



SOMMAIRE

INTRODUCTION	5
PARTIE N°1 ORGANISER LA POLITIQUE BUDGETAIRE.....	8
SECTION 1 : LA FIABILITE DES DONNEES RETROSPECTIVES ET PROSPECTIVES.....	9
1. LES ENJEUX DE LA FIABILITE DES DONNEES	9
2. LA QUALITE COMPTABLE.....	11
3. LA MISE EN PLACE D'UN CONTROLE INTERNE	13
SECTION 2 : LES DIFFERENTES COMPTABILITES DE L'ETABLISSEMENT.....	17
SECTION 3 : L'ORGANISATION DE LA GESTION BUDGETAIRE.....	19
1. LA GESTION FINANCIERE EST L'AFFAIRE DE TOUS.....	19
2. L'ORGANISATION FINANCIERE DES ETABLISSEMENTS	22
3. LES FORMATIONS	24
SECTION 4 : LA PRISE EN COMPTE DU NOUVEAU DECRET FINANCIER.....	26
1. LE PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE	26
2. LES REGLES A RESPECTER.....	32
3. LES INTERVENANTS DANS LE PROCESSUS BUDGETAIRE.....	38
SECTION 5 : LE CALENDRIER BUDGETAIRE	42
PARTIE N°2 ANALYSER LE PASSE POUR FIABILISER LA PREVISION BUDGETAIRE	44
SECTION 1 : LA CARACTERISATION DE L'ETABLISSEMENT.....	45
SECTION 2 : L'ANALYSE DE L'EXECUTION BUDGETAIRE	48
1. L'ANALYSE DE L'EXECUTION BUDGETAIRE VIA LA COMPTABILITE PAR NATURE.....	48
2. L'ANALYSE DE L'EXECUTION BUDGETAIRE VIA LA COMPTABILITE DE GESTION.....	53
3. LA MESURE DES ECARTS ENTRE PREVISIONS ET REALISATIONS.....	57
4. LES OPERATIONS D'INVESTISSEMENT	60
SECTION 3 : L'ANALYSE FINANCIERE DE L'ETABLISSEMENT	62
1. LA DEMARCHE D'ANALYSE FINANCIERE.....	62
2. LES RESULTATS COMPTABLES ET FINANCIERS	64
SECTION 4 : LA DEFINITION ET L'EXPLOITATION DE RATIOS	83
1. LES RATIOS ISSUS DE L'ANALYSE FINANCIERE.....	83
2. LES RATIOS BUDGETAIRES	87
PARTIE N°3 DEFINIR LA POLITIQUE BUDGETAIRE DE L'ETABLISSEMENT	97
SECTION 1 : LE LIEN ENTRE POLITIQUE BUDGETAIRE ET PROJET D'ETABLISSEMENT.....	98
1. CROISER PROJET D'ETABLISSEMENT ET POLITIQUE BUDGETAIRE	98
2. LA METHODOLOGIE DE PROJECTION FINANCIERE PROPOSEE PAR L'IGAENR	108



SECTION 2 : LA LETTRE DE CADRAGE	118
SECTION 3 : LA BUDGETISATION PAR OBJECTIFS ET L'ALLOCATION INTERNE DES MOYENS	125
1. L'EVOLUTION DU CADRE DU DIALOGUE BUDGETAIRE	125
2. LE DIALOGUE INTERNE DE GESTION	126
PARTIE N°4 ALIMENTER LA PREVISION BUDGETAIRE	143
SECTION 1 : L'EVALUATION DES RESSOURCES	144
1. PRENDRE EN COMPTE LES FACTEURS D'EVOLUTION ET LES CHOIX POLITIQUES	144
2. FIABILISER LA PREVISION	146
SECTION 2 : LES PREVISIONS DE DEPENSES	149
1. LES CHARGES OBLIGATOIRES	149
2. L'ANALYSE DES DEPENSES DE L'ETABLISSEMENT	151
3. LA MASSE SALARIALE	154
4. LES DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS	165
5. L'INVESTISSEMENT	173
SECTION 3 : ASSURER L'EQUILIBRE REEL DU BUDGET	185
1. TENIR COMPTE DES RESSOURCES DURABLES ET DES ENGAGEMENTS DE L'ETABLISSEMENT	185
2. LES SPECIFICITES DE CERTAINES RESSOURCES	189
PARTIE N°5 ASSURER LE SUIVI BUDGETAIRE ET FINANCIER INFRA ANNUEL ET AJUSTER LA PREVISION BUDGETAIRE	193
SECTION 1 : CONNAITRE SA SITUATION ET SES ENGAGEMENTS	194
SECTION 2 : FAIRE EVOLUER LES PREVISIONS BUDGETAIRES	222
ANNEXES	229
1. LEXIQUE	230
2. LES ANNEXES BUDGETAIRES	232
3. LA JUSTIFICATION AU PREMIER EURO	237
4. L'ANALYSE FINANCIERE ET LA TECHNIQUE DES RATIOS D'ANALYSE FINANCIERE	240
5. L'ACQUISITION D'IMMOBILISATIONS	257
6. LES ELEMENTS D'INFORMATION UTILES AU DEBAT D'ORIENTATION BUDGETAIRE	260
7. LE PROJET ANNUEL DE PERFORMANCE	262
8. LE CHOIX DES MODALITES DE GESTION	273
9. LES CONTRATS AVEC LES TIERS DE L'ETABLISSEMENT	277
10. LES PRESTATIONS INTERNES	279
11. LE SUIVI DES RECETTES : FAIT GENERATEUR	281



INTRODUCTION

A l'heure de l'autonomie renforcée, les établissements se doivent désormais de disposer des instruments de pilotage leur permettant d'adapter leurs moyens à leurs objectifs de développement. La loi relative aux libertés et responsabilités des universités leur a en effet confié, en sus des responsabilités antérieures, la gestion des emplois et des crédits correspondants. Ce nouveau champ de compétences leur confère une plus grande autonomie dans l'adéquation entre le projet d'établissement et les ressources allouées aux actions menées pour sa réalisation.

Ainsi les établissements passant aux responsabilités et compétences élargies disposent désormais d'un budget global, c'est-à-dire d'un cadre budgétaire comprenant l'ensemble des moyens financiers mobilisables pour mener à bien une politique d'établissement : personnel, fonctionnement, investissement. Ce transfert de compétences répond à une logique bien connue depuis l'entrée en vigueur de la Loi Organique relative aux Lois de Finances dans le paysage de la gestion publique française. Pour que l'objectif d'une plus grande efficacité de la dépense publique soit atteint, il faut que les pratiques administratives évoluent et qu'une plus grande attention soit portée à la démarche de performance. Or, c'est bien au niveau des services de l'Etat et de ses établissements, les opérateurs, que cette évolution doit avoir lieu grâce à une plus grande déconcentration de la gestion. Ce mouvement consiste donc à confier la gestion de l'intégralité de ses moyens à un responsable budgétaire tout en lui fixant des objectifs sur lesquels il devra rendre des comptes.

Ces éléments sont de nature à redonner toute sa portée au budget des universités. En effet, il faut rappeler que le budget est avant tout un acte politique dans le sens où il s'agit de donner une traduction financière au projet d'établissement bâti par les instances dirigeantes, de faire des choix stratégiques de recherche et de formation, de mener une véritable politique de recrutement. En énonçant ces éléments de cadrage généraux, on mesure également toute la dimension pluriannuelle qui doit accompagner la démarche budgétaire. Certes, le budget est annuel mais il est évident que sans horizon à moyen voire long terme, l'établissement ne peut construire son projet de développement. Les stratégies de développement en matière de formation de recherche, de politique patrimoniale, de gestion prévisionnelle des effectifs, des emplois et des compétences n'ont de sens que sur la durée. La programmation budgétaire doit permettre une projection traduisant ces perspectives.

L'ambition et l'enjeu pour les universités est donc bien de piloter leur développement en s'appuyant sur la déclinaison d'une politique budgétaire et de dépasser le stade de l'exercice formel pour entrer dans une approche beaucoup plus stratégique. En effet, jusqu'à ce jour, force est de constater que le contenu des budgets des universités ne traduit pas cette ambition si l'on en juge par les nombreuses critiques formulées à la fois par le juge des comptes et par les corps d'inspection. Le budget des universités ne serait que trop souvent une sommation de prévisions incomplètes, sans réelle stratégie d'établissement et sans vision pluriannuelle. Le constat est sévère.

Pour inverser cette approche, le ministère de l'enseignement supérieur a souhaité redéfinir le cadre budgétaire des EPSCP. A cet effet, un nouveau décret financier, le décret n°2008-618 du 27 juin 2008 se substitue au précédent texte, le décret n°94-39 du 14 janvier 1994. Au menu, globalisation de l'autorisation budgétaire, croisement nature et finalités des crédits, nouvelle définition de l'arborescence budgétaire, liberté d'organisation du dialogue budgétaire. Ces nouveautés vont toutes dans la même direction, s'attacher aux finalités. Les éléments de technique budgétaire ne seront abordés durant la présente formation que dans la mesure où certains d'entre eux ont un impact sur la définition même du contenu du budget.

Parallèlement à son contenu politique, le budget répond à une définition juridique bien précise. En effet, il se définit comme un acte de prévision et d'autorisation des recettes et des dépenses d'un exercice. Le vote du conseil d'administration porte donc sur les axes et objectifs de développement de l'établissement et sur les volumes financiers correspondants alloués aux différents projets compte tenu d'une prévision de recettes et de dépenses qui se doit d'être sincère. Pour ce faire, un important travail de fiabilisation, d'expertise, de



projection accompagne nécessairement la prévision budgétaire. La « technique budgétaire » doit ainsi se mettre au service des ambitions politiques afin de « garantir » que les ouvertures de crédits reposent sur des projections réalistes et durables dans le temps. Ces éléments seront abordés au fil de ce document car ils constituent la charpente de la construction budgétaire.

Mais prévoir n'est pas tout. Ce qui importe surtout c'est de mettre en œuvre les objectifs fixés. Afin d'assurer au mieux la réalisation de ceux-ci en tenant compte des évolutions internes et externes, un suivi budgétaire s'avère indispensable. Certes l'appréciation des moyens disponibles et la gestion quotidienne s'appuient sur une comptabilité des engagements mais ce suivi technique doit s'accompagner d'une analyse effective de la réalisation. En effet, l'exécution n'est pas nécessairement conforme aux prévisions. Il est donc nécessaire de mesurer l'avancement des opérations afin de prendre, si nécessaire, des mesures correctives et de tenir compte des écarts constatés dans les futures prévisions.

Au cours de ce cheminement, c'est l'ensemble des structures et des acteurs de la vie de l'établissement qui est, à des degrés divers, concerné. C'est parfaitement logique puisque la réalisation même de l'activité repose sur l'implication des responsables des différentes missions de l'établissement. Il est par conséquent indispensable d'accompagner cette réforme budgétaire d'une réflexion sur l'organisation des structures budgétaires afin de traduire la répartition des responsabilités au sein de l'établissement (niveaux de décision). Il s'agit globalement de mettre en place une organisation décentralisée en lien avec les délégations accordées où chaque responsable se voit allouer des ressources et des objectifs à respecter tout en disposant de souplesse dans l'utilisation des moyens confiés. Ce nouveau dialogue interne de gestion apparaît en filigrane au sein de la loi LRU. Les établissements ont la charge de donner une traduction concrète et effective à ce nouveau dispositif de gouvernance.

Cette vision est sans doute nouvelle pour un certain nombre d'établissements au sein desquels le budget et globalement la vie budgétaire sont perçus comme une étape technique de la vie de l'établissement, essentielle car elle conditionne la capacité d'engager des actions mais complexe et contraignante et pour tout dire comme un pensum administratif. Le lien entre politique (au sens des objectifs que l'on s'assigne) et budget (comme instrument de cette politique) n'est pas suffisamment perçu. C'est bien cette ambition budgétaire qu'il faut viser pour les universités afin d'aller dans le sens de la responsabilisation et de la mesure de la performance accomplie.

Pour accompagner les établissements dans ce nouveau défi, l'Amue propose une formation intitulée : « La portée et l'usage de la politique budgétaire ». Cette formation a pour objectifs de proposer des modalités de construction d'un budget, des voies et moyens pour en assurer le suivi et de tracer des pistes permettant de relier construction budgétaire et projet politique. Les aspects réglementaires du budget en tant qu'acte de prévision et d'autorisation, ne sont pas le cœur de cette formation, ils ne seront abordés que de façon incidente.

Pour construire un tel budget, nous avons choisi d'organiser notre plan de la façon suivante :

- ▶ Il est indispensable de comprendre le cadre dans lequel le budget doit désormais se construire et s'exécuter. La première partie de la formation a en conséquence pour ambition de « planter le décor ».
- ▶ Afin de définir sa stratégie et d'effectuer des choix d'allocation de moyens il est essentiel de disposer d'une image la plus fidèle possible de la situation de l'établissement. Dans ce but, la deuxième partie de la formation propose de s'intéresser à l'analyse des données rétrospectives.
- ▶ L'élément déclencheur et guide de la construction et de l'exécution budgétaire doit être le projet de développement de l'établissement. La troisième partie, cœur de cette formation, se concentre sur la définition de la politique budgétaire de l'établissement.



