Or dans le secteur public non marchand, l'activité exercée n'entraîne pas, à proprement parler, de création de richesse (au sens économique) et, surtout, ce n'est pas sa finalité. Son objet se définit plutôt comme étant d'apporter un service précis de la meilleure qualité possible en utilisant aux mieux les ressources mises à disposition. S'il n'y a donc pas recherche de rentabilité, il y a recherche de l'optimisation des moyens.

Pour les universités passées aux compétences élargies, les subventions Etat représentent entre 70 et 80% des ressources. Le mode de financement (subvention pour charge de service public) entraîne une absence de lien entre le niveau d'activité et les ressources. En conséquence, la mise en évidence des seuils de rentabilité comme la « valeur ajoutée » et « le résultat brut d'exploitation » ne présente qu'un intérêt mineur.

Il en va différemment lorsque l'analyse porte uniquement sur les activités industrielles et commerciales d'un établissement dans le cas où celui-ci a mis en place un service d'activités industrielles et commerciales c'est-à-dire un service doté d'un budget annexe.

4. L'analyse financière

4.1 Les soldes intermédiaires de gestion

Tableau des soldes intermédiaires de gestion (SIG) :

PRODUITS (+)		CHARGES (-)		SOLDES INTERMÉDIAIRES DE GESTION	N	N-1	N-2
Ventes de marchandises		Coût d'achat des marchandises vendues		• Marge commerciale			
Production vendue Production stockée Production immobilisée Total.		ou déstockage de production. Total.		• Production de l'exercice			
• Marge commerciale. • Production de l'exercice. Total.		Consommation de l'exercice en provenance d'un tiers Total.		• Valeur ajoutée			
• Valeur ajoutée produite. Subventions d'exploitation..... Total		Impôts, taxes et versements assimilés Charges de personnel Total.		• Excédent brut (ou insuffisance) d'exploitation			
• Excédent brut d'exploitation. Reprises sur charges et transferts Autres produits Total		• Ou insuffisance brute d'exploitation.... Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations Autres charges. Total.		• Résultat d'exploitation (hors charges et produits financiers)			
• Résultat d'exploitation (bénéfice). Produits financiers. Total		• Résultat d'exploitation (perte)... Charges financières Total		• résultat courant avant impôts (bénéfice ou perte)			
• Produits exceptionnels		Charges Exceptionnelles		• Résultat exceptionnel (bénéfice ou perte)			
• Résultat courant avant impôts • Résultat exceptionnel (bénéfice) Total		• Ou résultat courant avant impôts..... • Ou résultat exceptionnel (perte). Participation des salariés aux fruits de l'expansion. Impôts sur les bénéfices. Total...		• Résultat de l'exercice (bénéfice ou perte)			
Produits sur cessions d'éléments d'actif		Valeur comptable des éléments cédés		Plus-value ou Moins-value sur cessions d'éléments d'actif			

Cette décomposition du compte de résultat permet d'identifier les différents facteurs qui sont à l'origine du résultat de l'établissement en dissociant les facteurs liés directement au processus de production de l'établissement des facteurs liés soit à la politique financière de l'établissement (résultat financier) soit à des éléments non liés à la gestion courante de l'établissement (résultat exceptionnel).

Les précisions suivantes peuvent être apportées concernant la signification et le mode de calcul des différents SIG.

► La marge commerciale et la production de l'exercice

Pour les établissements ayant une activité commerciale (donc sans activité de transformation), l'activité est évaluée à partir de la marge commerciale réalisée. La notion de production est réservée aux établissements ayant une activité de transformation ou d'élaboration de biens et services.

Pour les EPSCP ces notions semblent difficilement représentatives dans la mesure où elles s'appuient sur des activités qui ne constituent pas leur cœur de métier. En revanche pour les établissements dotés de services d'activités industrielles et commerciales, ces indicateurs peuvent tout à fait s'avérer pertinents.

En effet, ils permettent de mesurer la capacité à réaliser une plus-value sur la revente de marchandises ce qui a priori ne constitue pas une activité représentative pour un EPSCP, sauf cas de gestion de magasins par exemple.

S'agissant de la production de l'exercice, ce ratio semble plus représentatif dans la mesure où il intègre les études, travaux, expertises, mesures ainsi que les en-cours de production, nature d'activités nettement plus présentes dans les EPSCP.

Plus ces ratios sont importants, plus l'établissement semble bénéficier d'un important pouvoir de négociation auprès de ses fournisseurs ou de ses clients.

Ces deux indicateurs favorisent de plus une comparaison entre les établissements exerçant dans le même secteur d'activité et donne à l'établissement un élément lui permettant de se situer par rapport à ses homologues et/ou concurrents.

► La valeur ajoutée

La Valeur Ajoutée se détermine en retranchant de la production de l'exercice l'ensemble des consommations intermédiaires fournies par des tiers.

La valeur ajoutée se calcule de la façon suivante :

Valeur Ajoutée =

Production de l'exercice

- les achats d'approvisionnement, d'études et de travaux (net des rabais, remises et ristournes)

+ /- les variations de stocks (stock final – stock initial)

- les autres charges externes

D'un point de vue comptable, la valeur ajoutée est égale à la différence entre les comptes de produits de classe 70, 71 et 72 et les comptes de charges de classe 60, 61 et 62.

La valeur ajoutée est plus significative que la notion de production puisqu'elle mesure la richesse réelle créée par l'établissement et constituée notamment par le travail du personnel.

Le taux de variation de la valeur ajoutée par rapport à l'exercice précédent représente le taux de croissance de l'établissement.

Cependant, si cette notion représentative pour des activités de production peut s'avérer pertinente dans le cas de la réalisation d'activités industrielles et commerciales, elle ne correspond pas aux réalisations d'un EPSCP du moins pour l'essentiel de ces missions. En revanche, la valeur ajoutée corrigée des subventions s'avère être une notion nettement plus intéressante. En effet, compte tenu du mode de financement des EPSCP (part de subventionnement supérieur à 75% en moyenne), l'introduction de ce financement dans le calcul permet de mesurer la richesse créée par l'établissement à partir de ses ressources propres.

► L'excédent brut d'exploitation

On appelle excédent brut d'exploitation (EBE) la ressource dégagée au cours de l'exercice par l'activité principale de l'établissement par différence entre les ressources et les dépenses courantes. Autrement dit, l'EBE est ce qui permet à l'établissement de se financer lui-même (et les éventuels apporteurs de capitaux dans le cas d'emprunts contractés).

L'excédent brut d'exploitation intègre l'incidence de la politique en matière de valorisation des activités et de recherche de financement par voie de subvention de fonctionnement, la gestion des achats, l'organisation des activités de formation et de recherche et la gestion du personnel. Il mesure la capacité à négocier et gérer la consommation de ses approvisionnement en marchandises, matières premières et en services; à négocier ses ventes de produits et services, des financements par voie de subvention, à négocier et à gérer ses coûts salariaux.

Il ne dépend donc ni de la politique d'investissement de l'établissement (emprunt) ni des éléments exceptionnels qui ont pu affecter le résultat, ni de la politique d'amortissement.

Pour ces raisons, l'EBE est un bon indicateur de la rentabilité économique de l'établissement.

L'EBE se calcule de la façon suivante :

EBE =

- + Production de l'exercice (comptes 70, 71 et 72)
- + Subventions d'exploitation (compte 74) car ce sont des apports de ressources fournies par les organismes publics
- les achats d'approvisionnement, d'études et de travaux (comptes 60,61)
- + /- les variations de stocks (stock final – stock initial)
- les autres charges externes (comptes 62)
- charges de personnel (comptes 64)
- impôts, taxes et versements assimilés (comptes 63)

► Le résultat de l'établissement

Le solde du compte de résultat (bénéfice ou perte) indique ce qui reste à la disposition de l'établissement en tenant compte de tous les produits et de toutes les charges. Il permet de calculer la rentabilité financière de l'établissement représenté par le rapport entre le résultat net et les capitaux propres, c'est-à-dire ce que rapporterait « un euro mis en capital ».

Pour aller plus loin dans l'analyse, le plan comptable général propose de décomposer le compte de résultat en trois sous ensembles distincts qui permettent de mesurer le résultat de l'établissement occasionné par :

- ses opérations de gestion courante : résultat d'exploitation ;
- sa politique financière : résultat financier ;
- des facteurs exceptionnels : résultat exceptionnel.

► Le résultat d'exploitation

Le résultat d'exploitation mesure la performance économique de l'établissement quelle que soit sa politique de financement (opérations financières) et les événements exceptionnels.

Ce résultat prend en compte le coût des différentes ressources utilisées pour accomplir les missions de l'établissement :

- le coût du travail a déjà été comptabilisé (salaires et charges sociales) ;
- le coût du facteur capital est estimé à partir de la détermination des amortissements et provisions d'exploitation.

On obtient donc un solde qui mesure la capacité à dégager des ressources nettes du fait de son activité normale et courante. Il doit être positif puisqu'il représente le résultat de l'accomplissement des missions pour lesquelles l'établissement a été créé.

Compte tenu des particularités des EPSCP, le résultat d'exploitation intègre les produits issus de la neutralisation des amortissements (compte 776) et la quote-part des subventions d'investissement virées au compte de résultat (compte 777). En effet, le financement des biens constituant le patrimoine des EPSCP est majoritairement issu de remise en dotation ou en affectation ou de subventions allouées par des tiers. Dès lors et bien que comptablement, ces recettes soient classées parmi les opérations exceptionnelles, elles participent au financement régulier des amortissements des biens concernés.

Le résultat d'exploitation se calcule de la façon suivante :

Résultat d'exploitation =

EBE

- + Autres produits de gestion courante ;
- + Produits issus de la neutralisation des amortissements ;
- + Quote-part des subventions d'investissement virées au compte de résultat ;
- + Les reprises sur provisions d'exploitation ;
- + Les transferts de charges d'exploitation ;
- les autres charges d'exploitation ;
- les dotations aux amortissements et provisions d'exploitation

Soit d'un point de vue comptable :

EBE

- + comptes de classe 75 (sauf 755), 776, 777, 781, 791
- comptes de classe 65 (sauf 655), 681

► Le résultat financier

Le résultat financier montre l'impact sur les comptes d'un établissement de sa politique de financement : recours à l'emprunt, politique de placement, ...

En conséquence, plus un établissement emprunte, plus ses charges financières augmentent.

Le résultat financier est obtenu par la différence entre les produits financiers (produits des placements, ...) et les charges financières (paiement des intérêts sur emprunts, ...).

Soit d'un point de vue comptable :

+ comptes de classe 76

- comptes de classe 66

La décomposition du compte de résultat selon la méthode des Soldes intermédiaires de gestion définit le Résultat Courant Avant Impôt en faisant la somme du Résultat d'exploitation et du Résultat financier.

Le résultat courant avant impôts se calcule de la façon suivante :

Résultat Courant avant Impôts = Résultat d'exploitation +/- Résultat financier

► Le résultat exceptionnel

Le résultat exceptionnel reprend l'ensemble des opérations qui ont une incidence sur le compte de résultat mais qui ne dépendent pas directement de l'activité de l'établissement et qui ne se renouvellent pas de manière récurrente dans le temps.

Il peut être positif ou négatif et peut avoir une incidence forte sur le résultat net mais son impact est par nature limité à un seul exercice. Il ne peut s'agir d'un moyen courant de dégager un résultat net positif.

Soit d'un point de vue comptable :

+ comptes de classe 77 (sauf 776 et 777)

- comptes de classe 67

► Le résultat de l'exercice ou résultat net comptable

Le résultat de l'exercice est donc obtenu par agrégation du résultat d'exploitation, du résultat financier et du résultat exceptionnel.

Soit d'un point de vue comptable :

Résultat de l'exercice =

Résultat d'exploitation

+/- Résultat financier

+/- Résultat exceptionnel

► Tableau de synthèse des résultats

Le compte de résultat peut être retraité de la façon suivante :

Compte de résultat		
Produits	Charges	Solde
Produits d'exploitation (y compris les comptes 776 et 777)	Charges d'exploitation	Résultat d'exploitation
Produits financiers	Charges financières	+/- Résultat financier
		= Résultat courant avant impôts
Produits exceptionnels (sauf les comptes 776 et 777)	Charges exceptionnelles	+/- Résultat exceptionnel
Total des produits	Total des charges	= Résultat de l'exercice

4.2 Le bilan comptable

On définit le bilan comme étant le reflet, à un moment donné, de la situation patrimoniale d'un établissement. De ce point de vue, le bilan propose donc une présentation structurée des avoirs et des dettes. Autrement dit, le bilan met en parallèle, le passif et les actifs d'un établissement. Mais, dans le cas d'un fournisseur/partenaire/financeur (y compris l'Etat) c'est-à-dire d'un créancier de l'établissement, l'information financière prioritaire est de savoir si l'établissement sera en mesure de s'acquitter de ce qu'il doit en temps et en heure.

4.2.1 Le passif du bilan

Le passif d'un bilan regroupe l'ensemble des dettes qu'a un établissement envers ses différents partenaires. Ce qui importe ici, c'est de pouvoir estimer à quelles échéances ces dettes vont arriver à leur terme. En effet, si un débiteur ne peut honorer ses dettes, un défaut de paiement sera constaté pouvant aboutir à une situation proche de la cessation de paiement, étant précisé qu'un établissement public administratif, personne morale de droit public, est insusceptible de procédures collectives (dépôt de bilan, redressement ou liquidation judiciaire). Autant que leur montant, le moment où une dette sera exigible (lorsqu'elle arrive à échéance) est un élément clé de toute analyse du bilan.

Bien évidemment, il est essentiel de connaître le montant de ses dettes à court terme (c'est-à-dire à moins d'un an) qui seront à honorer en priorité. Cette connaissance est essentielle notamment en termes de gestion de trésorerie.

Le passif d'un établissement se présente en termes d'exigibilité croissante de haut en bas.



- en haut du passif, nous retrouvons les dettes dont l'échéance est la plus éloignée dans le temps : dettes à long terme ;
- au bas du passif, nous trouvons les dettes exigibles en premier : dettes à court terme.

Soit sommairement pour le passif du bilan

Capital :	101
Subvention :	13
Dettes à moyen et long terme :	16
Dettes fournisseurs :	401 / 404 / 44

4.2.2 L'actif du bilan

Pour honorer ces dettes, l'établissement dispose d'actifs plus ou moins liquides qui sont regroupés dans la partie Actif du bilan.

La nature de ces actifs est très variable. Certains actifs sont constitués d'avoirs liquides (pièces, billets, fonds déposés sur un compte bancaire) c'est-à-dire d'avoirs immédiatement mobilisables et d'avoirs très peu liquides (terrain, bâtiment...) qui ont certes de la valeur, mais ne peuvent être convertis rapidement en liquidités (nécessité de procéder à une vente par exemple, ce qui peut prendre des mois).

Face à des dettes dont l'échéance est courte, l'établissement doit donc disposer d'actifs liquides. En conséquence, l'actif d'un établissement se présente en termes de liquidité croissante de haut en bas.

- En haut de l'actif, nous retrouvons les éléments les moins rapidement transformables en liquidités.
- Au bas de l'actif, nous trouvons les actifs liquides ou très facilement mobilisables.

Soit sommairement pour l'actif du bilan :

Immobilisations :	2xx
Stocks et en-cours :	3xx
Créances clients :	41
Trésorerie :	530 / 512 / 50.

4.2.3 La comparaison actif / passif

On peut donc maintenant mettre en relation l'actif et le passif.

Actif	Passif
Immobilisations 2..	Capital 101
	Subvention d'investissement – Equipement 13
Stocks et en-cours 3..	Dettes à moyen et long terme 16
Créances clients 41	Dettes fournisseurs 401 / 404
Trésorerie active 530 / 512 / 50.	Trésorerie passive 512

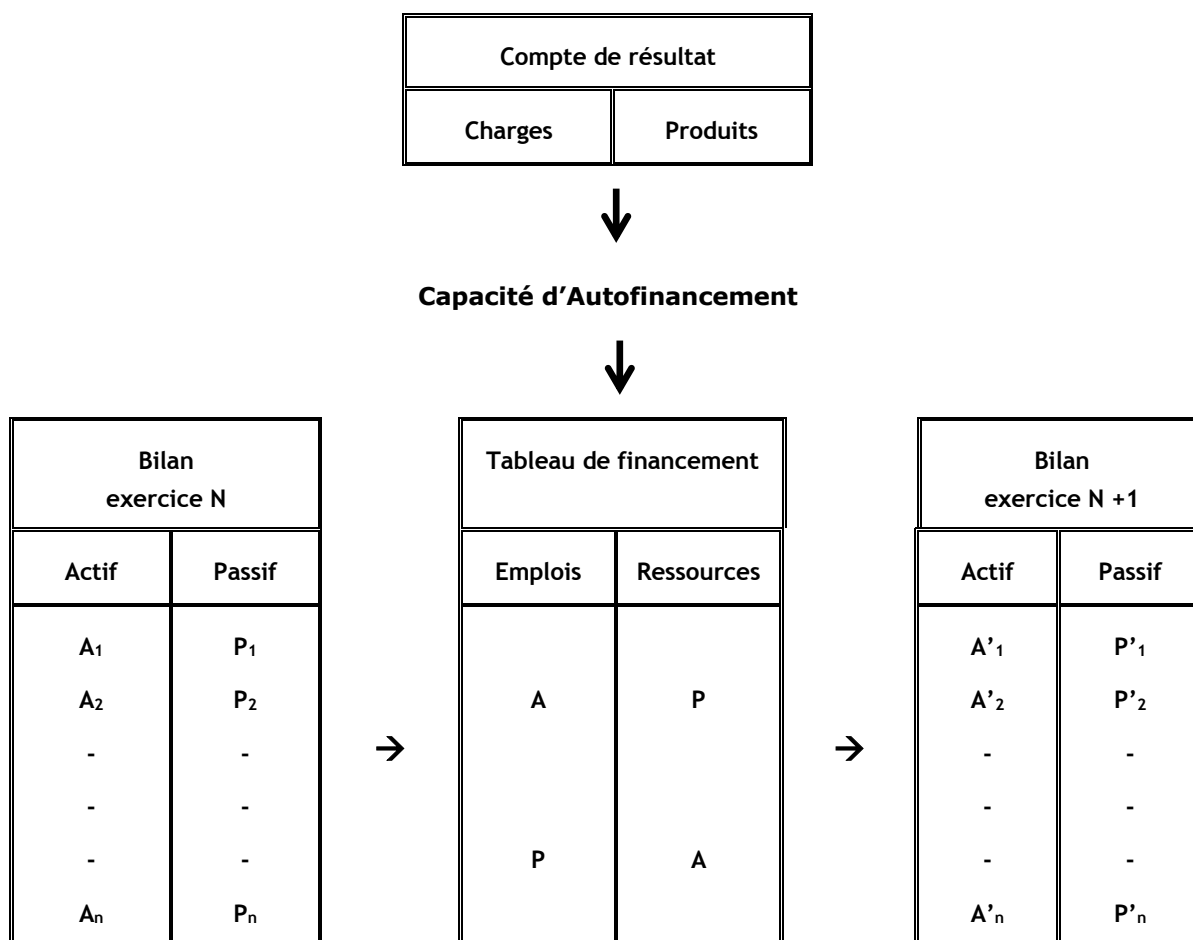
Une lecture rapide du bilan permet donc déjà de faire une première étude de la situation financière d'un établissement. La mise en parallèle des éléments de l'actif et du passif nous fournit une idée de la capacité de l'établissement à honorer ses dettes. Si la trésorerie de l'établissement ne paraît pas suffisante pour faire face aux échéances les plus courtes, celui-ci a de fortes chances de se retrouver en situation de retard de paiement et en conséquence de devoir supporter des intérêts moratoires (puisque la situation de cessation de paiement est impossible s'agissant d'un établissement public).

4.3 Le tableau de financement

Le plan comptable général de 1999 définit le tableau de financement comme un état des emplois et des ressources d'un exercice, établi de façon à permettre l'analyse des mouvements comptables affectant le patrimoine de l'établissement.

Il constitue la synthèse de l'organisation financière de l'établissement. Il décrit l'ensemble des flux financiers de l'exercice et précise donc comment les ressources dont a disposé l'établissement ont permis de faire face à ses besoins.

Il présente ainsi les variations poste par poste durant l'exercice et assure la liaison entre le bilan d'ouverture et le bilan de clôture avant répartition. Il effectue également le lien avec le compte de résultat par l'intermédiaire de la capacité d'autofinancement, ressource née de l'exploitation.