- ▶ Une fois la stratégie mise en place, vient la phase de la construction technique du budget permettant d'alimenter la prévision budgétaire. La quatrième partie présente les éléments à prendre en compte afin de construire un budget sincère, soutenable et en équilibre réel.
- ▶ Enfin, au-delà du projet, il est nécessaire de piloter la concrétisation des prévisions d'activités. La cinquième et dernière partie s'attache à présenter les outils de pilotage infra annuel permettant de s'assurer de la bonne réalisation des objectifs budgétaires.

Nota : dans le cadre de cette formation, il sera considéré que l'établissement est passé ou sur le point de passer aux RCE.



PARTIE n°1 ORGANISER LA POLITIQUE BUDGETAIRE

Même s'il ne s'agit pas du cœur du sujet, comprendre le cadre et le contexte dans lequel le budget doit s'élaborer est essentiel. Notamment, la loi LRU et le décret financier introduisent de nombreux éléments novateurs dans la gestion des établissements.

La gestion d'un budget global, l'importance des volumes budgétaires et l'exigence de certification des comptes imposent de prendre le chantier de la fiabilité des données à bras le corps. Ceci permet du reste de constater que la gestion budgétaire est étroitement liée aux différentes comptabilités de l'établissement.

Parallèlement, le cadre budgétaire évolue avec à la fois un dispositif plus globalisé notamment en matière d'enveloppe limitative et une exigence de sincérité des informations renforcée à portée pluriannuelle.



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 desquels 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 leur 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.

1.1 La nécessité de disposer d'une qualité comptable

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.

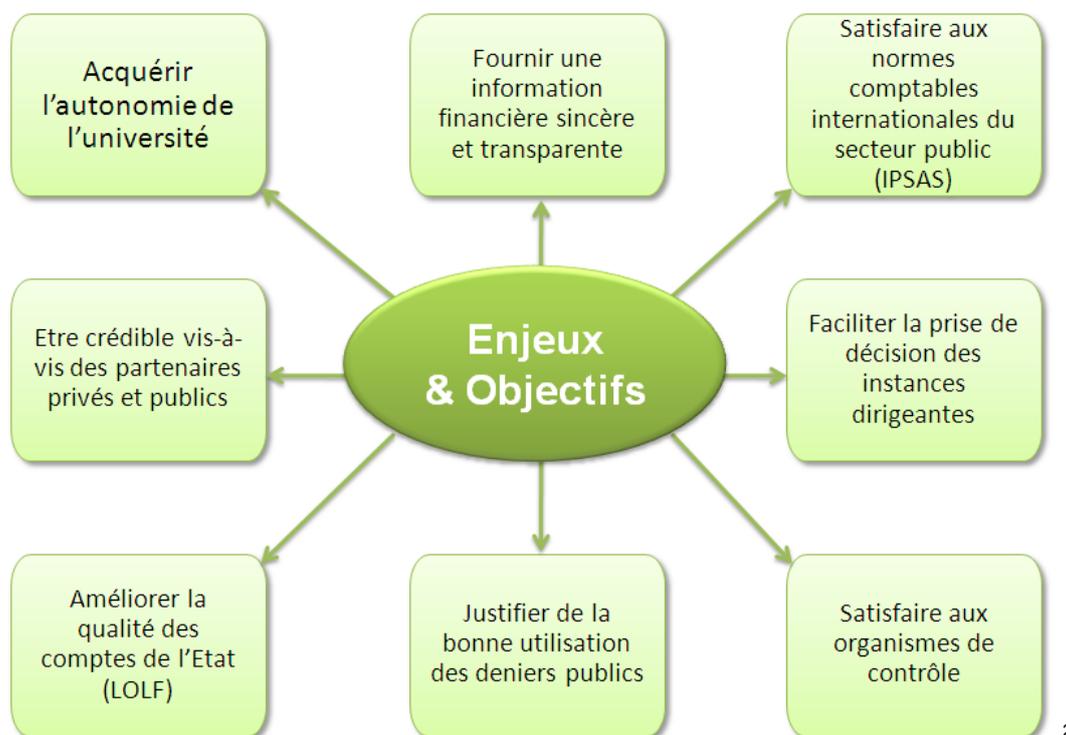
De façon concomitante à l'appui au développement de relations de confiance avec ses usagers et ses financeurs, la qualité des comptes constitue un enjeu pour l'établissement dans la mise en œuvre d'un dispositif de pilotage interne performant. Gouverner c'est faire des choix. Pour cela, il est impératif 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.

1.2 Les enjeux et objectifs de la qualité comptable

Pour illustrer l'attention particulière à accorder à la qualité comptable, le schéma ci-dessous¹ 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). Les enjeux et objectifs nécessitent d'être hiérarchisés notamment selon le prisme de lecture.



2

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.

¹ Extrait du diaporama intitulé : « la qualité de l'information comptable et financière dans le cadre des RCE » d'Olivier ENGEL, agent comptable de l'Institut National Polytechnique de Lorraine

² Les normes IPSAS (International public accounting standards) sont les nouvelles normes comptables et financières internationales du secteur public. Les normes IPSAS sont produites par le conseil des normes comptables internationales du secteur public : l'IFAC (International Public Sector Accounting Standards Board).



2. La qualité comptable³

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 comptables⁴ traduit à l'article L 123-21⁵ 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 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 payer⁶. 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'avances⁷.

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

³ Texte élaboré sur la base des informations extraites de la formation « Fiabiliser l'information financière : un préalable à la certification des comptes » proposée par l'Amue

⁴ 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. »

⁵ « 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.

⁶ 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.

⁷ Les charges de l'exercice considéré sont réduites d'un montant reporté sur l'exercice suivant.



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 (exemple : stage de formation continue dispensé mais non facturé). 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 (exemple : loyer perçus 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).

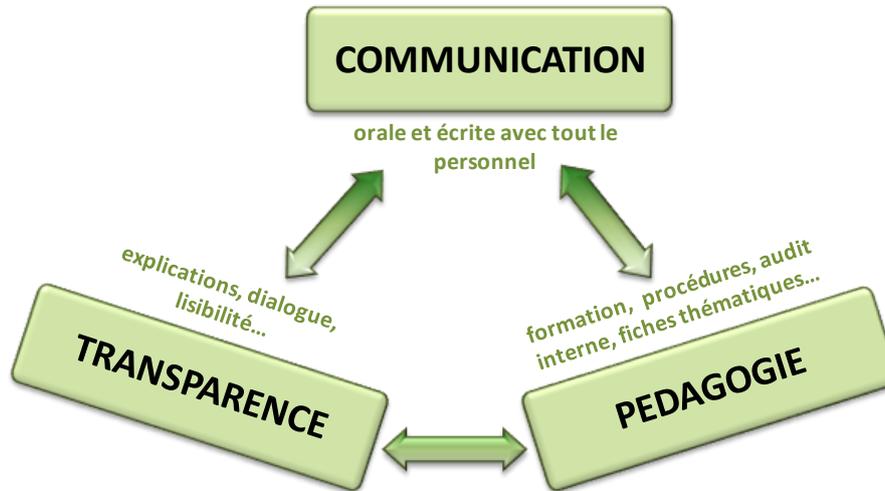
Nous ne sommes donc pas en présence de sujets relevant uniquement de préoccupations de nature comptable mais bien, également, du pilotage d'un établissement, c'est-à-dire de ce qui est étroitement lié aux fonctions d'ordonnateur. En cela, le référentiel ne peut que contribuer à renforcer la collaboration 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'agrégats 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.

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-dessous⁸ :



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 interne⁹

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 ».

⁸ Extrait du diaporama intitulé : « la qualité de l'information comptable et financière dans le cadre des RCE » d'Olivier ENGEL, agent comptable de l'institut National Polytechnique de Lorraine

⁹ Texte élaboré sur la base des informations extraites de la formation « Fiabiliser l'information financière : un préalable à la certification des comptes » proposée par l'Amue



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.

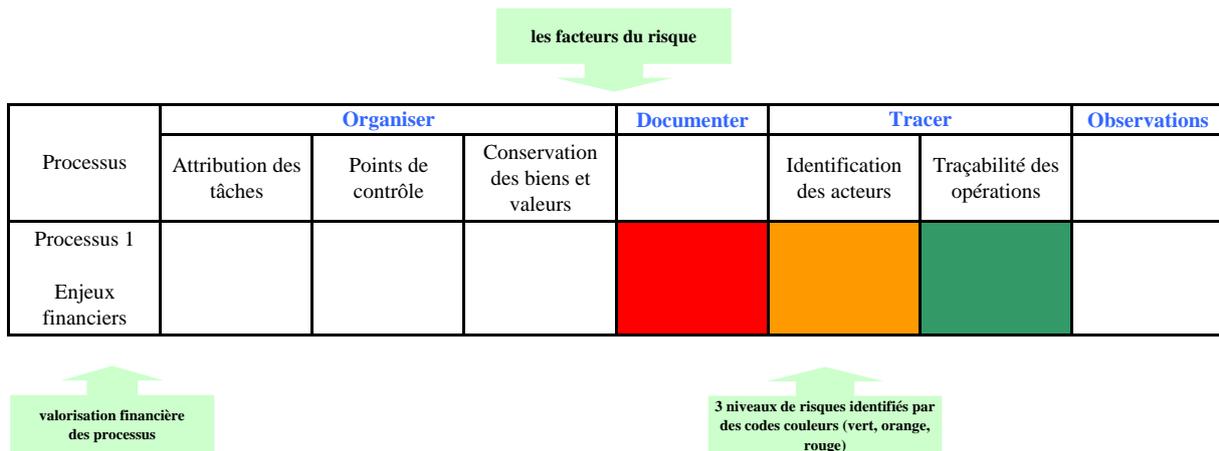
3.2 L'analyse des risques

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).

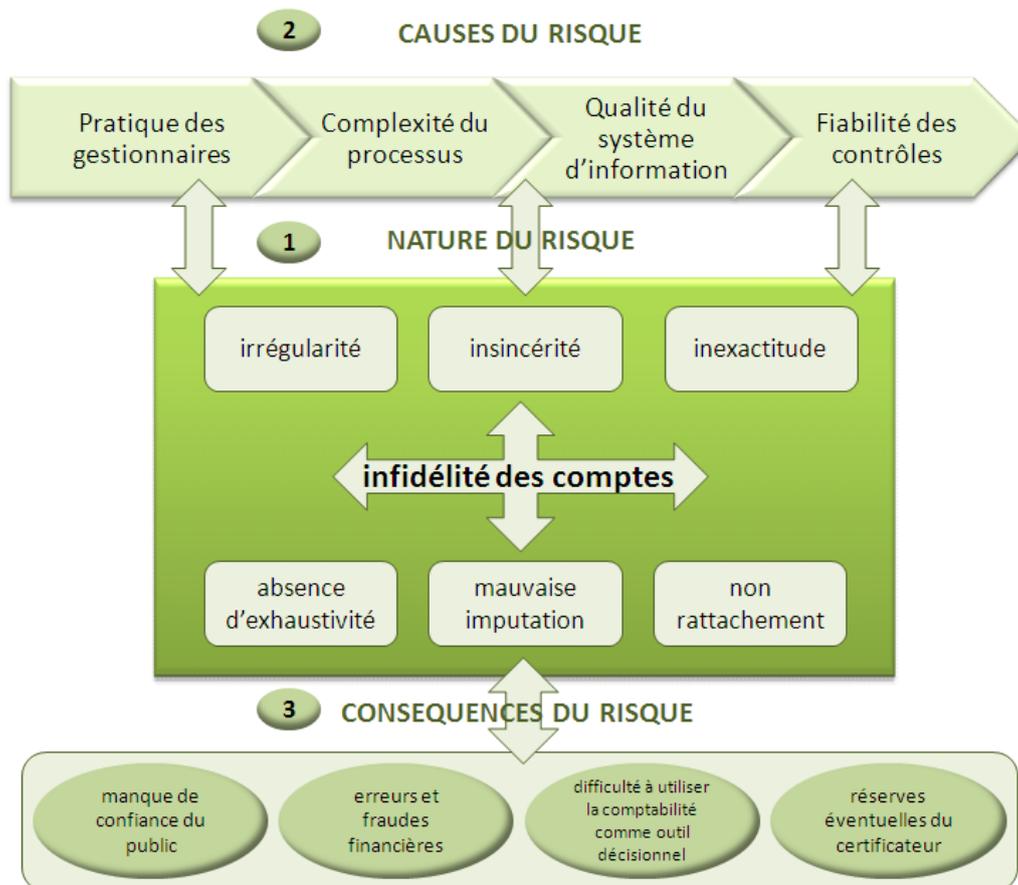
Le tableau ci-dessous propose un exemple de cartographie des risques (source : Direction générale des finances publiques) :



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 :¹⁰



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).

¹⁰ Extrait du diaporama intitulé : « le contrôle interne et la maîtrise des risques » de la Direction générale des finances publiques, bureau Contrôle interne et audit interne comptables



Une illustration d'un plan d'actions de maîtrise des risques en matière budgétaire est proposée ci-dessous. Il s'agit de s'assurer de la fiabilité des données renseignées lors de l'exécution budgétaire au sein du plan de destinations mis en place par l'établissement. Un double enjeu est lié à ce travail : d'une part assurer un suivi de l'atteinte des objectifs de consommation de crédits par finalités (différents niveaux de formation, thématiques de recherche...) et d'autre part fiabiliser l'élaboration des futurs budgets par l'analyse des consommations.