Ce document peut notamment décrire :

- ▶ Le financement des investissements et la variation du fonds de roulement ;
- ▶ Les moyens de trésorerie et les emplois qui en ont été faits.

Il se présente sous la forme de deux tableaux.

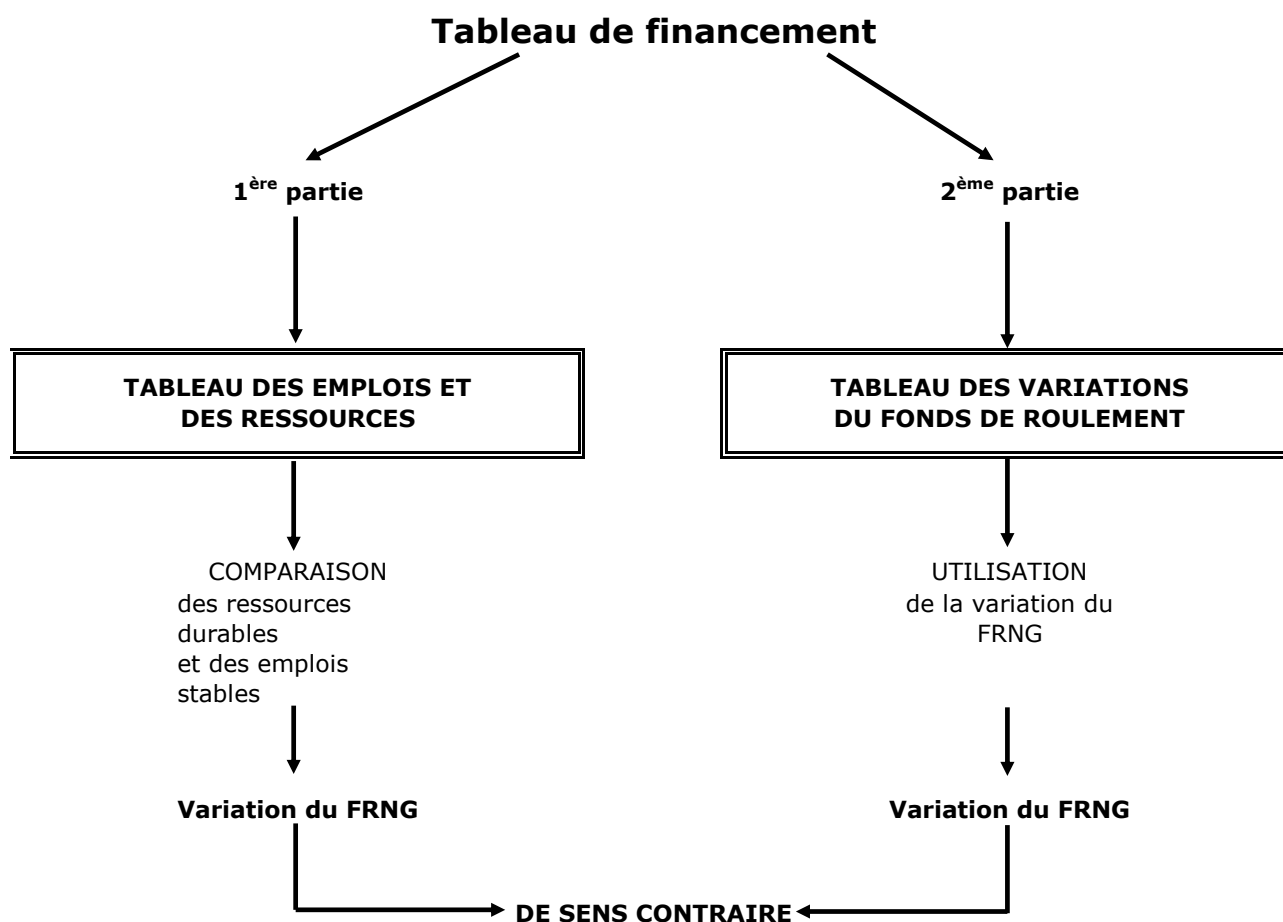
Dans le premier (tableau de financement-partie I ou tableau emplois-ressources), sont analysés les ressources et les emplois de l'exercice s'agissant uniquement des moyens structurels de l'établissement.

Il permet d'apprécier les politiques d'investissement (acquisitions, produits de cession), de financement (emprunts, dotations, subvention d'investissement) et d'autofinancement.

La comparaison entre les bilans de deux exercices successifs (exercice N et exercice N+1) est toujours insuffisante pour servir correctement le tableau, il faut se reporter à la fois au compte de résultat et à la balance par soldes et par mouvement de l'exercice.

Cela permettra, par exemple, de dégager à la fois les cessions d'actif immobilisé et les acquisitions alors que la comparaison des deux bilans ne permet que de dégager un solde. Il en va de même pour les emprunts contractés et remboursés au cours de l'exercice.

Dans le second (tableau de financement-partie II ou tableau de la variation du fonds de roulement net global), sont analysées les variations des éléments du fonds de roulement classés en trois catégories : exploitation, hors exploitation et trésorerie.



La ressource nette (ou emploi net) dégagée dans la première partie du tableau de financement est ensuite employée dans le cycle d'exploitation.

La partie II du tableau de financement indique l'utilisation de la variation, au cours de l'exercice, du fonds de roulement au sein de l'actif circulant, des dettes d'exploitation et hors exploitation.

Cela permet d'apprécier les conséquences des politiques de stockage et des crédits clients et fournisseurs et ainsi de connaître l'évolution de la trésorerie nette en mettant en évidence la part des concours bancaires courants.

La partie basse du tableau de financement permet de déterminer trois types de variations calculées à partir des valeurs brutes existantes entre deux bilans successifs :

- ▶ variation d'exploitation ;
- ▶ variation hors exploitation ;
- ▶ variation de trésorerie.

Les variations des actifs et passifs ne se traduisent pas par des emplois ou des ressources mais par des besoins (qu'il est logique d'assimiler à des emplois : augmentation des actifs circulants et des disponibilités et baisse des dettes à court terme) et des dégagements (également assimilables à des ressources : baisse des actifs circulants et des disponibilités et augmentation des dettes à court terme).

Ces variations constituent soit des besoins en fonds de roulement, soit des dégagements de fonds de roulement. Un besoin en fonds de roulement correspond à un emploi du fonds de roulement, un dégagement à une ressource.

Un besoin en fonds de roulement correspond à une situation où les actifs sont en augmentation et/ou les passifs en diminution. Par exemple, si le poste clients a augmenté entre deux bilans, cela correspond à un besoin d'utilisation du fonds de roulement qui permet de compenser le non-recouvrement des créances. De la même manière, une diminution du poste fournisseur constitue également un besoin d'utilisation du fonds de roulement.

La variation nette du fonds de roulement analysée dans la seconde partie est donc égale, et de sens contraire, au solde entre les ressources et les emplois analysés dans le haut du tableau.

Il n'existe pas de modèle obligatoire de tableaux de financement. Les tableaux présentés infra sont les tableaux figurant dans le plan comptable général 1999. Cependant, les règles d'élaboration et les méthodes utilisées ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre sans qu'il en soit justifié dans le rapport de l'agent comptable.

Exemple de tableau de financement (I)

Variation du Fonds de Roulement Net Global					
EMPLOIS	2008	2007	RESSOURCES	2008	2007
			Capacité d'autofinancement	4 602 955	5 747 688
Acquisitions d'éléments de l'actif immobilisé :	12 010 545	17 864 612	Cessions ou réductions d'éléments de l'actif immobilisé :		
Immobilités incorporelles	227 256	127 214	. Cessions d'immobilisations		
Immobilités corporelles	11 783 290	17 737 397	- incorporelles		
Immobilités financières (a)			- corporelles		
Charges à répartir sur plusieurs exercices (b)			. Cessions ou réductions d'immobilisations financières (a)		
Réduction des capitaux propres (réduction de dotations ou remboursement de subventions)			Augmentation des capitaux propres :	3 468 284	3 633 505
			. Augmentation de dotations		126 064
			. Augmentation des autres capitaux propres	3 468 284	3 507 440
			. Correction ressources (à saisir)		
Remboursements de dettes financières (c)			Augmentation des dettes financières (c)		
TOTAL DES EMPLOIS	12 010 545	17 864 612	TOTAL DES RESSOURCES	8 071 238	9 381 193
			Diminution du F.R.N.G.		
			EMPLOI NET 2008	3 939 307	
			Emploi net 2007	8 483 419

(a) sauf ICNE concernés (2768)

(b) montant brut transféré au cours de l'exercice

(c) sauf ICNE concernés (1688) et renégociations

Commentaire :

Exemple de tableau de financement (II)

Université ...	Variation du F.R.N.G.			
	2008			2007
	Besoin (1)	Dégagement (2)	Solde (2-1)	Solde
Variations "EXPLOITATION"				
* Variations des actifs d'exploitation :				
<i>. Stocks et en cours</i>				
<i>. Avances et acomptes versés sur commandes</i>				
<i>. Créances clients et étudiants, comptes rattachés et autres créances d'exploitation (a)</i>	1 000 013,28			
* Variations des dettes d'exploitation :				
<i>. Avances et acomptes reçus sur commandes en cours</i>	12 877,56			
<i>. Dettes fournisseurs, comptes rattachés et autres dettes d'exploitation (b)</i>		943 992,25		
Totaux	1 012 890,84	943 992,25		
A. Variation nette "Exploitation" (c)			-68 898,59	3 906 533,50
Variations "HORS EXPLOITATION"				
* Variations des autres débiteurs (a)		9 585 637,00		
* Variations des autres créditeurs (b)	47 466,69			
Totaux	47 466,69	9 585 637,00		
B. Variation nette "Hors Exploitation" (c)			9 538 170,31	-803 434,46
Total A + B :				
Besoin de l'exercice en Fonds de Roulement				
ou Dégagement net de Fonds de Roulement dans l'exercice			9 469 271,72	3 103 099,04
Variations "TRESORERIE"				
* Variations des V.M.P.	6 553 410,84			
* Variations des Disponibilités		1 023 446,17		
Totaux	6 553 410,84	1 023 446,17		
C. Variation nette "Trésorerie" (c)			-5 529 964,67	5 380 319,63
VARIATION DU FONDS DE ROULEMENT NET GLOBAL				
Total A + B + C :				
= EMPLOI NET si total (A + B + C) < 0				
ou				
= RESSOURCE NETTE si total (A + B + C) > 0			3 939 307,05	8 483 419
(a) y compris charges constatées d'avance selon leur affectation à l'exploitation ou non				
(b) y compris produits constatés d'avance selon leur affectation à l'exploitation ou non				
(c) les montants ne comportent pas de signe lorsque les dégagements l'emportent sur les besoins ou sont assortis du signe (-) dans le cas contraire				

Commentaire :

5. Méthodes de calcul du GVT

Les méthodes de calcul actuelles :

La méthode de calcul utilisée par la direction du budget :

Un calcul à partir des fichiers de paye en raisonnant sur les indices majorés constitue une méthode pour approcher le GVT positif.

Ce mode d'approximation repose donc sur le calcul de l'indice réel moyen en n et $n+1$ par catégorie. Cet indice est calculé en conservant uniquement les agents présents les années n et $n-1$, à partir des données de paye. A partir de ces données, il est alors possible de calculer l'indice moyen annuel de cette population l'année n , puis $n+1$.

La variation observée provient du GVT positif, des mesures catégorielles statutaires ainsi que des distributions de points. En supposant quantifiables l'impact de ces deux dernières catégories de mesures, un GVT positif peut être déduit.

Cette méthode est utilisée à défaut d'une méthode basée sur le suivi individuel de la carrière des agents.

La méthode de calcul utilisée par le ministère de l'éducation nationale :

Un pourcentage d'évolution des indices réels moyens est calculé par corps ou catégories. Les données sont issues d'une enquête annuelle « Enquête Masse Indiciaire (EMI) ». La comparaison des indices s'effectue sur deux années, de date à date. Ce pourcentage est éventuellement corrigé des variations prévisionnelles d'effectifs ayant un impact sur le niveau de l'indice moyen. On peut considérer que l'ensemble de ces paramètres aboutit à l'estimation d'un GVT solde. Le ministère de l'équipement, de son côté, est en mesure de simuler, grâce à son SIRH, l'impact financier des avancements d'échelons, qui constitue l'un des éléments du GVT positif.

Les méthodes de calcul exposées précédemment correspondent à des approches globales du GVT qui sont utilisées dans les méthodes dites « macro ». En revanche, dans les méthodes dites « micro », on privilégiera des approches individualisées du GVT (prévision agent par agent ou prévision par regroupement d'agents sous un même corps, grade, échelon).

6. L'ACQUISITION D'IMMOBILISATIONS

Le principal besoin de financement d'un établissement à long terme repose sur l'acquisition d'immobilisations. Pour bien mesurer l'importance de ce type de besoin de financement, il est donc nécessaire de comprendre ce que l'on appelle en comptabilité une immobilisation et d'appréhender les besoins en investissement que peut connaître une société.

6.1 LA NOTION D'INVESTISSEMENT

6.1.1 Définition de l'investissement :

Pour accomplir leurs missions, les établissements doivent acquérir des biens qui seront utilisés pour dispenser les formations, réaliser les recherches ou prestations de services, éditer des ouvrages, ...

En science économique, on définit l'investissement comme correspondant à « la valeur des biens durables acquis par les agents économiques pour être utilisés pendant au moins un an dans le processus de production ».

En comptabilité, on définira un investissement comme étant « tout bien meuble ou immeuble, corporel ou incorporel, acquis ou créé par l'établissement, destiné à rester durablement sous la même forme dans l'établissement ».

6.1.2 Les différents types d'investissements :

L'organisation du Plan Comptable identifie trois types d'investissements qui se distinguent selon la nature de l'actif acquis.

Les investissements immatériels :

L'investissement immatériel se distingue de l'investissement matériel par le fait qu'il n'augmente pas le stock de biens durables de l'établissement. Les principaux investissements immatériels sont :

- les frais de recherche et de développement ;
- la formation des personnels ;
- l'acquisition de logiciels ;
- l'achat de brevets ou de licences d'exploitation ;
- ...

Les investissements matériels :

L'investissement matériel comprend l'acquisition de l'ensemble des biens durables réalisée par l'établissement et indispensable à son bon fonctionnement et qui constitue ses immobilisations corporelles. Ces acquis corporels sont comptabilisés dans les comptes de classe 21. Les principaux investissements matériels sont :

- les terrains ;
- les constructions ;
- les bâtiments ;
- le matériel scientifique ;
- le matériel de bureau et informatique ;
- ...

Les investissements financiers :

Les investissements financiers consistent soit en l'acquisition de droits de créances, soit en l'achat de titres financiers devant être conservés dans une stratégie de long terme visant à générer un revenu financier. Les principaux investissements financiers sont :

- les titres de participation ;
- les titres immobilisés ;
- les prêts accordés par l'établissement ;
- les dépôts et cautionnements ;
- ...

6.2 LES DETERMINANTS DE L'INVESTISSEMENT

6.2.1 Pourquoi les établissements investissent ?

Pour répondre à une demande : quand un établissement estime que la demande qui s'adresse à elle va s'accroître, elle va augmenter ses capacités de production (contrat de recherches, accroissement du nombre d'étudiants ou développement de filières nécessitant des investissements, ...).

Pour améliorer la qualité du service : quand l'évolution des technologies ou l'orientation des travaux nécessite une adaptation ou un remplacement ou un changement des matériels et équipements utilisés (nouveau champ de recherche, technologie offrant une meilleure qualité, ...).

Pour réaliser des profits : un investissement sera réalisé s'il permet à un établissement d'augmenter ses profits dans le cas des activités de valorisation (de la recherche, des activités éditoriales, de location de salles, ...).

Les subventions versées par les organismes publics favorisent l'investissement puisqu'elles en diminuent le coût pour l'établissement.

Un indicateur permet d'estimer l'évolution future de l'investissement : le taux d'utilisation des capacités de production. Il se détermine par le rapport entre les capacités de production utilisées et les capacités de production totales. Si ce rapport est élevé, cela signifie que les établissements utilisent au maximum leurs capacités de production. Dans ce cas, si elles souhaitent produire plus, elles devront obligatoirement investir pour augmenter leurs capacités de production (Un taux proche de 85 % est généralement synonyme d'une saturation de l'outil de production).

6.2.2 Quels sont les objectifs de l'investissement ?

On peut classer les types d'investissements réalisés par un établissement selon le fait qu'ils permettent une augmentation des capacités de production de l'établissement ou qu'ils permettent d'accroître l'efficacité du processus productif.

On fait généralement la distinction entre :

Investissement de remplacement : qui consiste à remplacer un appareil par un autre appareil, sans modifier le volume global d'activité de l'établissement.

Investissement de capacité : qui consiste à remplacer un appareil par un autre appareil permettant de d'accroître le volume d'activité de l'établissement.

Investissement de productivité : qui consiste à remplacer un appareil par un autre appareil plus performant, c'est-à-dire qui permet de réaliser les mêmes travaux (démonstrations, expérimentations, production) à moindre coût.

En fait, cette distinction reste souvent théorique, et un investissement recouvre souvent deux aspects, car même un simple investissement de remplacement se fait à l'aide d'un appareil plus moderne que le précédent, et il est donc globalement plus productif que l'ancien.

6.3 LE FINANCEMENT DES INVESTISSEMENTS

Comme nous l'avons vu précédemment, le principe de précaution en analyse financière suppose qu'un besoin de financement ne peut être satisfait qu'avec des ressources dont l'échéance est au moins aussi longue que la durée du besoin à financer.

Les immobilisations acquises par un établissement ont vocation à perdurer au cours de plusieurs exercices, elles doivent donc être financées par des ressources longues.

Ces besoins de financement peuvent être satisfaits de différentes manières, soit par augmentation de capital, soit par recours à l'emprunt.

1.1.1 L'AUGMENTATION DE CAPITAL

Sans objet pour un EPSCP

1.1.2 LE RECOURS A L'EMPRUNT

6.3.1 Modalités de ce type de financement

L'établissement peut chercher à obtenir des capitaux en s'adressant à des institutions financières. Dans ce cas, il se tournera alors vers un organisme prêteur. Pour un EPSCP, l'autorisation d'emprunter est soumise à un double accord : celui du conseil d'administration d'une part et celui du recteur, chancelier des universités d'autre part.

Présentation d'un dossier d'emprunt : caractéristiques principales.

6.3.2 Conséquence en termes de structure de bilan

On peut schématiquement illustrer l'impact de ce type de stratégie sur la structure du bilan d'un établissement de la manière suivante :

Structure de bilan avant recours à l'emprunt

Structure de bilan après recours à l'emprunt

Commentaire



3. Annexe sur contrats avec partenaires

Insérer l'arrêté du 11 décembre 2006 relatif au recensement économique de l'achat public

4. Le projet annuel de performance

Document extrait du dossier budgétaire de l'université Paris Descartes

Document CA - 04/12/2008

PROJET ANNUEL DE PERFORMANCES 2009
DE L'UNIVERSITÉ PARIS DESCARTES
PAP 2009

PRESENTATION STRATEGIQUE ET OPERATIONNELLE
INDICATEURS DE PERFORMANCES

Le projet annuel de performances 2009 de l'Université Paris Descartes (PAP 2009) s'inscrit dans un contexte général de profonde mutation de l'enseignement supérieur et de la recherche universitaire.

Ainsi, s'il est essentiel d'achever, dans les meilleures conditions possibles, le quadriennal 2006-2009, il est important de valoriser, d'ores et déjà, les grands objectifs du prochain contrat quadriennal et d'assurer, de manière performante, le passage aux responsabilités et compétences élargies à compter du 1^{er} janvier prochain.

Le passage aux responsabilités et compétences élargies prévu le 1^{er} janvier 2009 conformément à la loi du 10 août 2007 et au vote du Conseil d'administration du 17 juin 2008, impose à l'ensemble de la communauté universitaire de Paris Descartes, une vigilance particulière sur la conduite des actions à mener en 2009, en privilégiant les principes de bonne gestion et de soutenabilité budgétaire.

Les objectifs opérationnels présentés dans le PAP 2009 de l'Université Paris Descartes s'insèrent parfaitement dans les objectifs stratégiques du programme 150 « formations supérieures et recherche universitaire ».

Il s'agit en effet de contribuer à répondre aux besoins croissants de qualification supérieure du pays en privilégiant la réussite en licence et d'améliorer l'efficacité mais aussi l'efficience du dispositif d'enseignement supérieur et de recherche universitaire, notamment par la qualité des publications scientifiques.