Descriptif du risque	Mesures correctives	Personnes responsables	Application	Actualisation
Imputations erronées sur les destinations (budget par finalités inexploitable)	1) Rédaction d'un guide de l'imputation par destination 2) Formation des personnels	X rédige le guide de l'imputation	Mise en place au 1er janvier 2010	Sur la base d'une analyse semestrielle
		Y met en place le dispositif de formation		
		X délivre la formation		
		Z s'assure du respect du dispositif (contrôle exhaustif puis par sondage) sous l'autorité 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	Interne et 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

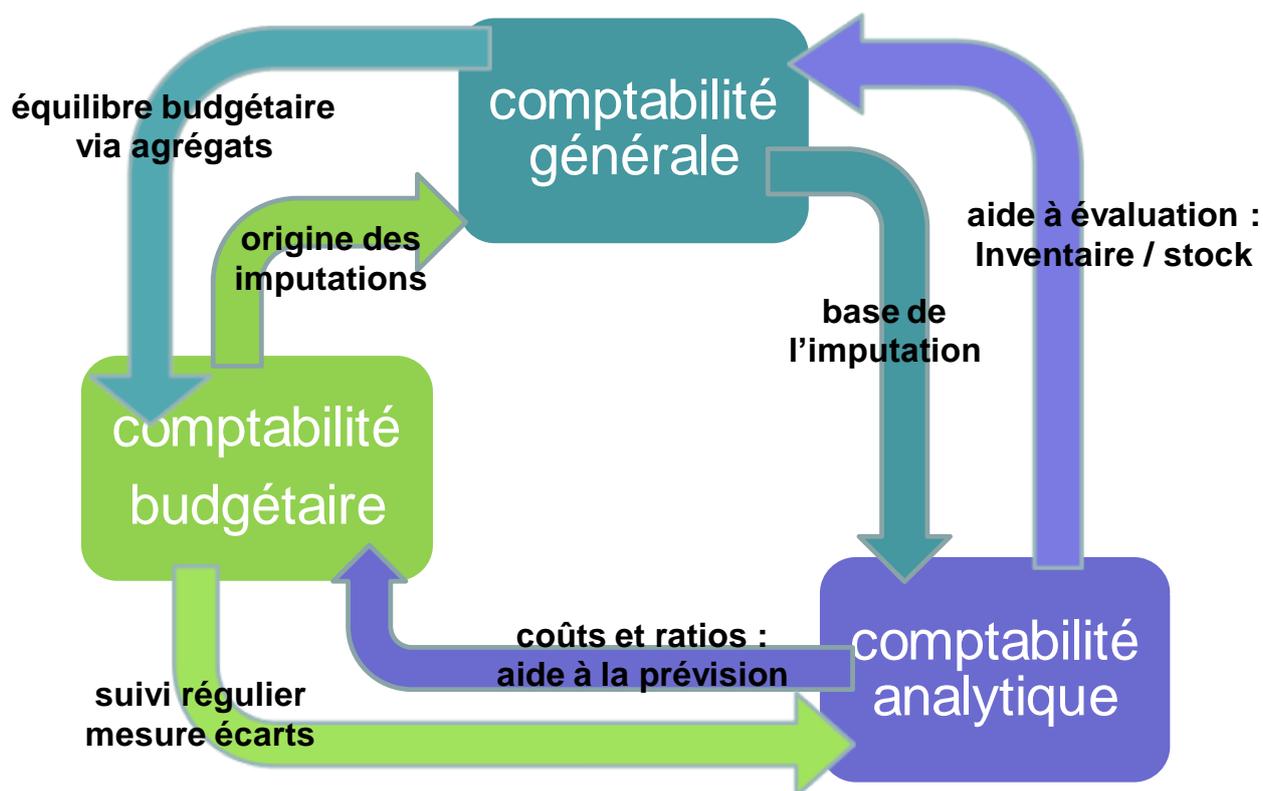
Ces trois comptabilités complémentaires ont à la fois leurs spécificités afin de répondre aux objectifs qui sont les leurs et en même temps sont complémentaires voire interdépendantes. La comptabilité budgétaire se nourrit de la comptabilité générale notamment à travers les analyses financières qu'elle autorise rendant ainsi fiables 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.

1. La gestion financière est l'affaire de tous

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



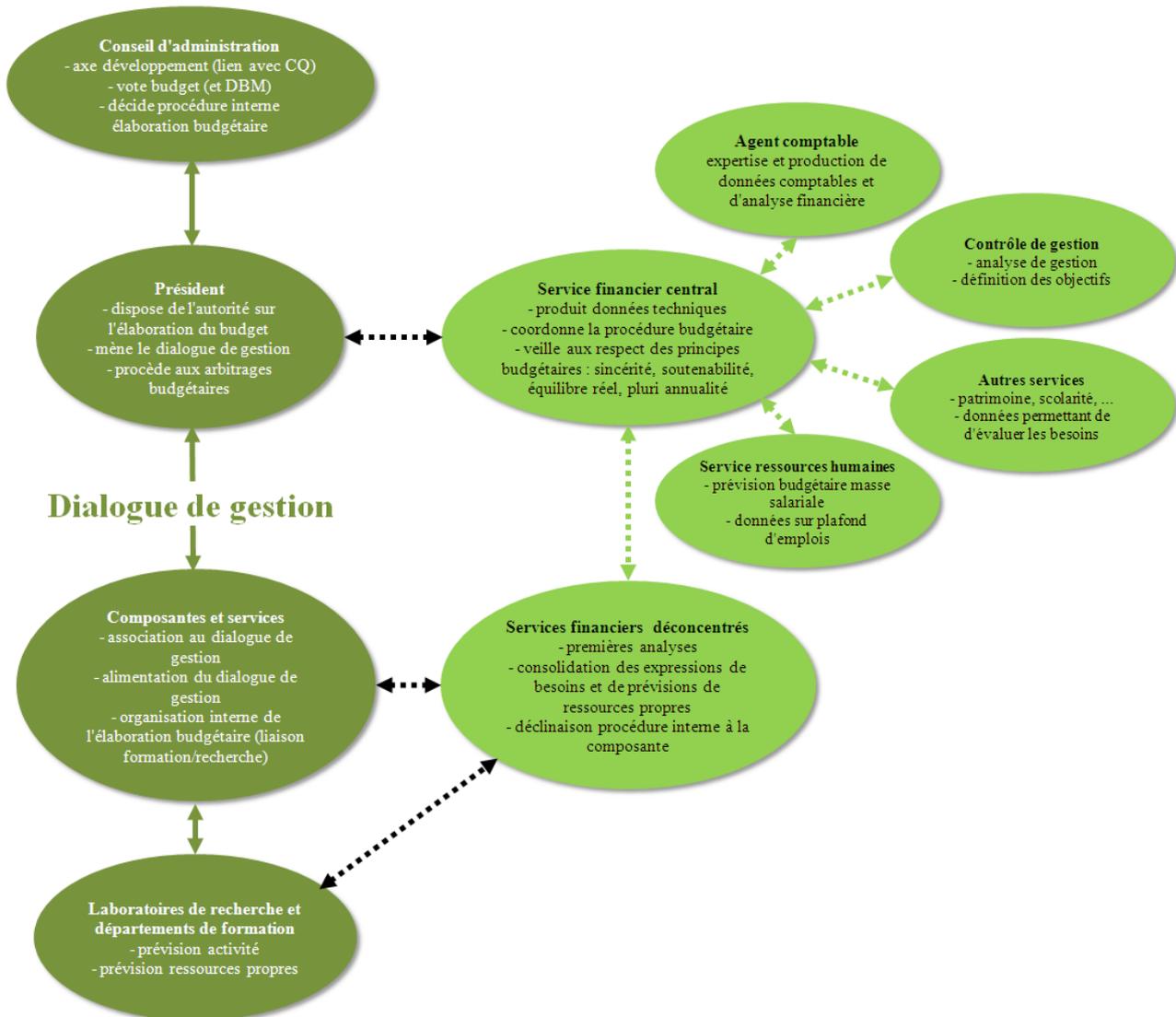
d'enregistrement des dotations aux amortissements d'une part et de facturation sur la base du coût complet d'autre part, contribuent au financement du développement de l'établissement et par conséquent sont nécessaires à l'activité des gestionnaires/utilisateurs de ces mêmes biens dans le cadre de leur 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 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



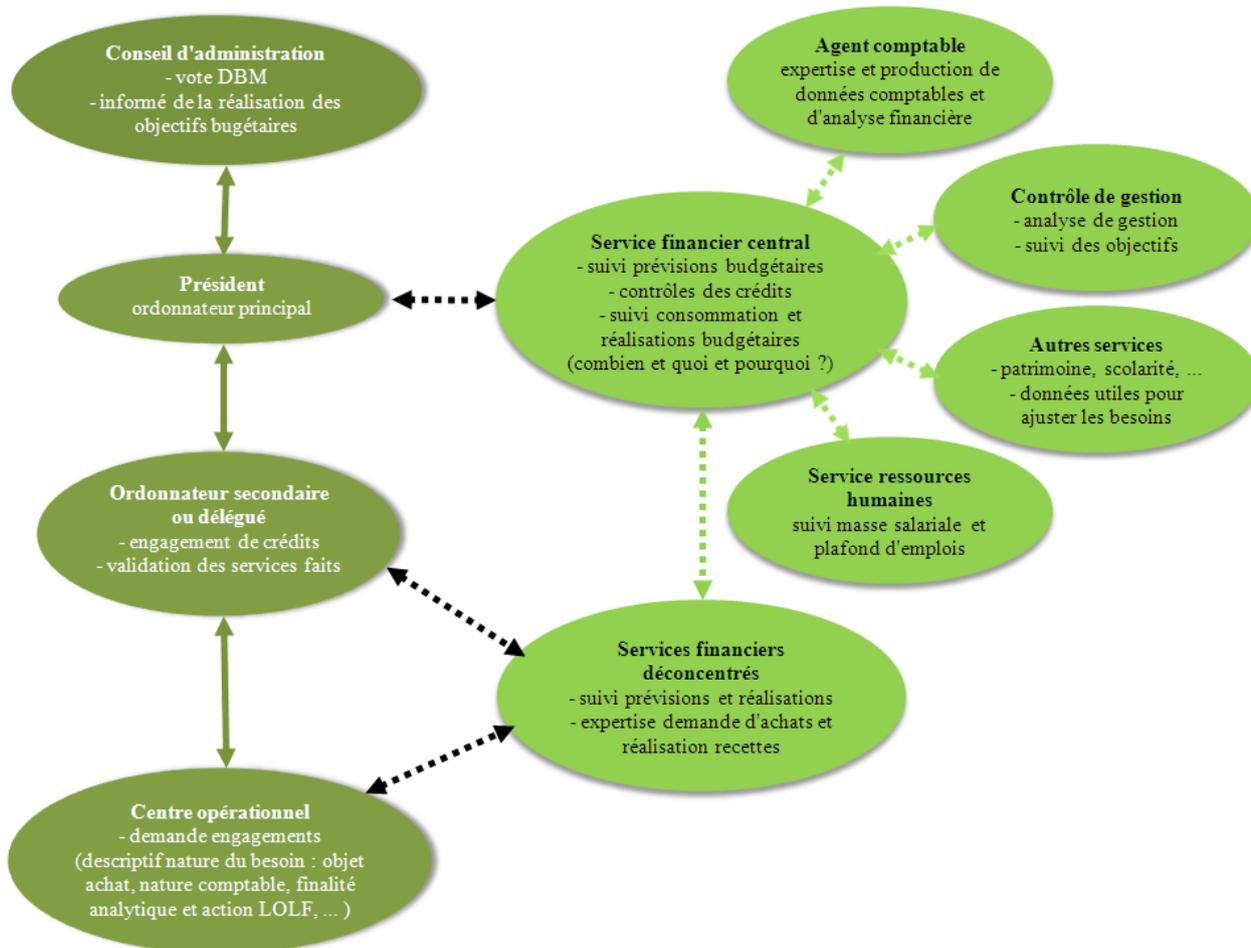


Une seconde illustration des liens étroits entre les différents niveaux de gestion et de l'importance des actions et informations de l'ensemble des acteurs et des données avec lesquelles ceux-ci alimentent le système financier de l'établissement peut être donnée à travers un schéma synthétisant un processus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

Opportunité et réalisations des prévisions

Appui à l'exécution budgétaire



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 aux différents niveaux de gestion).



2. L'organisation financière des établissements

De façon complémentaire, les établissements sont amenés à s'interroger sur leur organisation financière notamment en termes de centralisation et de déconcentration.

Au-delà de l'arborescence budgétaire d'une université et de ses composantes, dont certaines sont définies par le code de l'éducation et d'autres relèvent de structures mises en place par l'université elle-même, se pose la question du positionnement de certains domaines de gestion ainsi que de l'organisation des flux financiers.

Nous traiterons de ces questions à travers deux exemples qui se rejoignent par certains de leurs aspects.

2.1 Les conséquences d'une professionnalisation accrue

L'IGAENR est amenée dans un certain nombre de cas à relever qu'il existe des duplications de services au sein d'établissement autrement dit que des services effectuent les mêmes natures d'activités. Tel peut être la situation de services informatiques, de service de maintenance, de services de reprographie, ... Au final, d'un point de vue financier, la question qui se pose est de savoir s'il n'y a pas redondance et dans ce cas consommation inutile de ressources.

Pour analyser une situation, un des éléments à prendre en compte est sans nul doute la technicité que requiert tel ou tel domaine. On le sait, le degré d'exigence et de professionnalisation s'accroît régulièrement et il devient impératif pour certaines fonctions de disposer de véritables « experts ». Il est utopique de penser que l'ensemble des personnes en charge d'un domaine atteindra le niveau d'expertise souhaité et du reste l'établissement n'a pas forcément intérêt à disposer de force concentrée dans tel ou tel domaine. Ainsi est-il nécessaire de disposer de plusieurs experts en matière de patrimoine ou en matière juridique ?

De la même façon, il peut être plus pertinent de faire effectuer ce qui relève de travaux répétitifs par des processus de traitement de masse qui rendent possible une certaine automatisation. On pense ici par exemple aux travaux de reprographie dont il est évident qu'une gestion globale est tout à fait opportune dans certains cas.

Enfin, des impératifs de sécurisation des procédures peuvent orienter vers une organisation où un faible nombre d'acteurs aura à traiter une tâche. Tel peut être le cas en matière de sécurité immobilière ou des personnes ou encore en matière de sécurisation de processus financiers, via par exemple la mise en place d'un service facturier dont un des intérêts annoncés consiste justement à faciliter la traçabilité et le contrôle des pièces justificatives de la dépense.

A contrario, des travaux paraissent pouvoir difficilement être regroupés. Dès lors qu'il y a nécessité d'une présence au plus près du lieu de réalisation des activités il faut déployer une organisation permettant d'assurer le suivi idoine. Ainsi, en matière de gestion matérielle de locaux, la présence d'un gestionnaire de terrain concourt à la qualité du service rendu.

De la même façon, la gestion du secteur de la recherche nécessite que des personnels d'appui soient au plus près des chercheurs afin d'apporter les services attendus en matière par exemple de suivi administratif et financier.

Au vu de ces exemples, deux grands ensembles se dégagent :

- ▶ D'une part il est utile de réfléchir à la centralisation de certaines activités que l'on peut regrouper sous le vocable de « fonctions support » pour des raisons de sécurisation des procédures, de gestion de masse ou de sécurisation des informations ;
- ▶ D'autre part, la réflexion doit se prolonger sur le thème de la déconcentration d'activités que l'on peut regrouper sous le vocable de « fonction d'appui » parce qu'elles sont nécessaires à la gestion quotidienne.



2.2 La sécurisation des activités de l'établissement

Pour compléter cette réflexion sur l'organisation de l'établissement, toujours sous un angle de la gestion financière, le second exemple portera sur le traitement des flux d'information dans le cas d'un contrat de recherche. Nous rejoindrons par ce biais l'exposé précédent quant à l'organisation des fonctions en termes de centralisation/déconcentration.

En amont de la réalisation des opérations de recherche prévues par un contrat, la conclusion de ce dernier avec un tiers (privé ou public) nécessite un échange d'informations de natures très diverses. Scientifique bien évidemment dont le contenu émane des équipes de recherche mais aussi de nature plus administrative. Financière puisque par exemple, il est nécessaire de calibrer les ressources et les moyens et qu'il est indispensable de prendre en compte le coût complet de l'opération tout particulièrement lorsqu'il s'agit d'opérations de nature concurrentielles ou lorsque les financeurs réclament ce type d'approche (cas de l'Union européenne, de l'Agence Nationale pour la Recherche,...). Juridique également puisque tout contrat engageant les parties qui le signent (acte créant des droits et obligations), il est nécessaire qu'une expertise juridique de ses clauses soit effectuée afin de garantir les intérêts de l'établissement. Dans le domaine de la propriété intellectuelle tout autant afin là encore de préserver les intérêts de l'établissement en veillant à ce que le savoir mis en œuvre dans le cadre du contrat fasse l'objet d'une valorisation conforme à la politique scientifique mise en place (cession des droits de propriété intellectuelle ou préservation). Le secteur des ressources humaines est également directement concerné tant pour le suivi des activités des personnels que pour le recrutement éventuel des personnels nécessaires à la réalisation de l'opération de recherche. Fiscale enfin, afin d'expertiser dans ce domaine aussi la nature de l'opération réalisée à la fois dans le domaine de la fiscalité directe (lucrativité éventuelle de l'opération) et de la TVA (opération imposable ou non et ouvrant droit à déduction ou non).

Ces différentes expertises sont à réaliser avant même la signature du contrat puisqu'elles conditionnent pour la plupart d'entre elles les clauses du contrat. Il s'agit par conséquent de mettre en place un circuit d'information complet afin de garantir la maîtrise des opérations, de sécuriser autant que faire se peut celles-ci et tout simplement de connaître les activités réalisées par l'établissement.

Chemin faisant, l'expertise réalisée sous différentes approches (financières, juridique, propriété intellectuelle, ressource humaines, fiscale) nécessite des compétences bien précises et très pointues. Par exemple, il est évident que chaque structure de recherche ne peut disposer d'un fiscaliste, d'ailleurs il n'y aurait aucun intérêt à une telle organisation. Mais il pourrait être pertinent de mutualiser une telle ressource entre plusieurs établissements.

En revanche, une fois l'analyse effectuée, l'opération de recherche pourra se dérouler dans un cadre sécurisé pour les personnes en charge de sa réalisation : chercheur et gestionnaire.

Bref, il s'agit là de tracer un partage des tâches entre des travaux nécessitant des connaissances très pointues que l'on a qualifié de support précédemment et des travaux qui concourent à la réalisation directe du contrat de recherche c'est-à-dire les travaux de recherche proprement dit et les fonctions d'appui immédiatement nécessaires à cette réalisation. Ce type d'organisation a vocation à permettre d'offrir un environnement de travail propice à la réalisation des travaux de recherche pour les personnels concernés.

2.3 Un dispositif propre à chaque établissement

Il appartient à chaque établissement de mener cette réflexion tant quant à son organisation interne et aux flux d'information que, d'une façon plus générale, en matière d'organisation administrative.

Pour rester dans le domaine budgétaire qui nous occupe, les conséquences peuvent être très directes. Ainsi le transfert des crédits de la masse salariale pose la question de la budgétisation de ces mêmes crédits. La question est de même nature que celle traitée précédemment : quel est le système le plus efficace pour assurer cette gestion ? Plus pratiquement, y a-t-il un besoin d'ouvrir les crédits de paye dans des structures déconcentrés pour permettre la réalisation des opérations ou pour en assurer une gestion efficace ?



Chacun répondra à la question bien évidemment.

Ce qui nous semble important de rappeler ici c'est que le suivi des crédits et les opérations de paye relèvent respectivement d'une expertise bien précise et d'un traitement de masse ce qui plaide pour un regroupement des crédits de paye dans un niveau central. Du reste, il nous semble que l'enjeu en la matière n'est pas tant de disposer des crédits de personnel mais d'avoir l'assurance que les emplois seront disponibles pour assurer les missions. Ce point étant validé, les opérations techniques de gestion de crédits et de paiement des personnels seront assurées par les services compétents.

A titre complémentaire sur ce point, il nous paraît également essentiel de garantir la transparence et la lisibilité des opérations quel que soit leur niveau de gestion. Pour ce faire, il est impératif de donner l'information sur les opérations « réalisées pour le compte de » aux responsables de crédits. Ainsi, tel directeur d'unité de recherche doit disposer de l'information relative aux charges de personnel générées par ses activités même si les crédits ne sont pas spécifiquement ouverts dans le budget de son unité. Ce même raisonnement peut être tenu également en cas de centralisation des opérations de maintenance immobilière par exemple ou tout autre domaine de gestion centralisé. Pour amener l'information aux niveaux opérationnels de gestion, l'établissement devra alors mettre en place son système de comptabilité analytique qui, par le biais de répartitions analytiques, permettra de fournir une information détaillée sur le volume de charges réellement induit par telle ou telle activité.

3. Les formations

Une des voies principales à emprunter pour développer la compréhension des questions financières et leur appropriation relève des actions de formation. 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. Pour le premier ensemble d'acteurs, il s'agit de faire en sorte que chacun se sente à son propre niveau concerné par la qualité de l'information financière. Quant au second, 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.

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

1. Le processus d'élaboration budgétaire

Le décret financier n°2008-618 du 27 juin 2008 modifié¹¹ 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 évènements, les acteurs et les documents concernés.

1.1 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 et le bilan 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.

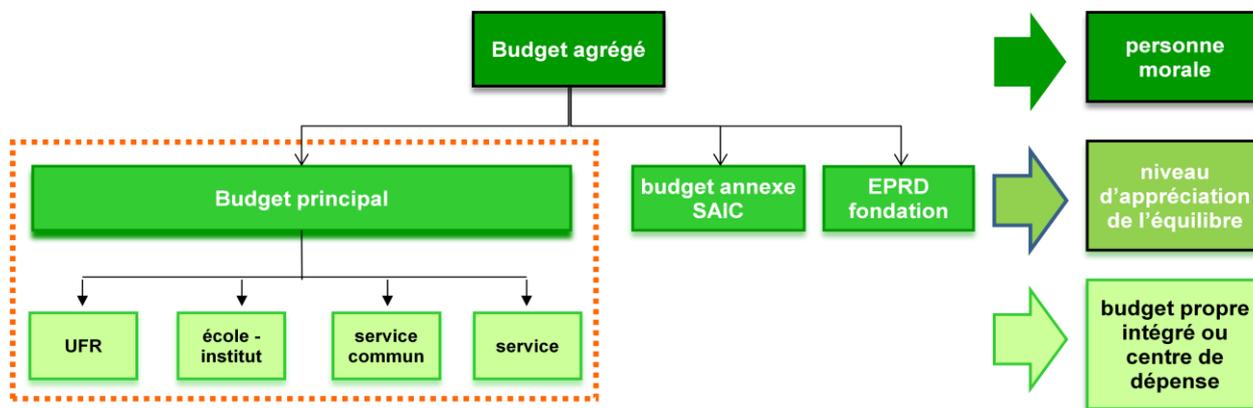
Il convient également de rappeler qu'un état prévisionnel des recettes et des dépenses (EPRD) correspond à l'estimation annuelle des recettes et des dépenses prévisibles de chaque fondation créée par un EPSCP.

¹¹ Cf. site légifrance : <http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000019078966&fastPos=1&fastReqId=933038347&categorieLien=cid&oldAction=rechTexte>



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 :



Deux précisions peuvent être apportées au schéma ci-dessus au regard des commentaires apportés par l'instruction M93 (tome budgétaire diffusé au mois de novembre 2009) :

- ▶ Chacun des niveaux budget principal (et composantes), budget annexe et EPRD peuvent être selon le choix de l'établissement des niveaux de prévisions budgétaires et des niveaux d'exécution budgétaires ;
- ▶ Le budget des composantes peut prendre la forme de budgets propres intégrés (dont le contenu est précisé par l'instruction) ou de centres de dépenses.

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 sont¹² :

- ▶ 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

¹² Cf. articles 2 et 3 du décret financier 2008-618 du 27 juin 2008



être présentées en équilibre réel dans un document spécifique soumis au vote du conseil d'administration¹³.

L'annexe 2 présente des exemples de ce qui constitue ou pourrait constituer, pour les maquettes non connues à ce jour, le cadre de ces annexes budgétaires.

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'efficacité, d'efficacités et de qualité des missions accomplies par l'établissement. Ces indicateurs devront être établis en cohérence avec ceux des programmes de la LOLF.

1.2 Le formalisme du budget

Il n'est pas inutile de préciser une autre évolution du cadre budgétaire des EPSCP. Alors que précédemment les établissements présentaient le budget unique sous deux axes de lecture, le budget par nature d'une part et le budget de gestion d'autre part, le décret financier du 27 juin 2008 instaure un budget matriciel.

Désormais, le budget de l'établissement présente de façon croisée natures et destinations en dépenses et natures et objectifs en recettes. La lecture des finalités et actions et des enveloppes de moyens allouées à chacune d'entre elles s'effectue directement.

Cette approche plus politique des choses devrait redonner du poids au suivi des actions de la LOLF puisque la nomenclature des destinations correspond au descriptif détaillé des programmes qui assure le financement de la mission « recherche et enseignement supérieur ».

Pour autant, si la lecture croisée des informations relative aux natures et aux finalités devient la règle, l'exploitation des informations n'est pas systématiquement identique. Ainsi, sur le plan du contrôle budgétaire, seule la partie relative aux comptes par nature est exploitée. Les informations relatives aux destinations et objectifs relèvent quant à elles de l'information, de l'analyse, du contrôle de gestion mais ne font l'objet d'aucun contrôle.

Ainsi, les éléments fournis par la suite sur les principes budgétaires tels le principe de spécialité mais surtout celui de l'équilibre réel s'appuient sur les informations fournies par la nomenclature par nature du budget. De même, la limitativité des crédits porte exclusivement sur les enveloppes de crédits par nature. Enfin, tel est également le cas pour l'exploitation des données issues de l'analyse financière qui s'appuie sur la comptabilité générale.