Dès à présent, l'Université Paris Descartes utilise les leviers d'actions nouveaux qui sont mis à sa disposition en choisissant, dès sa première année de mise en œuvre, de passer à l'autonomie accrue en matière de budget global (incluant l'ensemble de la masse salariale) et de gestion de personnels. L'adaptation de la procédure contractuelle constitue également un levier d'action majeur avec l'intégration du nouveau dispositif d'allocations des moyens qui prendra mieux en compte les performances de l'Université Paris Descartes.

Une attention vigilante sera également portée aux conditions de mise en œuvre de la revalorisation de la situation des personnels et à l'amélioration des conditions matérielles d'exercice des missions de l'Université.

S'agissant du programme 231 « vie étudiante », l'Université contribue également aux grands objectifs fixés par le ministère par la promotion de l'égalité des chances pour l'accès aux formations, en améliorant les conditions de vie et de travail des étudiants et enfin par le développement de la prévention dans le domaine de la santé.

Les objectifs stratégiques retenus par l'Université en 2009 sont déclinés en objectifs opérationnels et illustrés par des indicateurs joints en annexe de ce document.

Ils concernent les grands domaines suivants :

- *La recherche universitaire.*
- *L'offre de formation.*
- *La gouvernance.*
- *La vie étudiante.*

Les indicateurs annexés, illustrant les quatre grands domaines précités, sont complétés par un ensemble d'indicateurs couvrant un champ plus vaste mais non exhaustif des performances de l'Université Paris Descartes.

L'adoption d'une démarche pragmatique a conduit l'Université à inscrire, dans le PAP 2009, des objectifs opérationnels en nombre très raisonnables, en lien direct avec les mutations en cours. Ces objectifs sont en revanche prioritaires et nécessitent qu'ils soient atteints à l'issue de l'exercice budgétaire 2009.

Chaque objectif prioritaire, décliné au niveau de l'établissement dont la pluridisciplinarité constitue un atout de sa performance, se nourrit des préoccupations communes et propres à chacune des composantes de l'Université : la médecine, l'odontologie, la pharmacie, la biomédicale, les sciences humaines et sociales, le droit, les mathématiques et l'informatique, les sciences et techniques des activités physiques et sportives, la psychologie et l'institut universitaire de technologie.

1er objectif stratégique **Améliorer les conditions d'exercice et la qualité de la recherche universitaire à Paris Descartes**

Trois objectifs opérationnels ont été retenus, en 2009, pour répondre à cet objectif stratégique d'amélioration des conditions d'exercice et de qualité de la recherche universitaire à Paris Descartes.

1er objectif opérationnel ***Soutien des plates-formes de recherche de l'Université et*** ***des différents réseaux thématiques de recherche avec le versement de l'essentiel*** ***des préciputs de l'agence nationale de la recherche (ANR)***

En effet, durant le quadriennal 2006-2009, l'Université a mis en place des plates-formes Paris Descartes communes à toutes les équipes de l'Etablissement. La politique volontariste menée depuis quatre ans pour mutualiser les plateaux techniques lourds a conduit à la création de cinq « plates-formes Descartes ». Elle s'est traduite, en 2008, par la labellisation, respectivement, IBiSA et IBiSA émergente des plates-formes de protéomique et d'imagerie du petit animal, critère de visibilité indispensable pour inscrire ces actions dans la durée et bénéficier du nécessaire renforcement en personnel.

L'effort engagé sera poursuivi activement dans les années à venir et portera en priorité, d'une part sur les actions de formation, d'autre part sur le renforcement de l'activité de recherche, indispensable pour garantir l'évolution continue des prestations.

A côté de ces objectifs prioritaires communs, chaque plate-forme développera son propre projet, l'enjeu étant d'obtenir à l'horizon 2013 la labellisation IBiSA de l'ensemble des plateaux techniques universitaires.

Pour soutenir sa politique, l'Université affectera aux plates-formes l'essentiel des préciputs versés par l'ANR, et ceci dès 2009, et mettra en place un programme pluriannuel de développement en partenariat avec les EPST et les centres de recherche et IFR.

2^{ème} objectif opérationnel

***Mise en place d'une base de données fiable, robuste et complète
couvrant l'ensemble des besoins de la recherche universitaire de Paris Descartes***

Il s'agit ici de permettre un accompagnement performant de chaque unité de recherche tant dans son fonctionnement que dans la production scientifique de ses enseignants chercheurs.

Ce dispositif s'appuie sur la mise à jour complète de l'application GRAAL via l'application ministérielle SIREDO.

En outre, cette mise à jour doit permettre un pilotage plus performant de la recherche universitaire de l'établissement en collaboration étroite avec chaque responsable de composante.

L'objectif est bien ici d'atteindre une mise à jour complète de la base de données GRAAL à l'issue de l'année 2009.

3^{ème} objectif opérationnel

Mise en place des conditions de réalisation du programme quadriennal recherche 2010-2013

Une mobilisation de tous les tissus scientifiques de l'Université a débouché sur la proposition d'un programme de recherches intégrées de l'Université. En particulier, ont été définis des Axes Thématiques Prioritaires et créés des Instituts Universitaires Paris Descartes. Ces nouveaux axes et instituts déploieront pleinement leurs activités à partir de 2010. L'année 2009 permettra de renforcer l'identité propre de chacun, de compléter leur organisation et de préciser leurs objectifs.

Les moyens recherche utilisés sous forme de contrats répondant à des appels d'offres (ex. BQR) seront pour l'essentiel réservés aux thématiques ainsi définies. A la fin de l'année 2009, nous apprécierons les progrès réalisés dans l'exécution des programmes et dans l'efficacité potentielle des équipes constituées en axes et en instituts.

La politique de coopération interuniversitaire et interdisciplinaire de l'alliance Paris Centre Université (Paris Descartes/Panthéon Sorbonne/Paris Diderot) sera poursuivie. L'exécution des contrats passés en 2008 dans ce cadre sera évaluée, permettant de lui donner la suite nécessaire.

L'amélioration des capacités d'auto-évaluation scientifique de l'Université a débouché sur la création d'une cellule de bibliométrie renforcée dont l'efficacité sera analysée.

Cette cellule de bibliométrie, comparée aux données extérieures, permettra de vérifier la progression de l'Université dans les divers classements internationaux.

2^{ème} objectif stratégique

**Répondre aux besoins de qualification supérieure
en améliorant l'offre de formation de l'Université Paris Descartes**

Deux objectifs opérationnels ont été retenus, en 2009, pour répondre à cet objectif stratégique d'amélioration de l'offre de formation de Paris Descartes : ils concernent la réussite en licence et la formation continue.

1^{er} objectif opérationnel

Financement prioritaire de la réussite en licence

Des moyens financiers importants seront alloués au plan pour la réussite en licence de Paris Descartes afin de réduire de manière significative le taux d'échec des étudiants.

Ces moyens seront affectés à l'amélioration des conditions d'exercice pédagogique de l'enseignement notamment par le versement de primes aux référents pédagogiques de ce plan financées par le ministère.

La réussite en licence constitue un défi à relever. Durant le prochain quadriennal et dès 2009, le plan présenté au Ministère, en 2008, sera poursuivi et amplifié, en particulier s'agissant de :

- la généralisation du tutorat d'accueil et du suivi des primo-entrants, avec l'introduction d'un principe de « pro activité » (le tuteur contacte les nouveaux étudiants et s'efforce d'assurer la continuité du lien) ;
- l'adaptation des enseignements de premier semestre de L 1 afin d'accoutumer « progressivement » les étudiants à la logique disciplinaire, en tentant d'en gommer l'aridité « rébarbative » initiale pour de nombreux jeunes ;
- l'amélioration de la maîtrise des trois langages de base (français, anglais, informatique), l'utilisation renforcée pour ce faire des TICE et des dispositifs mobiles d'apprentissage en ligne. Ceci implique de retirer aux enseignants une partie de leurs lourdes charges administratives en renforçant les équipes pédagogiques par des agents BIATOSS, et en recrutant autant que nécessaire des professeurs agrégés, répétiteurs, etc ;
- l'extension des heures d'ouverture des bibliothèques, des salles informatiques ou encore le prêt de matériel mobile. Pour ce faire, il est prévu de développer l'emploi étudiant ;
- pour certains étudiants, la mise en place de modules expérimentaux de « remise à niveau » (années zéro). Dès janvier 2008, a été nommé un chargé de mission sur « le parcours en licence », coordinateur d'une commission pluridisciplinaire. Cette mission fera, au premier semestre 2009, le compte-rendu de son analyse de la « typologie » des étudiants en échec, des facteurs personnels, culturels et « internes » (c'est-à-dire en rapport avec une inadaptation de l'accueil à l'Université), et soumettra des propositions d'enrichissement et de réorientation du plan appliqué depuis 2008.

Il convient de rappeler en effet le très grand nombre d'étudiants concernés par ce plan : en 2006, pour mémoire, 8 302 étudiants dans 12 mentions de licences générales. Le taux moyen de réussite en licence générale reste encore particulièrement faible en L 1 ; quelques chiffres clefs permettent de définir le contexte actuel du niveau licence au sein de l'Université (sources OSEIPE en complément des indicateurs contrats - PAP) :

- en L 1 : 36,9 % (Mini : 26,3% en Sciences juridiques - Maxi : 64,8% en sciences du langage) avec une diminution de 3,8 points par rapport à l'année 2004-2005 ;
- en L 2 : 57,3 % (Mini : 46,5% en sciences éco-gestion - Maxi : 93 % en sciences du langage) avec une diminution de 6 points par rapport à l'année 2004-2005 ;
- en L 3 : 64,7 % (Mini : 55 % en maths-info - Maxi : 72,5% en sciences sociales) avec une augmentation de 2,4 points par rapport à l'année 2004-2005 ;

Un étudiant sur cinq quitte le cursus licence sans diplôme, soit 1791 étudiants et 20,8% des inscrits. Le nombre total des diplômés en L 3 générale est de 1 653, soit 57% des inscrits, car 245 étudiants n'ont pas validé un semestre. A peine 40% des diplômés de licence générale l'ont obtenue en 3 ans : 39,9 % en 3 ans, 27,4 % en 4 ans et 32,7 % en 5 ans.

85 % des bacheliers inscrits en L 1 sont issus d'une série générale ; 20,2 % (338) des néo-bacheliers inscrits en L 1 ont obtenu leur bac en retard et 21,6% (1 797) des inscrits en licence générale sont boursiers.

2^{ème} objectif opérationnel

Améliorer l'offre de formation continue de l'Université Paris Descartes

Le passage de la formation continue à la formation tout au long de la vie (FTLV) reste un objectif prioritaire à atteindre. La formation tout au long de la vie peut se décrire comme un ensemble d'aller retour, entre « formation », « entreprise » et « période sans activité ».



Le Service Commun de Formation Continue Paris Descartes renforcera son action sur plusieurs axes, toutes les formations étant accessibles aux adultes en reprise d'études :

- L'accent sera mis sur l'accueil du plus grand nombre en prenant appui sur les dispositifs existants : congé individuel de formation, plan de formation, financement par l'alternance.
- Les fonctions d'accueil et d'accompagnement du public seront renforcées.
- L'utilisation des TICE sera privilégiée : certaines des formations seront organisées en modules capitalisables. Ces modules seront scénarisés et mis en ligne à disposition du plus grand nombre. Dans ce domaine, l'accent sera mis sur le secteur « santé ».
- Les actions de communication internes et externes porteront en priorité sur la refonte et l'optimisation du site WEB, l'amélioration de la diffusion de l'offre de formation. Cette offre est particulièrement considérable et réputée dans le domaine de la santé.

Ce sont ces dernières actions de communication internes et externes qui devront être privilégiées dans le cadre du PAP 2009.

3^{ème} objectif stratégique

Améliorer la gouvernance de l'Université et de ses composantes

Quatre objectifs opérationnels ont été retenus, en 2009, pour répondre à cet objectif stratégique d'amélioration de la gouvernance : ils concernent la fiabilisation des systèmes d'information pour la mise en œuvre d'un entrepôt de données Paris Descartes, la formation de tous les personnels de l'Université, l'amélioration du contrôle interne comptable avec notamment la procédure de certification des comptes et enfin la mise en œuvre du pilotage de la masse salariale et des plafonds d'emplois.

1^{er} objectif opérationnel

Améliorer la fiabilité des systèmes d'information afin de mettre en œuvre l'entrepôt de données Paris Descartes

Atteindre une qualité optimale des systèmes d'information constitue un objectif essentiel de l'Université. Elle concerne aussi bien les applications de ressources humaines (HARPEGE, GIRAFE, POEMS ou encore HELICO), que la recherche universitaire (voir le point consacré ci-dessus à GRALL) ou encore le suivi du parcours universitaire des étudiants avec APOGEE.

L'amélioration des données saisies (en fonction du niveau de compétences reconnu : services du siège ou composantes), nécessite que soient définis des processus de fiabilisation des différentes applications. Le dialogue de gestion entre les services du siège (principalement la direction de l'informatique et des systèmes d'information - DISI), et les composantes doit être privilégié par un échange de données dont l'extraction par la DISI permettra à chaque composante d'en commenter les résultats et d'en assurer si besoin la correction ou la validation.

Ce dialogue de gestion par sondage permettra de mesurer l'ampleur des actualisations à réaliser. Si un accompagnement provisoire est nécessaire, le recrutement de contractuels à durée déterminée pourra être envisagé à la seule condition que le travail de ces équipes soit encadré et validé.

Le système de sondage mis en œuvre dès le début de l'année 2009 doit demeurer pérenne afin de mettre sous tension le dispositif de fiabilisation des données.

L'objectif final est d'obtenir des systèmes d'information fiables, complets et robustes dans la durée, ce qui permettra d'alimenter l'entrepôt de données de l'Université, les tableaux de bord de l'Université et de calculer des indicateurs pertinents de performances et de pilotage.

2^{ème} objectif opérationnel

Assurer la formation de tous les personnels de l'Université

La formation continue des personnels doit répondre efficacement aux nouveaux besoins des personnels enseignants et poursuivre les actions menées pour les personnels BIATOS.

La complexité croissante des fonctions demande à chaque agent une approche métier qui ne pourra être maîtrisée que par une formation adaptée aux besoins de chacun. La formation doit devenir un véritable levier d'évolution pour les agents qui pourront ainsi acquérir et approfondir certaines compétences.

C'est dans cette perspective que le plan de formation, qui verra son budget augmenté dès 2009, apportera un choix de formations adaptées aux besoins stratégiques de l'Université (formations ressources humaines, management, gestion de projets, juridiques).

La formation aux systèmes d'information sera une priorité pour que l'ensemble des agents soient en mesure, le plus rapidement possible, d'utiliser les outils avec efficacité. Le contenu des formations sera donc étudié pour chaque service avec un effort tout particulier pour ceux qui utilisent les applications de gestion des ressources humaines et celles portant sur les affaires budgétaires et financières.

L'Université intégrera, en 2009, dans son plan de formation, le droit individuel à la formation pour l'ensemble de ses personnels y compris les personnels enseignants. Elle proposera des formations adaptées en bureautique, en langues, en formation à la gestion de projet ou encore aux nouveaux métiers ainsi qu'une formation à la pédagogie pour les nouveaux enseignants entrant dans la carrière.

Sera également développée la préparation aux concours pour les personnels BIATOS. L'Université devra démarrer la réflexion visant à mettre en place une école de formation des cadres qui pourrait être commune avec l'Université Paris Diderot.

Des besoins nouveaux pourront en outre être identifiés, dans le domaine de la formation, courant 2009.

3^{ème} objectif opérationnel ***L'amélioration du contrôle interne comptable***

Le corollaire de l'autonomie consiste à bien identifier et assumer les nouvelles responsabilités et compétences dévolues à l'Université en matière budgétaire et comptable.

Ainsi un axe fort de l'année 2009 consistera à mettre en œuvre un contrôle interne comptable fiable et robuste. L'instauration d'une certification des comptes de l'Université par un commissaire aux comptes indépendant doit permettre de commencer à identifier très précisément les processus comptables qu'il convient de renforcer au sein du siège mais aussi des composantes de l'Université en vue d'atteindre une qualité comptable optimale.

Cette identification doit permettre de valider, dans le cadre d'un dialogue de gestion renforcé avec les composantes, les différents processus qui seront conjointement arrêtés. La procédure de certification des comptes doit permettre cette évolution grâce au regard extérieur du commissaire aux comptes.

Enfin le reporting portant sur la trésorerie de l'Université devra être renforcé et enrichi compte tenu du triplement du budget de l'université qui intégrera en 2009 l'intégralité des dépenses de masse salariale.

4^{ème} objectif opérationnel ***La mise en œuvre du pilotage*** ***de la masse salariale et des plafonds d'emplois***

Le pilotage de la masse salariale suppose, dès le début de l'année 2009, un suivi infra annuel des dépenses de masse salariale transférées par l'Etat à l'Université (près de 190 millions d'€) ainsi que des dépenses du budget de masse salariale propre à l'Université (notamment les heures complémentaires).

Le processus de suivi sera mensuel et débutera dès le mois de février, une fois les premiers retours de paye 2009 obtenus de la part de la Recette Générale des Finances (RGF). Ce processus de suivi de la masse salariale permettra d'assurer un reporting pour l'aide au pilotage de l'Université mais aussi de mettre en place un reporting auprès de chaque composante pour sa masse salariale propre.

Selon ce modèle, le suivi des plafonds d'emplois (financement Etat et ressources propres) sera assuré auprès des acteurs de l'Université Paris Descartes.

Le dialogue de gestion interne constitue donc le levier d'action principal pour un pilotage efficace de la masse salariale et des plafonds d'emploi de l'établissement.

A ce titre une gestion plus transparente et optimisée des heures complémentaires distribuées au sein de l'Université constituera un axe majeur du suivi de la masse salariale en 2009. Les résultats de l'expérimentation menée sur l'application de gestion des heures complémentaires HELICO auront pour conséquence de définir les conditions de sa mise en œuvre pour l'ensemble de l'Université.

4^{ème} objectif stratégique **Améliorer les conditions de vie étudiante**

Élément clé de l'épanouissement et de la réussite des jeunes, le développement de la vie étudiante, doit se poursuivre. Les objectifs retenus au titre du contrat quadriennal doivent permettre de développer et renforcer l'ensemble des actions déjà entreprises dans ce domaine en accordant une attention toute particulière au renforcement de la participation des étudiants à la vie démocratique.

En effet il s'agit de poursuivre, dès 2009, les actions visant à favoriser la reconnaissance de la qualité d'élus étudiant et l'engagement étudiant pour la vie démocratique de l'Université.

L'amélioration de la vie étudiante suppose aussi, dès 2009, l'accélération des actions menées dans un certain nombre de volets de la vie étudiante : le sport, la culture et la santé.

- Au sein du volet sport, il convient d'améliorer notablement l'offre « Activités Physiques et Sportives » (APS) pour tous, de favoriser la création d'Associations Sportives au sein de chaque composante, d'améliorer la diffusion d'informations sur la relation activités physiques et la santé en relation avec le SIUMPPS, de développer le tutorat étudiant et enseignant en faveur des sportifs de haut niveau et de favoriser l'accès des étudiants handicapés aux activités physiques et sportives.

- Au sein du volet culture, les priorités consistent à renforcer les actions culturelles en amplifiant les efforts de mise à disposition de locaux de l'Université pour les associations étudiantes à visée culturelle et de développer l'art numérique.

- Au sein du volet santé, il est nécessaire d'amplifier le travail de sensibilisation des étudiants aux problèmes de santé, de développer un programme de formation leur permettant de se prendre effectivement en charge, de développer la médecine préventive y compris en ce qui concerne la santé dentaire et les difficultés psychiques, de faciliter l'accès à des soins ambulatoires somatiques et psychiques, de conduire des enquêtes épidémiologiques et des recherches en santé publique sur cette population et, enfin, de créer un guichet unique santé étudiante.

Le développement de l'emploi étudiant suppose de mettre en place un aménagement horaire des étudiants salariés. L'accroissement des aides et soutiens aux étudiants handicapés constitue aussi un axe fort de la vie étudiante.

Enfin le développement des échanges internationaux suppose un renforcement de la visibilité des conventions et des coopérations et de l'accueil des étudiants étrangers en programme d'échanges ainsi que l'accroissement progressif des allocations de soutien à la mobilité.

En conclusion, il convient de rappeler que ce premier projet annuel de performances 2009 de l'Université Paris Descartes, accédant aux responsabilités et compétences élargies, devra faire l'objet d'une évaluation interne à mi-parcours (en juin 2009) afin d'identifier les difficultés et les points de blocage dans la mise en œuvre des objectifs précités.