En revanche, dès lors qu'il convient de s'intéresser au « pourquoi », les informations issues des destinations et objectifs prennent tout leur sens. Complétées par les données extraites de la comptabilité analytique, l'établissement dispose d'un ensemble d'éléments lui permettant d'analyser les modalités de réalisation de ses activités et d'alimenter ainsi la discussion politique.

1.3 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. La troisième partie de la présente formation est consacrée en grande partie à la définition d'une politique budgétaire.

¹³ 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.



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'administration¹⁴.

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.

1.3.1 Le vote du budget

Pour être exécutoire à compter du 1er janvier de l'exercice, le projet de budget doit remplir un certain nombre de conditions 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 ;
- ▶ le respect des règles de prélèvement (sur les réserves pour le compte de résultat prévisionnel et sur le fonds de roulement pour le tableau de financement abrégé prévisionnel¹⁵) éventuellement réalisé pour assurer l'équilibre budgétaire ;
- ▶ l'équilibre du compte de résultat prévisionnel et du tableau de financement abrégé prévisionnel 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 ;

¹⁴ Cf. article L. 719-5 du code de l'éducation

¹⁵ Cf. décret n°2008-618 modifié par le décret 2010-1652



- ▶ la publicité du budget voté dans les conditions de forme définies par les statuts ou le règlement intérieur de l'établissement.

1.3.2 Le rôle du recteur, chancelier de l'université

Le chancelier assure la mission de contrôleur budgétaire et financier de l'université. Il est assisté dans cette tâche par le trésorier payeur général territorialement compétent en signant avec ce dernier une convention de partenariat. Cette dernière précise que, parallèlement à son propre examen, le recteur sollicite l'analyse du trésorier payeur général territorialement compétent sur le projet de budget et ses modifications (article 4 de la convention cadre). Ce dernier doit faire connaître ses observations dans un délai de cinq jours ouvrables (donc a priori avant la tenue du conseil d'administration).

Dans ce 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. »

1.3.3 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 liées 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 modificatives¹⁶. 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.

Situations possibles	Type de budget	budget principal	budget annexe SAIC	EPRD fondation
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
Augmentation des enveloppes		OUI	NON	NON
Modification du plafond d'emplois global		OUI	OUI	OUI

(1) : sauf si équilibre substantiellement affecté

NON : pas d'autorisation préalable du conseil d'administration nécessaire.

OUI : d'autorisation préalable du conseil d'administration obligatoire (DBM). Délégation possible du CA au président (article L. 712-3 IV).

¹⁶ Cf. article L. 712-3 du code de l'éducation



2. 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.

2.1 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 financier¹⁷ :

¹⁷ 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 ;



- ▶ 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 ;
- ▶ un prélèvement sur les réserves¹⁸ de l'établissement est possible pour le compte de résultat prévisionnel (masse salariale et autres crédits de fonctionnement) avec accord du chancelier.

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 Parlement¹⁹.

2.2 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 souscrire²⁰. » L'instruction M93 quant à elle indique que la soutenabilité budgétaire a « pour but d'évaluer précisément et sincèrement les conséquences financières à moyen terme des décisions de gestion de l'établissement. Cette appréciation repose en particulier sur une analyse des conséquences financières des politiques conduites par l'établissement en matière de ressources humaines, d'emprunt et d'investissement. »

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

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. »

¹⁸ Le décret n°2010-1652 du 28 décembre 2010 a modifié le décret n°2008-618 du 27 juin 2008 notamment sur ce point précis. Désormais, lorsqu'un établissement souhaite assurer l'équilibre budgétaire du compte de résultat prévisionnel au moment de l'élaboration du budget primitif ou d'une décision budgétaire modificative par prélèvement sur ses ressources internes (autres que des subventions imputées en section de fonctionnement ou des ressources propres), le prélèvement ne pourra excéder le montant des réserves de l'établissement c'est-à-dire le montant des résultats de fonctionnement cumulés au titre des gestions des exercices précédents. Comptablement, c'est le compte 10682 « réserves facultatives » qui enregistre les résultats de fonctionnement des exercices précédents et qui constituera de ce fait la limite supérieure du prélèvement sur les réserves voté par le conseil d'administration.

¹⁹ cf. article 64 de la loi de finances initiale pour 2008

²⁰ Cf. le glossaire de la LOLF disponible à cette adresse http://www.performance-publique.gouv.fr/glossaire.html?no_cache=1



d'éléments en matière d'évolutions économiques d'autant que 80% de ses ressources 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 ressources (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 présentent 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 ».²¹ 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...) ;
- ▶ le montant de la dette a été exactement calculé (la dette est liquide) ;

²¹ cf. article 9, 3^{ème} alinéa du décret 21008-618 du 27 février 2008



- ▶ 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.

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 LOLF²² 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 la variation très importante qui peut exister entre prévision initiale, prévision à l'issue de la dernière DBM et exécution réelle.

	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	36%	28%	33%
budget exécuté	96 208 683 €	103 142 425 €	101 691 485 €
taux d'exécution du budget	63%	66%	61%

²² 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. »



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 aux contrôles 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 pluriannuelles ;
- ▶ 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.



2.3 La justification au premier euro

De façon complémentaire aux éléments permettant de conférer à la prévision budgétaire un caractère 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 opérateurs²³ exclut 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'usagers, 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. »

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'usagers, 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.

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 du présent document.

L'annexe 3 présente les modalités de la JPE dans le projet annuel de performance de l'Etat.

²³ Cf. Circulaire 2MPAP-09-3013 relative à la préparation des budgets des opérateurs de l'Etat pour le budget de l'exercice 2010



3. 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 MINISTRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR 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 en équilibre réel (article 14 du décret 2008-618) 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 est consulté sur les orientations des politiques de recherche, de documentation scientifique et technique ainsi que sur la répartition des crédits de recherche. Il peut émettre des vœux. Il est consulté sur les programmes de formation initiale et continue, sur la qualification à donner aux



emplois d'enseignants-chercheurs et de chercheurs vacants ou demandés, sur les programmes et contrats de recherche proposés par les diverses composantes de l'université, sur les demandes d'habilitation à délivrer des diplômes nationaux, sur les projets de création ou de modification des diplômes d'établissement et sur le contrat d'établissement (article L. 712-5).

LE PRESIDENT :

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 SECRETAIRE GENERAL :

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).

Des services communs peuvent être créés (article L. 714-1) pour assurer les missions précisées par des décrets spécifiques.

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).

Le président associe les composantes à la préparation et à la mise en œuvre du contrat d'établissement (article L. 713-1).

Les instituts et écoles disposent de l'autonomie financière (article L. 713-9).

Chaque unité, école, institut et service commun dispose d'un budget propre intégré. Les conseils des composantes adoptent 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 UNIVERSITES :

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).

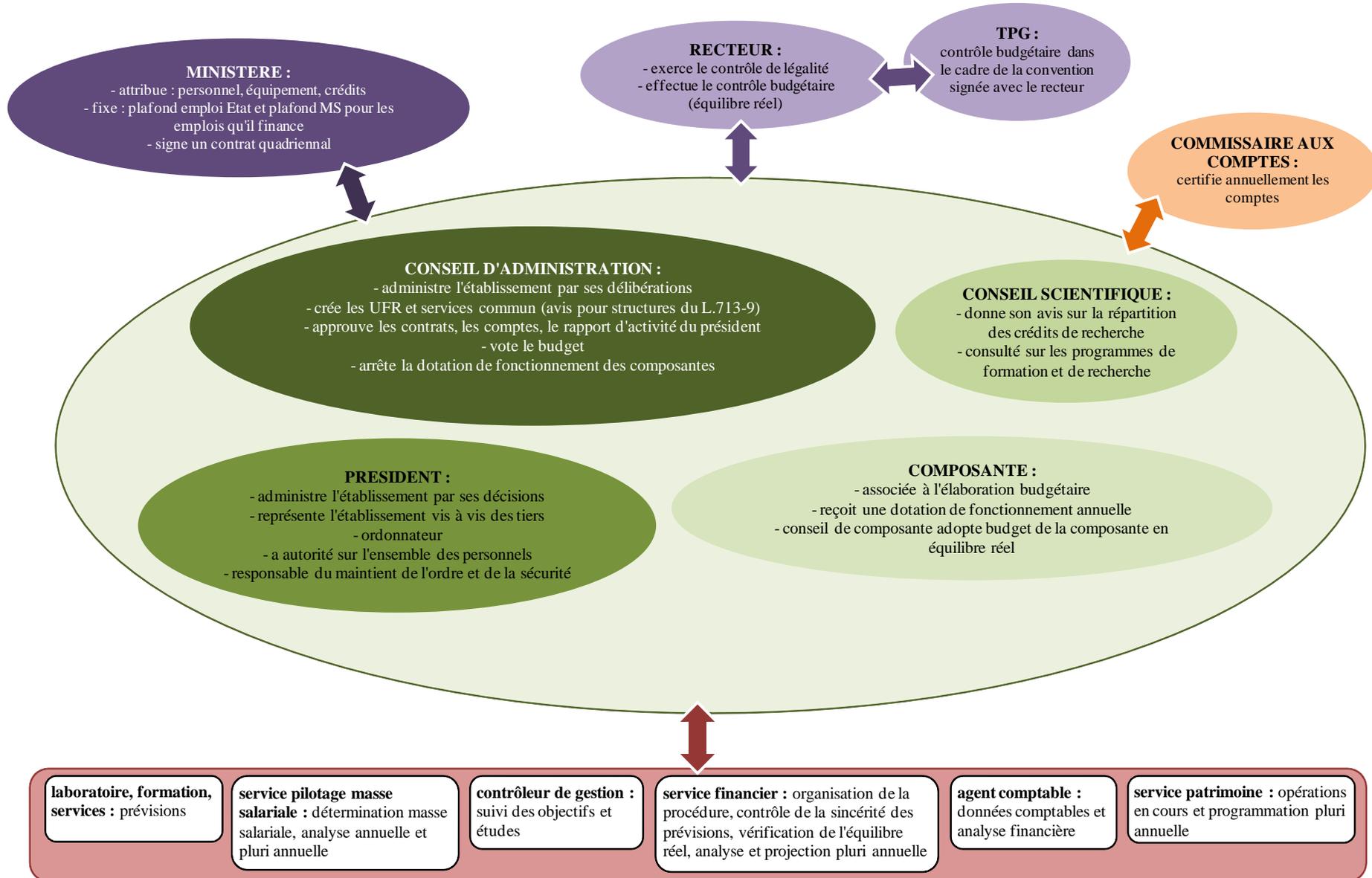
En matière budgétaire, le rôle du chancelier est défini par le décret n°2008-618 du 27 juin 2008. Le recteur chancelier des universités contrôle l'équilibre réel du budget, le respect du plafond d'emploi et l'ouverture des crédits nécessaires au respect des obligations et engagements de l'établissement (sincérité et soutenabilité budgétaires). 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 l'exercice de son rôle de contrôleur budgétaire, le recteur « sollicite l'analyse du trésorier-payeur général » (article 54 du décret n°2008-618).

Il peut être utile de préciser enfin que le périmètre de la notion de soutenabilité est différent de celui de la notion d'opportunité. Il est de la compétence du recteur de contrôler la première, pas la seconde.

LE TRESORIER PAYEUR GENERAL :

Le trésorier payeur général territorialement compétent assiste le recteur chancelier dans l'exercice du contrôle budgétaire. Une convention de partenariat est signée entre les deux autorités. Dans ce cadre, le trésorier payeur général analyse le projet de budget et les modifications budgétaires et fait connaître ses observations au recteur.

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 31 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 15 décembre 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 15 décembre 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.