Cette évaluation de mi parcours correspond au calendrier proposé par le ministère pour un premier bilan du passage à l'autonomie (le bilan des six premiers mois) ce qui permettra, le cas échéant, de faire valoir de nouveaux points de négociations ou d'ajustements budgétaires pour l'année 2009, s'agissant notamment de la masse salariale.

L'évaluation définitive du PAP 2009 s'effectuera en début d'année 2010, à l'occasion de la préparation du rapport annuel de performance 2009 (RAP 2009) qui devra présenter les résultats obtenus par l'Université.

1. Le choix des modalités de gestion

Exemple de l'université de Rennes2 :

Contexte

Le nettoyage des 81 000 m² de locaux de l'université Rennes 2 est actuellement effectué par deux catégories de personnels :

- du personnel Rennes 2 (personnel rémunéré sur budget Etat) chargé d'assurer une partie du nettoyage des bâtiments Présidence, A, B, D, L et N, pour une surface totale de à 11 000 m² environ ;
- du personnel de la société xxx, prestataire titulaire d'un marché, assurant le nettoyage du reste des surfaces, soit 70 000 m² environ.

Objectif de l'étude :

L'augmentation modérée mais régulière des tarifs du prestataire a amené la Commission des Moyens et des Finances à s'interroger sur la pertinence du maintien de l'externalisation des prestations et à envisager une internalisation de ces coûts dès lors que la preuve qu'une réduction de la dépense serait établie.

L'objectif de l'étude est bien de mesurer le coût du marché de nettoyage en cours et de le confronter à celui d'une éventuelle internalisation des prestations (embauche de personnel sur ressources propres, achats de matériel et consommables, aménagements d'espaces de stockage, bureaux, ...).

Le résultat de l'étude devra contribuer à la prise de décision en matière de reconduction du marché de nettoyage arrivant à échéance au 01/06/2007.

Pour mener à bien cette étude, a mis en place la méthodologie suivante :

La comparaison des coûts sera effectuée sur un périmètre de coûts complets puisque les prix pratiqués par la société xxx intègrent les coûts indirects (charges de structure, investissements...). De même, la simulation d'internalisation de coûts tiendra compte des coûts indirects engendrés (impact sur la charge de travail des services d'appui, surfaces des stockages, ...).

COÛTS DIRECTS

COÛTS INDIRECTS

Coût complet prestations société xx	=	Factures société + suivi technique du marché	+	Suivi administratif du marché, surfaces de stockage, ...
Coût complet internalisation	=	Salaires + matériel + consommables, ...	+	Suivi administratif des personnels, surfaces de stockage, ...

Le mode de calcul des coûts indirects n'ayant pas encore fait l'objet d'une réflexion approfondie dans le cadre d'une mise en place d'une comptabilité analytique, cette étude se limitera à décrire les objets de coûts indirects (fluides, surfaces de stockage, bureaux, prise en charge administrative...) sans pour autant en évaluer la charge financière.

L'étude propose deux simulations distinctes pour l'internalisation des prestations :

- une internalisation à périmètre constant :
Les coûts de personnels seront évalués sur la base des volumes horaires effectués par les agents de la société xxx. Les coûts de consommables et de matériel en découleront.

Spécialisé dans les prestations de nettoyage, la société xxx garantit un haut niveau de formation de ses agents et une technicité reconnue des matériels et méthodes employées. L'internalisation à périmètre constant ne tient pas compte de la difficulté de l'Université à recruter, former et encadrer des agents de haut niveau.

Ce constat amène à envisager un scénario d'internalisation plus « réaliste » dans lequel des effectifs renforcés viendrait compenser l'écart de technicité entre les agents d'un prestataire spécialisé et ceux recrutés par l'université.

- une internalisation à périmètre « réaliste » :
L'expérience du personnel du service intérieur en matière de gestion d'activité de nettoyage a été sollicitée afin d'établir les besoins en personnel, en consommables et en matériel en vue d'assurer une exécution satisfaisante du nettoyage des locaux.

L'étude a été réalisée en trois étapes :

- Evaluation du périmètre et du coût des prestations réalisées dans le cadre du marché.
- Simulations de coûts d'internalisation à périmètre constant (égalité des volumes horaires de travail entre les agents recrutés et les agents de la société xxx) puis à périmètre « réaliste ».
- Analyse comparative et scénarios d'évolution.

La période retenue pour le calcul des coûts est l'exercice 2006.

Synthèse de l'analyse comparative des coûts :

Le tableau comparatif suivant synthétise les coûts directs en euros et les coûts indirects « qualitatifs » de chacune des trois hypothèses d'évolution : continuité de l'externalisation, internalisation à périmètre constant et internalisation à périmètre « réaliste ».

		Continuité d'externalisation	Internalisation périmètre constant	Internalisation périmètre "réaliste"
Coûts directs	Facture du prestataire de nettoyage (1)	709 366	-	-
	Suivi technique des prestations (2)	29 426	-	-
	Personnel	-	542 162	1 139 861
	Formation	-	3 200	3 200
	Matériel (valeur d'amortissement annuel)	-	20 740	22 940
	Consommables	-	95 851	95 851
	TOTAL (€ TTC)	738 792	661 953	1 261 852
Coûts indirects	Nombre initial de recrutements	-	23	48
	Nombre de marchés à mettre en œuvre	1	2	2
	Suivi admin. du/des marché(s), en ETP	0,3	0,2	0,2
	Surfaces de stockage	Faibles	100 m ² + extensions locales	100 m ² + extensions locales
	Vestiaires et douches	Néant	19 agents	44 agents
	Bureaux	Néant	1	4
	Fluides	Prise en charge R2	Prise en charge R2	Prise en charge R2
	Risque de surcoût ARE	Néant	Moyen	Elevé

(1) : montant de la dépense TFN 2007 estimé (tenant compte d'une augmentation annuelle des prix de +3,3%)

(2) : poste à temps plein

Scénario 1 : maintenir l'externalisation des prestations de nettoyage

Le coût direct de ce scénario est bien moindre que celui d'une internalisation « réaliste ». L'écart représente près de 523 000 €. En revanche, le maintien de l'externalisation est plus coûteuse (en coût direct) qu'une internalisation à périmètre constant.

Les coûts indirects de ce scénario sont particulièrement faibles au regard de ceux des scénarios d'internalisation. L'externalisation permet d'éviter d'immobiliser des surfaces de stockage et des bureaux pour les personnels encadrants.

Dans ce scénario, l'université bénéficie d'une grande latitude quant à la définition des plages horaires d'intervention des agents du prestataire. Les plannings des prestations peuvent être aménagés de sorte à minimiser la gêne occasionnée vis-à-vis des usagers de l'université tout en facilitant le travail des agents.

Enfin, l'externalisation permet de conserver une certaine souplesse quant au choix du prestataire, notamment à l'occasion des renouvellements de marché. Dès lors qu'un écart est constaté entre l'exécution des prestations et les engagements du titulaire, l'université conserve la possibilité d'appliquer des pénalités financières et de ne pas prolonger le marché le cas échéant.

Scénario 2 : internaliser à périmètre constant

Cette solution implique que le volume horaire de travail des personnels recrutés soit identique à celui des personnels de la société xxx. L'internalisation à périmètre constant permettrait de générer près de 77 000 € d'économies par rapport au maintien de l'externalisation (en coûts directs). En contrepartie, les aménagements de locaux nécessaires à l'intégration de 22 agents sur les différents sites représentent un coût non chiffré à ce jour, qu'il conviendrait de comparer aux économies dégagées sur les coûts directs.

En termes de management, l'internalisation à périmètre constant suppose qu'un technicien soit en mesure d'encadrer et de gérer le planning des 22 agents répartis sur l'ensemble des sites de l'université tout en coordonnant l'approvisionnement, la gestion des stocks des produits d'entretien et la maintenance des machines. Le recrutement d'un technicien présentant un tel niveau de compétence peut s'avérer d'autant plus délicat que ce type de profil est assez rare sur le marché de l'emploi.

Internaliser le nettoyage à périmètre constant équivaut donc à prévoir un lourd investissement en formation pour élever le degré de technicité des agents et personnels encadrant au niveau de celui des agents des sociétés spécialisées.

Enfin, l'internalisation prive l'université de la grande souplesse dont elle dispose avec un prestataire, d'une part à l'occasion de la définition des plages horaires de travail et en termes de négociation financière lors des renouvellements du marché d'autre part.

Scénario 3 : internaliser à périmètre réaliste

Afin de lever les incertitudes quant à la faisabilité technique et managériale du scénario d'internalisation à périmètre constant, une solution « réaliste » a été envisagée. Cette voie propose d'intégrer à l'équipe titulaire actuelle un nombre suffisant de contractuels destinés à reprendre les tâches du personnel de la société xxx en place.

Au regard du montant élevé du coût direct de l'opération (1.261.852 € / an), ce scénario est difficilement envisageable puisqu'il augmenterait de près de 523.000 € les dépenses annuelles de nettoyage.

2. Le contrat de partenariat public-privé⁵²

Il paraît utile d'apporter quelques éléments d'information sur une modalité d'action proposée aux établissements, le contrat de partenariat public privé (dit « PPP »). Ce type de contrat qui complète les marchés publics ou la délégation de service public est présenté comme une des modalités de la commande publique. Le contrat de partenariat public privé est la modalité d'action retenue par l'État dans le cadre de l'opération Campus.

Ce contrat a pour objet de faire appel à l'initiative et au financement privés pour faire naître des équipements nouveaux ou assurer la mise à disposition de services destinés à assister les autorités administratives dans l'exercice de leurs missions. Réalisés et gérés selon les normes propres au secteur privé, ces équipements et services sont mis à la disposition des administrations selon un cahier des charges élaboré pour les besoins du service public. Le recours à ce type de contrat, dérogatoire par rapport au droit de la commande publique est très encadré par l'ordonnance n°2004-559 du 17 juin 2004 modifiée par la loi n°2008-735 du 28 juillet 2008. Il convient de se référer à ces textes pour connaître le dispositif juridique complet.

De façon schématique, un contrat de partenariat est un contrat global qui comprend nécessairement au moins trois éléments :

- ▶ le financement d'investissements immatériels, d'ouvrages ou d'équipements nécessaires au service public ;
- ▶ la construction ou la transformation des ouvrages ou des équipements ou d'autres investissements (y compris immatériels) ;
- ▶ leur entretien et/ou leur maintenance et/ou leur exploitation et/ou leur gestion.

De manière facultative, ce contrat peut contenir des prestations de service concourant à l'exercice de la mission de service public qui est de la compétence de la personne publique cocontractante ainsi que tout ou partie de la conception des ouvrages.

Un contrat de partenariat ne peut avoir de sens que sur une certaine durée. Elle est déterminée en fonction de la durée d'amortissement des investissements ou des modalités de financement retenues (la durée de 30 ans a été retenue dans le cadre de l'opération Campus).

La rémunération du contractant par la personne publique présente trois éléments caractéristiques :

- ▶ elle est étalée sur la **durée du contrat** ;
- ▶ elle est liée à des **objectifs de performance** ;
- ▶ elle peut intégrer des **recettes annexes**.

La durée du contrat : contrairement aux marchés régis par le code des marchés publics, les contrats de partenariat autorisent une rémunération dans laquelle les investissements initiaux ne sont pas nécessairement réglés à leur « réception », mais donnent lieu à des paiements tout au long de la phase d'exploitation. Enfin, il faut préciser que l'ordonnance de 2004 référencée ci-dessus pose une obligation de transparence en exigeant que le contrat de partenariat comprenne une clause relative à cette rémunération qui distingue pour son calcul les coûts d'investissement, de fonctionnement et de financement.

⁵² http://www.ppp.bercy.gouv.fr/guide_contrat_partenariat.pdf

Les objectifs de performance : le deuxième élément caractéristique de la rémunération du contrat de partenariat concerne la place prépondérante donnée aux objectifs de performance. L'objet premier d'un contrat de partenariat étant l'amélioration du service rendu aux usagers, il est légitime que la rémunération tienne compte des résultats obtenus en la matière. Il importe donc que ces objectifs fassent l'objet d'une négociation très fine entre les deux partenaires. En effet, il ne s'agit pas seulement de répondre aux besoins propres de la collectivité ou à ceux des usagers, mais de s'interroger sur la façon d'optimiser la prestation rendue au regard des procédés contractuels traditionnels.

Les recettes annexes : le dernier élément porte sur la souplesse laissée par l'ordonnance concernant la possibilité de disposer de recettes accessoires. Le contrat de partenariat doit permettre la mise en place de financements innovants combinant plusieurs éléments : versement direct par la personne publique, revenus provenant de la valorisation du domaine public, recettes supplémentaires d'exploitation. Par exemple, si le contrat de partenariat a comme support une université, le partenaire privé peut être autorisé à louer les salles.

S'agissant de la traduction budgétaire pour un établissement, il est indispensable que celui-ci, lorsqu'il souhaite recourir aux contrats de partenariat, vérifie les marges de manœuvre financières sur le moyen-long terme, afin de s'assurer de la capacité de l'établissement de faire face à l'ensemble de ses engagements pluriannuels. À cet égard, l'exécutif est obligé, au moment de la décision du conseil d'administration d'autoriser la signature du contrat, de fournir le coût global, en moyenne annuelle du contrat de partenariat envisagé et un ratio indiquant la part que ce coût représente par rapport aux recettes réelles de fonctionnement de l'établissement (il s'agit des recettes totales de la section de fonctionnement du budget atténuées des recettes d'ordre). Cette disposition vise à mieux apprécier l'impact du contrat sur les finances de l'établissement et son évolution dans le temps (écarts par rapport à ce coût moyen au cours du contrat) ainsi que la disponibilité des ressources pour y faire face.

Bien évidemment, compte tenu des enjeux et des montants, les universités sont en ce domaine largement accompagnées par les services de l'État. Ainsi pour l'opération Campus, le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche financera les loyers versés par les universités aux partenaires privés.

Par ailleurs, l'ordonnance de 2004 prévoit également, pour des motifs de transparence financière, une annexe budgétaire retraçant l'ensemble de ses engagements au titre du contrat de partenariat. Cette annexe normalisée devra en particulier faire apparaître les composantes de la rémunération versée au cocontractant et leur « amortissement » sur la durée du contrat.

Budgétairement, l'établissement devra inscrire en tant que charge de loyer les montants correspondants durant l'ensemble de la durée de l'opération.

Enfin, afin de conseiller l'ensemble des acteurs concernés, une mission d'appui à la réalisation des contrats de partenariat public-privé (MAPPP) a été créée auprès du ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi. En parallèle, la Direction générale de l'enseignement supérieur et de l'insertion professionnelle (DGESIP) du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche a créé un service en charge des partenariats public-privé, le service des grands projets immobiliers (SGPI).

Les prestations internes

Une prestation interne correspond à tout échange de biens ou de services entre deux composantes différentes d'une même personne morale. Il représente à une dépense interne pour une composante (l'acheteur) et une recette interne pour l'autre composante (le vendeur).

Les prestations internes représentent (en moyenne nationale) 25% du volume total de l'exécution budgétaire. Un tel chiffre signifie, et ceci est confirmé par les audits menés par l'IGAENR, que la procédure des prestations internes est très largement mise en œuvre y compris pour des charges qui ne relèvent pas de cette nature d'opération. Manifestement des actes de gestion de type répartitions de factures globales (électricité, téléphone, ...) payées globalement (en dépense avant ordonnancement ou par ordonnancement unique) font ensuite l'objet de traitement en prestations internes.

Il a donc paru nécessaire d'insérer un chapitre spécifique sur cette technique de gestion dans le corps de la formation.

7.2 Les caractéristiques des prestations internes

Cet échange constitue une véritable vente de biens ou une réelle réalisation de prestation de services. A contrario, les opérations de type répartition de charges (consommation électrique, téléphonique, affranchissement, assurance, droit de copies, ...) ne relèvent pas des prestations internes.

Les prestations internes comportent en outre les caractéristiques suivantes :

- ▶ Ces échanges n'engendrent aucun flux de trésorerie ;
- ▶ Ces échanges ne sont jamais soumis aux règles du code des marchés publics.
- ▶ En matière de TVA, ces échanges ne correspondent pas à une activité économique au sens de la TVA et ne peuvent donc relever du champ d'application de cet impôt (opération hors champ).
- ▶ En matière de fiscalité directe, l'achat peut contribuer à la réalisation d'une opération appartenant à un des trois secteurs mais relève nécessairement du secteur exonéré pour le vendeur.
- ▶ Enfin, les prestations internes peuvent intervenir entre un établissement principal et un SACD ou entre SACD.

Peuvent être citées à titre d'exemple comme relevant du champ des prestations internes :

- ▶ la facturation de travaux de reprographie ;
- ▶ la facturation de service de téléphonie : mise à disposition de lignes, de matériels, entretien du réseau et consommations téléphoniques ;
- ▶ la vente de biens ou la réalisation de prestation par un magasin central (stock)
- ▶ les prestations entre SACD ou entre SACD et établissement Principal
- ▶ la facturation de travaux de maintenance par le service technique, ou d'action de communication par le service ad hoc, ...

7.3 Les modes de gestion des prestations internes

En fait, le traitement de ces opérations relève soit d'une ventilation analytique, nécessitant que les crédits budgétaires finançant la dépense initiale soient concentrés sur un centre financier, soit d'un enregistrement de la dépense

directement par chaque centre financier (ce qui suppose que les crédits correspondant soient ouverts). Cette dernière opération peut s'avérer particulièrement lourde en raison de la multitude de centres consommateurs potentiels.

La gestion des prestations internes est étroitement liée à la gestion budgétaire à la fois pour des aspects de sincérité budgétaire et des éléments relatifs à la gestion quotidienne.

Sur le premier point, celui de la sincérité budgétaire, il s'agit d'éviter de « gonfler les masses » en retraçant au budget des sommes qui ne correspondent pas à des consommations de l'établissement. En effet pour les charges concernées, les crédits sont ouverts deux fois, une première dans le budget de l'acheteur initial (celui qui paye la facture au tiers) et une seconde fois dans le budget du consommateur interne (l'utilisateur final en quelque sorte). Ce doublement est similaire en matière de recette : une première fois pour financer la dépense (la sortie de trésorerie) et une seconde fois pour couvrir la charge interne. En plus des volumes budgétaires, c'est la lecture et l'appréciation des crédits budgétaires qui sont faussées.

Paragraphe sur retraitement en fin d'exercice ??

En plus d'augmenter artificiellement le budget, la gestion induite par ce mode de traitement des charges génère un nombre conséquent d'opérations de gestion (temps consacré, échanges de documents, procédures à mettre en place, pointages fréquents). En conséquence, ces opérations purement administrative et liées à un mode d'organisation particulier ne concernent pas les activités de l'établissement mais au contraire contribuent à alourdir la gestion.

De façon complémentaire, il peut être intéressant pour un établissement de définir une politique de gestion de ses consommations internes relevant des « véritables prestations internes » afin notamment de veiller à ce que les services en charge des services concernés offrent à la fois des prestations de qualité, répondant à l'attente des usagers internes et compétitifs en terme de coût de fabrication ou de réalisation. De nombreux établissements disposent en effet de services de reprographie, de services d'entretien, de service de maintenance informatique voire de services de fabrication d'objet (mobilier par exemple). Il n'est pas rare que des préoccupations de qualité de service (délai, temps de réponse, résultat de l'intervention) et de prix de facturation soient exprimées par les utilisateurs de ces services. Des éléments de réponse, en tout cas en terme de coût, peuvent être apportés par la définition d'un coût de revient des prestations réalisées. Ceci suppose bien évidemment de disposer d'un système de mesure des coûts. Ceci suppose ensuite de définir une politique tarifaire au sein de l'établissement que l'on pourrait résumer de la façon suivante. L'établissement souhaite t'il développer ses services, assurer les services au moindre coût, veiller à l'équilibre des prestations.

Dans le premier cas, il s'agira de dégager une marge sur le prix des prestations facturées afin par exemple de permettre le renouvellement des matériels. Dans le second cas il s'agira d'aider les « consommateurs internes » à accéder facilement aux prestations en facturant en-dessous du prix de revient. L'établissement devra alors veiller à allouer une subvention interne d'équilibre du service. Dans le dernier cas, l'équilibre financier est recherché par la simple couverture des charges et l'établissement prendra en charge le financement de l'éventuel développement d'activité ou de renouvellement de matériel. Budgétairement, ces choix ont des incidences sur le volume des recettes et des charges des services. Quel que soit le choix effectué, la mise en place d'un système de calcul de coût peut très utilement fournir des éléments de discussions.