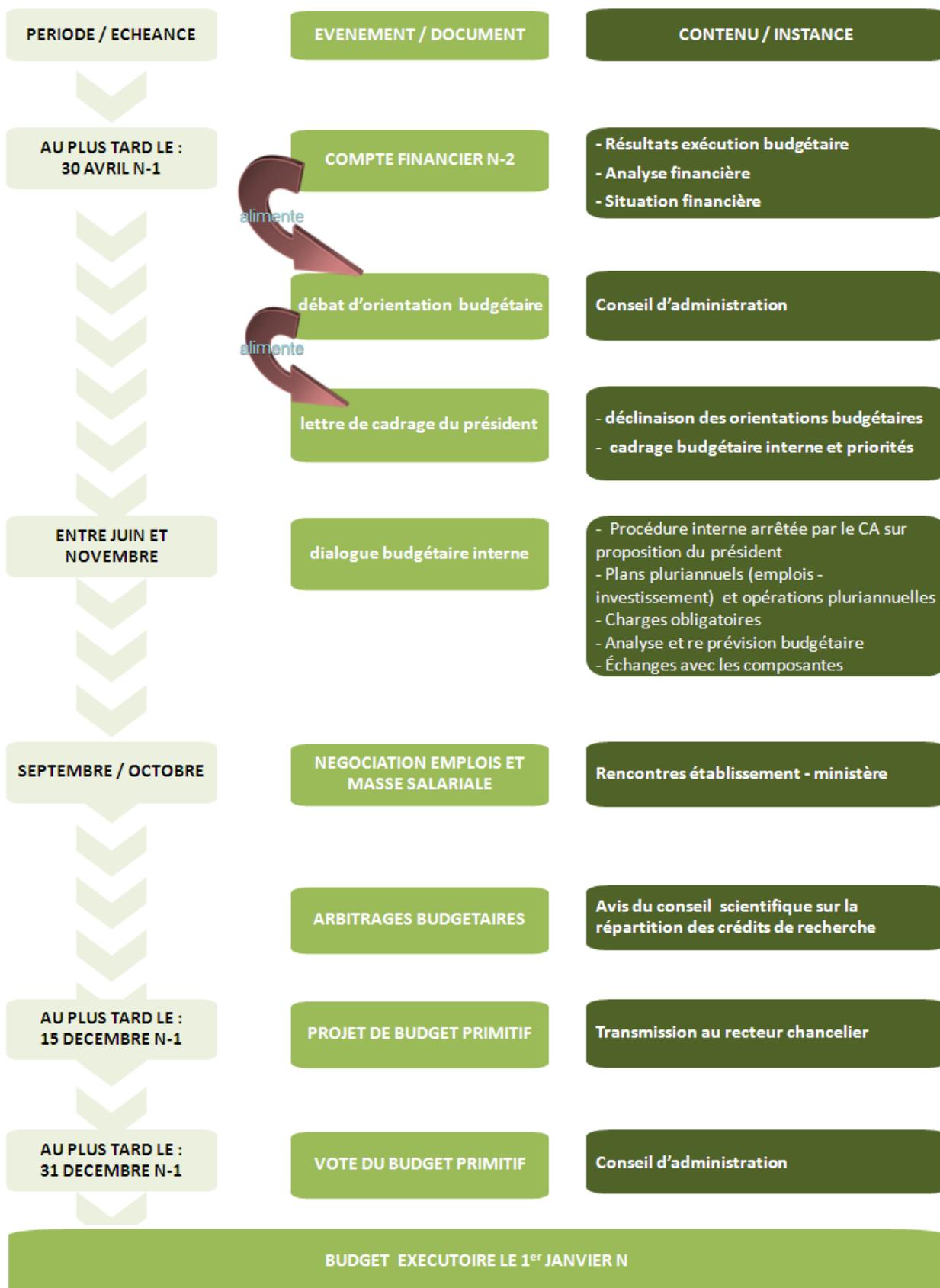
Les événements marquants du calendrier budgétaire sont :

- ▶ 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, la direction 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 dépenses, 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 gestion des ressources humaines : 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 Portail d'Aide au Pilotage de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche (PAPESR)²⁴. Cette base de données regroupe trois séries de documents.

- La première concerne l'analyse de la performance et regroupe ensemble d'indicateurs décrivant les étudiants, l'offre de formation, les ressources humaines et la recherche. Il en résulte une grille d'analyse où sont positionnées les 81 universités françaises les unes par rapport aux autres en fonction de leur similarité vis à vis de l'ensemble des variables utilisées.
- La deuxième permet de dresser à grands traits le portrait de chacun des établissements et de les positionner dans leur environnement éducatif ou socio-économique local. Un second niveau permet d'entrer dans le détail des différentes facettes d'un établissement : offre de formation, population étudiante, ressources, résultats et recherche. Pour chaque indicateur, l'unité observée est positionnée par rapport à un ou plusieurs agrégats de référence.
- Le troisième porte sur les indicateurs financiers des établissements. Il est construit à partir des données financières des établissements entreposées dans l'infocentre du ministère des finances. Constitué à partir des comptes financiers des universités, il 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. Des ratios sont également déterminés : dépenses par étudiant, dépenses

²⁴ Chaque établissement peut accéder au PAPESR pour les données le concernant via l'adresse internet suivante : <http://cisad.adc.education.fr/papesr/front/observatoire/lister>



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.

Pour chaque série, les documents comprennent les données de l'établissement les données de sa catégorie d'appartenance (université pluri ou mon disciplinaire, avec ou sans santé, ...) les données de l'ensemble des universités. Les valeurs fournies portent sur les trois dernières périodes (année universitaire ou civile selon le type d'information) et comprennent des pourcentages d'évolution.



Section 2 : L'analyse de l'exécution budgétaire

Cette section traite de l'analyse de l'exécution budgétaire à travers les informations extraites de la comptabilité budgétaire et générale de l'établissement. Cette analyse basée sur les comptes par nature du plan de comptes des universités se complète par une lecture prenant appui cette fois sur les finalités des opérations menées. Cet axe complémentaire s'appuie sur les destinations de dépenses et les objectifs de recettes dont disposent les établissements.

1. L'analyse de l'exécution budgétaire via la comptabilité par nature

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 assez globaux :

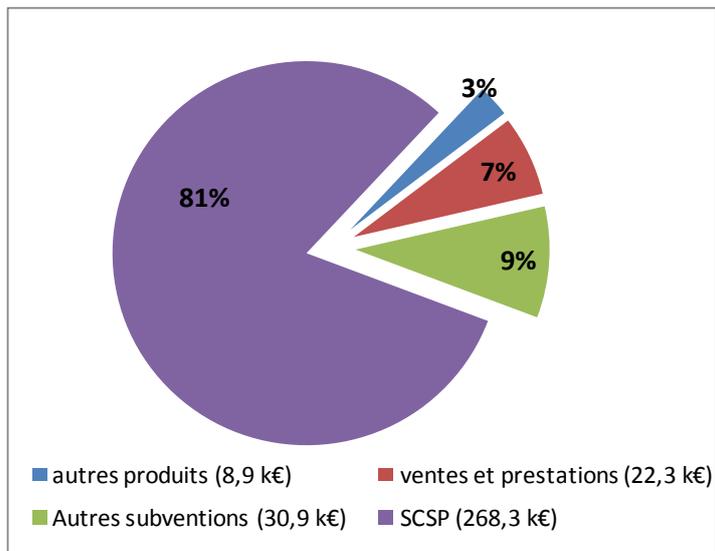
DEPENSES	RECETTES
montant des dépenses de l'exercice réparties entre les trois enveloppes de crédits limitatives (fonctionnement, personnel, investissement)	structure des recettes de l'établissement en identifiant les ressources propres, les subventions de fonctionnement, les ressources d'investissement (subventions, emprunt)
part des rémunérations (ensemble des personnels)	Décomposition des recettes principales : - subvention : origine, volume et poids pondéré - ressources propres : origine, volume et poids pondéré
poids des dotations aux amortissements et provisions en prenant soin d'identifier la part de l'amortissement réel	Structuration des ressources propres : poids de la formation continue, des contrats de prestations de services, ...
niveau moyen d'investissement (sur les 4 ou 5 dernières années)	Origine des financements des opérations en capital : - capacité autofinancement, subvention, emprunt - part CAF sur recettes investissement

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.



1.1 Les informations utiles en matière de recettes

STRUCTURE DES PRODUITS D'UN ETABLISSEMENT :



STRUCTURE DES PRODUITS D'EXPLOITATION HORS SUBVENTIONS D'UN ETABLISSEMENT :

La représentation porte sur les produits d'exploitation (donc hors produits financiers et hors produits exceptionnels) déduction faite des subventions. Il s'agit donc des ressources propres directement maîtrisables par l'établissement

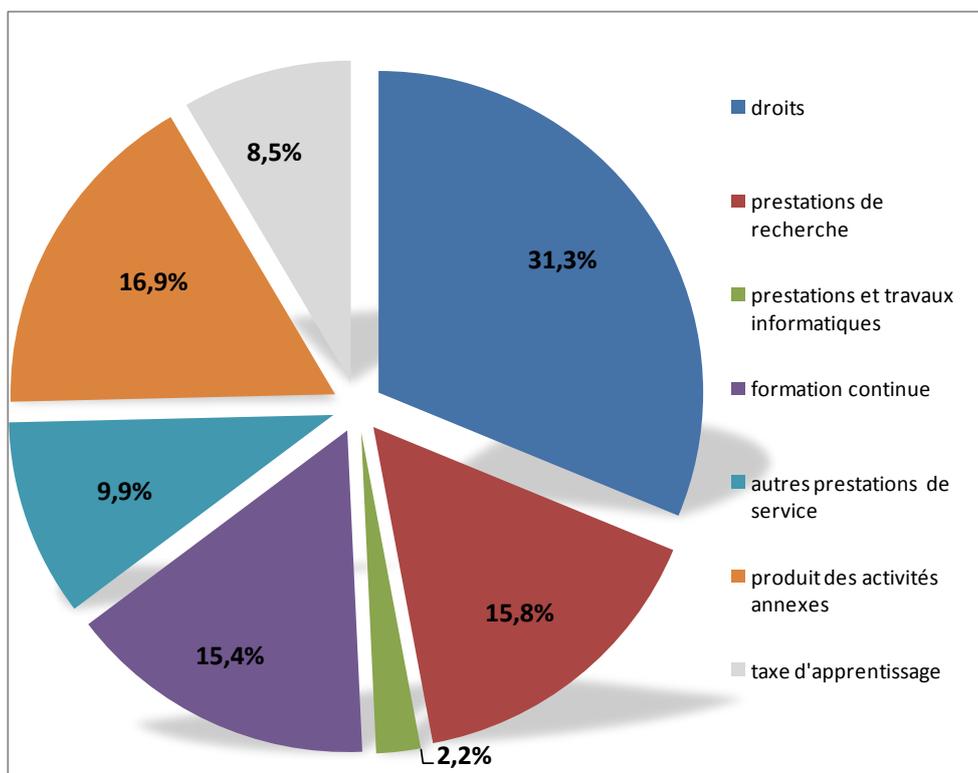


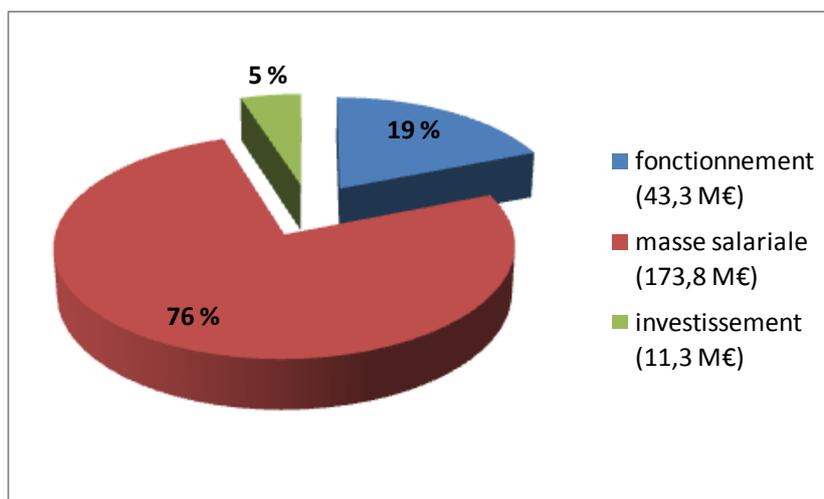


TABLEAU RECAPITULANT EN K EURO LE POIDS FINANCIER DES RESSOURCES D'EXPLOITATION DE L'ETABLISSEMENT SUR LES CINQ DERNIERES ANNEES :

	2005	2006	2007	2008	2009
Total des ressources d'exploitation	302,8	309,6	309,1	315,8	326,4
Ressources propres d'exploitation					
droits	8,4	8,2	8,1	7,7	8,5
prestations de recherche	2,0	4,1	4,1	4,5	4,3
prestations et travaux informatiques	0,5	0,5	0,3	0,4	0,6
formation continue	4,4	4,0	4,1	5,0	4,2
autres prestations de service	1,3	2,6	1,4	1,9	2,7
produit des activités annexes	2,4	2,7	2,5	3,8	4,6
taxe d'apprentissage	1,4	1,3	1,4	1,5	2,3
Total des ressources propres	20,4	23,4	21,9	24,8	27,2
Ressources propres / ressources d'exploitation	7%	8%	7%	8%	8%
Subventions d'exploitation					
MESR	258,3	259,0	260,5	265,3	268,3
autres subventions	24,1	27,2	26,7	25,7	30,9
Total des subventions d'exploitation	282,4	286,2	287,2	291,0	299,2
Subventions / ressources d'exploitation	93%	92%	93%	92%	92%

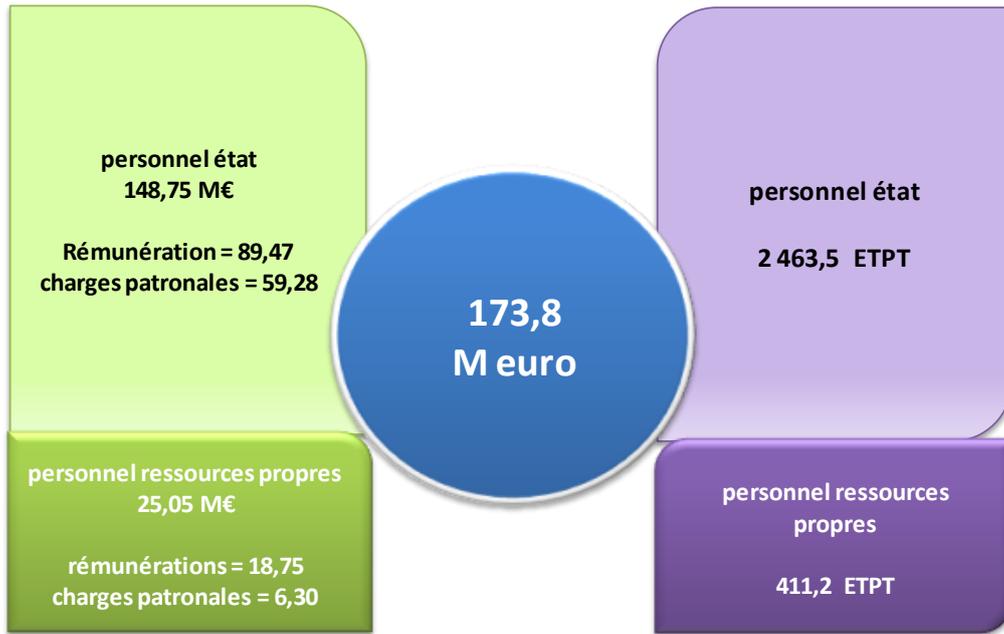
1.2 Les informations utiles en matière de dépenses

STRUCTURE DES DEPENSES D'UN ETABLISSEMENT :

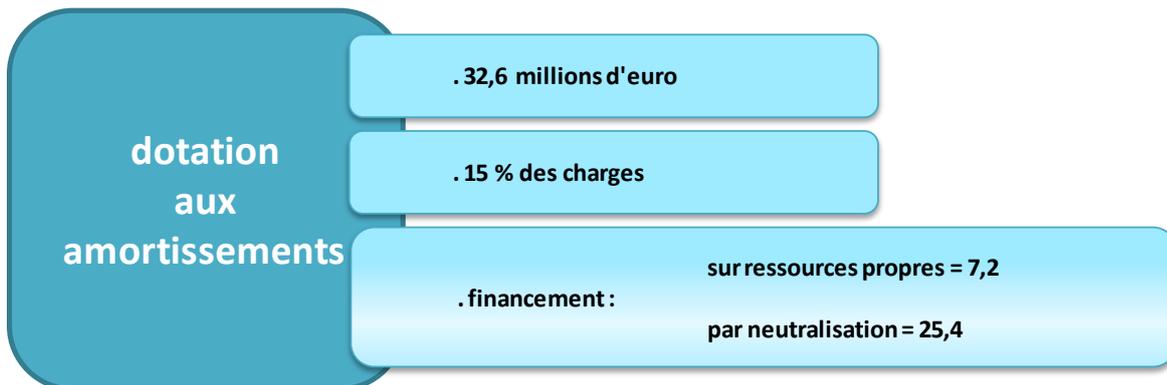




FOCUS SUR LES DEPENSES DE PERSONNEL :



FOCUS SUR LES DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS :



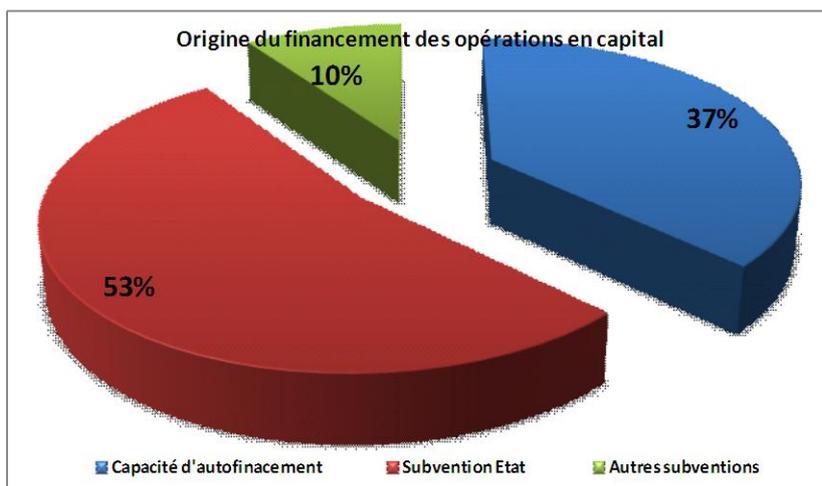
NIVEAU MOYEN D'INVESTISSEMENT SUR LES QUATRE DERNIERS EXERCICES

nature des investissements	montants en millions d'euro				
	2006	2007	2008	2009	moyenne
constructions	6,32	8,56	4,67	5,09	6,2
matériels / outillage	2,56	6,11	2,55	3,05	3,6
autres immobilisations	4,01	2,42	2,56	3,17	3,0
montant total par exercice	12,89	17,09	9,78	11,31	12,8
% du budget	6%	8%	4%	5%	6%



ORIGINE DES FINANCEMENTS DES OPERATIONS EN CAPITAL (MOYENNE SUR LES QUATRE DERNIERS EXERCICES)

	2005	2006	2007	2008	2009	Poids moyen sur 5 ans
Total des ressources	25 580 503	17 841 771	10 240 139	9 596 200	10 381 460	14 728 015
Capacité d'autofinancement	4 904 917	6 449 153	5 747 688	4 602 955	5 707 664	5 482 475
Subvention Etat	18 160 889	10 366 867	3 507 440	3 468 284	3 607 015	7 822 099
Autres subventions	2 514 698	1 025 751	985 010	1 524 962	1 066 781	1 423 440
CAF / Ressources	19%	36%	56%	48%	55%	37%



Ces premiers éléments permettent de fournir une vision synthétique des principaux agrégats 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 renseignent sur la nature des dépenses et des recettes comptabilisées. Elles ne fournissent pas d'informations sur leurs destinations ou leur origine c'est-à-dire sur leur finalité.



2. L'analyse de l'exécution budgétaire via la comptabilité de gestion

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 développement²⁵.

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.

²⁵ 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. »



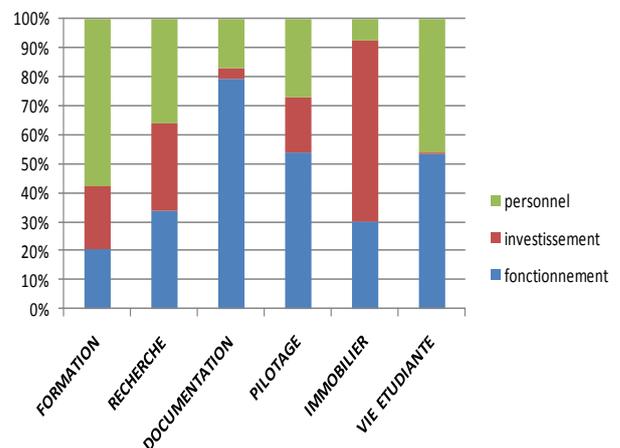
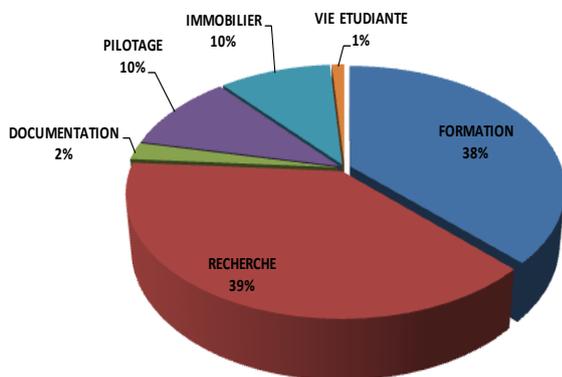
Une première lecture consiste à s'intéresser aux montants consacrés aux différentes actions afin d'analyser et de comprendre comment l'établissement consomme ses moyens dans l'optique des finalités.

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.

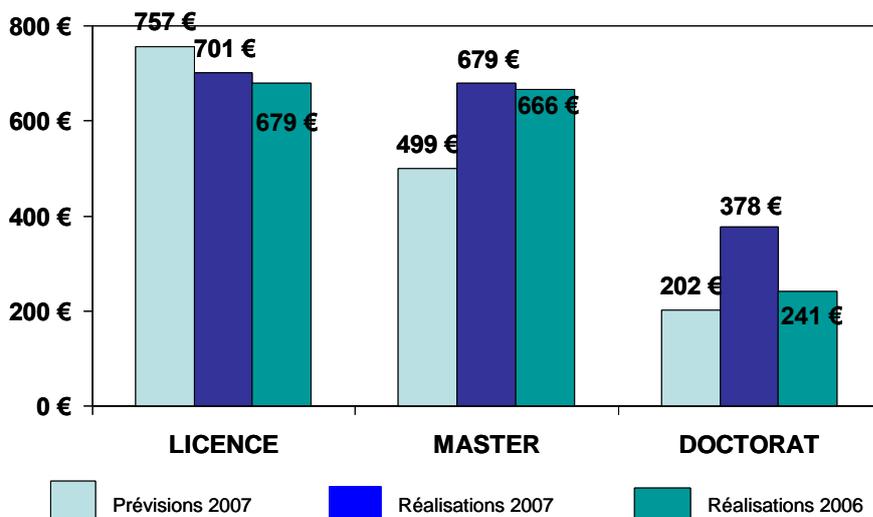
Réalisé 2010	fonctionnement	investissement	personnel	TOTAL
FORMATION	4 868 999	1 987 062	72 559 336	79 415 397
RECHERCHE	11 575 366	3 965 357	66 155 999	81 696 723
DOCUMENTATION	2 231 814	38 805	2 514 321	4 784 941
PILOTAGE	5 830 290	797 853	15 419 412	22 047 555
IMMOBILIER	6 818 742	5 323 618	9 160 316	21 302 676
VIE ETUDIANTE	428 781	2 383	1 961 162	2 392 325
TOTAL DEPENSES 2010	31 753 992	12 115 078	167 770 546	211 639 616



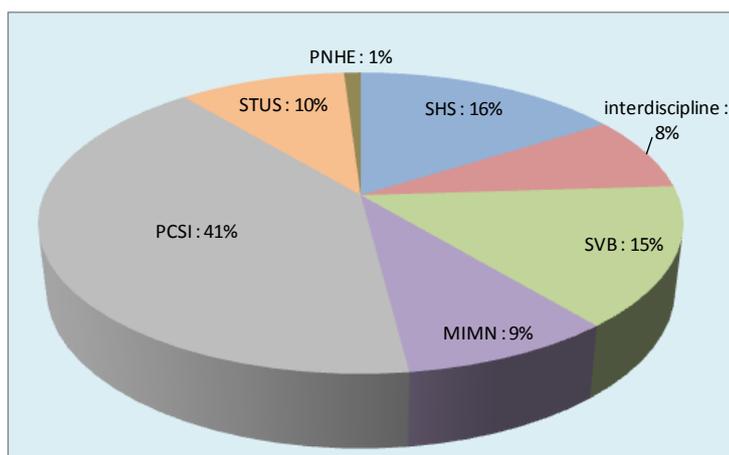
Il est évidemment possible de décliner les analyses selon les axes de développement retenus par l'établissement. Ci-dessous, figure une représentation des dépenses comptabilisées au titre des actions licence, master et doctorat. Pour la bonne compréhension et mesure des données chiffrées, l'établissement 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).

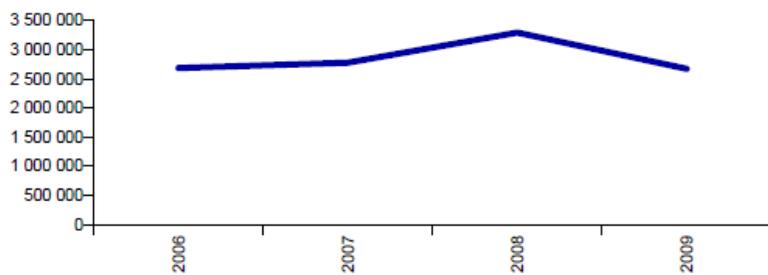
Les données propres aux destinations nécessitent également une analyse à caractère pluriannuel afin de retracer les éléments de stabilité et les évolutions. Ces informations sont utiles pour les actions LOLF mais également, pour les éventuelles subdivisions créées par les établissements afin de suivre,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

Ci-après figure une illustration du travail d'analyse à caractère pluriannuel mené par l'université de Metz. Il s'agit ici du suivi des dépenses constatées au titre de trois destinations (formation au niveau licence, au niveau master et au niveau doctorat) sur les quatre derniers exercices achevés. Les données financières par activité sont rapprochées des effectifs par niveau afin d'apprécier le poids financier par étudiant. Il peut s'agir ici d'un ratio d'appréciation de consommation des charges.

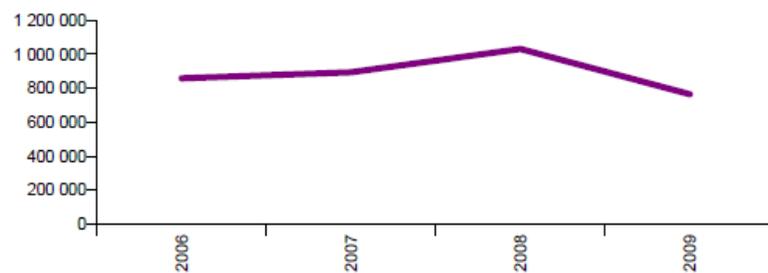


Mandaté net par destination

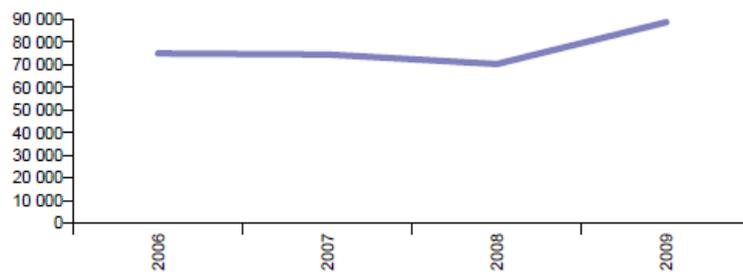
19/11/2010



Licence		Effectif étudiants par niveau					Mandaté/nb étudiant
		0	1	2	3	Total	
2006	2 683 577€	275	5277	3217	2849	11618	230,98
2007	2 776 442€	262	5111	3022	2887	11282	246,09
2008	3 293 409€	195	4928	2742	2865	10730	306,93
2009	2 669 951€	229	4554	2850	2612	10245	260,61



Master		Effectif			Mandaté/nb étudiant
		4	5	Total	
2006	858 084€	1931	1358	3289	260,89
2007	893 306€	1685	1450	3135	284,95
2008	1 031 287€	1726	1448	3174	324,92
2009	764 467€	1543	1397	2940	260,02



Doctorat		8
2006	75 044,84	616
2007	74 631,99	623
2008	70 351,00	599
2009	88 830,98	613



3. 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.

	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%

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. Notamment lorsque l'absence d'écart provient d'un mouvement budgétaire uniquement dédié à gommer les écarts entre prévisions et réalisations. L'analyse des consommations et des raisons des écarts devient impossible.

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. Il s'agit d'un extrait de l'analyse réalisée par l'université de la Méditerranée afin d'analyser les taux d'exécution budgétaire de chacune des composantes pour la partie fonctionnement de leur enveloppe budgétaire. Les données



présentées ci-dessous sont celles basées sur la totalité de l'exercice 2010 (des analyses sont également réalisées en cours d'exercice. Ce point sera développé dans la cinquième partie de ce document).

fonctionnement : charges constatées	CUMUL FIN 2010						
	Budget avec reports	Budget hors reports	Reports	Mandaté net	Taux d'exécution avec reports	Taux d'exécution hors reports	Besoin en report
E.J.C.M.	765 384	716 694	48 690	663 287	87%	93%	-53 407
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%	-35 253
I.U.T.	6 934 798	6 934 798	0	6 199 564	89%	89%	
PHARMACIE	2 427 960	2 281 734	146 227	2 207 465	91%	97%	-74 269
ODONTOLOGIE	451 067	439 319	11 749	362 397	80%	82%	-76 922
E.S.I.L.	1 111 148	1 030 801	80 347	1 055 256	95%	102%	24 455
S.T.A.P.S.	1 569 505	1 557 760	11 745	1 346 210	86%	86%	-211 549
SCIENCES	4 433 754	4 311 231	122 523	3 932 550	89%	91%	-378 681
O.S.U. - C.O.M.	568 385	551 103	17 282	463 609	82%	84%	-87 494
TOTAL	23 727 528	23 207 879	519 649	20 740 655	87%	89%	-2 467 224

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.

Cette approche globale au niveau d'une composante permet de dresser une cartographie des niveaux de consommation et des marges potentielles en matière d'amélioration de prévisions budgétaires et de redéploiement de crédits si nécessaire en cours d'exercice.

Il est important de préciser que, de façon complémentaire, une étude plus détaillée paraît indispensable afin d'identifier les causes de sous ou de sur consommation de crédits. Cette étude repose sur une décomposition par comptes de dépenses et de recettes (plus ou moins agrégé selon les besoins) des prévisions et de l'exécution budgétaire. En effet il est important de caractériser la structure de dépenses et de recettes de l'établissement et de ses composantes afin d'identifier des besoins spécifiques et des modes de consommations particuliers. Plus la cartographie est maîtrisée, plus la prévision et l'exécution seront fiabilisées.

Ce travail nécessite une analyse pluriannuelle afin de détecter d'éventuels effets ponctuels et traduire un « comportement » de consommation de moyens pour les dépenses et de production de ressources pour les recettes. Le tableau ci-dessous présente un suivi de situation en matière de dépenses pour une composante donnée²⁶.

²⁶ Extrait d'une analyse de gestion produite par l'université de la Méditerranée.



		2008				2009			
		Budget voté	mandaté net	Engagé	Taux d'exécution	Budget voté	mandaté net	Engagé	Taux d'exécution
205	BREVETS LICENCES	30 000	27 722	29 455	92,41%	65 000	15 710	62 794	24,17%
213	CONSTRUCTIONS	165 000	125 345	144 443	75,97%	257 372	166 492	179 486	64,69%
215	INST TECH MAT EQUIP	574 997	413 328	461 821	71,88%	864 714	347 942	506 922	40,24%
218	AUTRES IMMOB CORPOR	615 557	402 923	488 524	65,46%	341 259	319 727	336 479	93,69%
606	ACHATS MATER FOURNIT	2 168 711	2 042 784	2 140 784	94,19%	2 669 341	1 930 619	2 260 880	72,33%
613	LOCATIONS	58 300	82 382	85 132	141,31%	106 660	101 839	107 177	95,48%
615	ENTRETIEN REPARATION	773 990	541 818	585 962	70,00%	1 060 163	788 081	986 522	74,34%
616	PRIMES D ASSURANCE	6 000	2 096	2 096	34,93%	8 000	9 901	9 993	123,76%
61832	OUVRAGES	0	15 975	20 084	#DIV/0	3 596	9 184	13 568	255,39%
6184	FRAIS REPROGRAPHIE	100 000	166 912	168 327	166,91%	148 747	142 398	162 900	95,73%
622	REMUN INTERM HONORAI	681 500	503 851	504 147	73,93%	449 063	567 026	573 845	126,27%
6256	MISSIONS	271 048	191 313	201 279	70,58%	346 340	256 549	284 352	74,07%
6257	RECEPTIONS	79 852	92 239	98 065	115,51%	99 916	55 095	58 148	55,14%
626	FRAIS POSTAUX TELECO	118 460	130 509	131 733	110,17%	238 115	99 376	102 272	41,73%
628	AUTRES PREST EXTERNE	463 504	561 654	580 787	121,18%	868 679	625 095	703 361	71,96%
631	IMPOTS TAXE(adm fin)	88 500	0	0	0,00%				
633	IMPOTS TAXE(div.org)	0	18 816	18 816	#DIV/0	65 045	27 385	34 393	42,10%
635	IMPOTS TAXE(adm.fin)	80 000	41 847	41 847	52,31%	35 000	45 745	45 745	130,70%
641	REMUNERATIONS PERSON	528 769	580 544	582 142	109,79%	1 474 858	1 090 403	1 270 834	73,93%
642	COURS COMPLEMENTAIR	163 287	200 482	200 482	122,78%	240 000	0	0	0,00%
643	EMPLOIS GAGES	240 000	197 920	197 920	82,47%	40 000	0	0	0,00%
645	CHARGES ET COTISATIO	403 506	354 679	354 679	87,90%	534 181	405 760	479 400	75,96%
651	REDEVANCE CONCESSION	12 698	44 824	47 332	353,00%	33 698	27 956	30 169	82,96%
68	DOTATION AMORTISSEM	862 561	759 656	759 656	88,07%	562 561	0	562 000	0,00%



4. 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.

L'objectif du suivi de la réalisation d'une opération pluriannuelle est multiple ; Pour ce qui concerne la partie des dépenses de l'opération, il s'agit essentiellement :

- ▶ de respecter les conditions financières de l'opération (budget en dépense) afin de préserver la capacité de l'établissement à la mener à terminaison ;
- ▶ de se donner les moyens de redéployer des crédits pour assurer la meilleure réalisation possible des opérations en cours ou à venir ;
- ▶ de suivre et garantir les intérêts de l'établissement et de ses tiers.

Afin de disposer d'une vision correcte du montant des crédits réellement disponibles, il est nécessaire d'intégrer les engagements contractés par l'établissement pour permettre la réalisation des opérations pluriannuelles. Il s'agit d'intégrer les engagements juridiques signés avec les tiers. Le tableau ci-dessous regroupe, pour la partie dépenses, les informations utiles au pilotage financier d'une opération pluriannuelle.

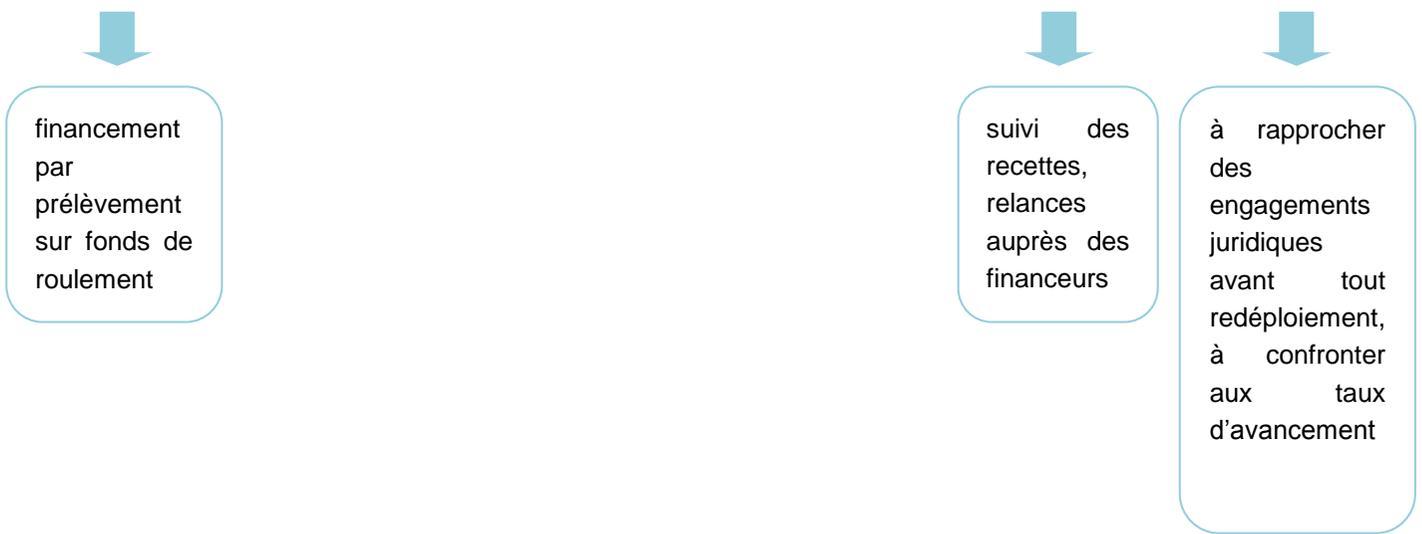
Libellé opérations	exercices antérieurs			exercice en cours				exercices ultérieurs	
	crédits ouverts	dépenses réalisées	taux exécution	crédits ouverts	engagements juridiques à honorer	dépenses réalisées	taux exécution	Budget : reste à réaliser	engagements juridiques validés restant à honorer
Opération 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 à la section 3 ci-après consacrée à l'analyse financière.



Illustration d'un suivi d'opérations d'investissement : tableau produit par l'université de la Méditerranée :

Date de début	Date de fin	Libellé du programme	Montant prévisionnel du programme		Cumul des réalisations au 31 décembre 2009		Prévisions budgétaires de l'exercice 2010		Réalizations au cours de l'exercice 2010		RESTE à REALISER 2010		Reste à réaliser programme	
			Dépenses	Recettes	Dépenses	Recettes	Dépenses	Recettes	Dépenses	Recettes	Dépenses	Recettes	Dépenses	Recettes
janv-09	sept-12	Réhabilitation du bâtiment de Neurosciences (tranches 1 et 2)	4 805 256	4 805 256	785 607	1 948 073	1 870 826	856 410	664 239	856 410	1 206 587	0	3 355 410	2 000 773
janv-09	sept-13	Mise en sécurité bibliothèque	1 330 447	1 000 000	104 952	0	465 000	640 000	27 273	0	437 727	640 000	1 198 222	1 000 000
janv-09	déc-12	Réfection couverture gymanse	452 182	0	85 496	0	150 000	0	18 669	0	131 332	0	348 018	0
janv-09	déc-13	Travaux d'étanchéité parking	235 016	235 016	0	0	47 084	0	21 230	0	25 854	0	213 786	235 016
janv-09	déc-13	Réaménagement et mise en sécurité bâtiment pédagogie	3 879 663	2 500 000	645 210	1 500 000	754 800	500 000	985 674	200 000	-230 874	300 000	2 248 779	800 000
TOTAL			10 702 564	8 540 272	1 621 265	3 448 073	3 287 710	1 996 410	1 717 085	1 056 410	1 570 625	940 000	7 364 214	4 035 789





Section 3 : 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.

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, ...).

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 professionnel. Ces limites ont du reste été relevées par l'Etat à l'occasion de la rédaction du recueil des normes comptables de l'Etat²⁷, 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 et plus particulièrement sur l'analyse des résultats comptables et financiers. Tous les agrégats ne seront donc pas présentés parce qu'ils ne sont pas directement en lien avec une démarche de construction et de suivi budgétaire. Les personnes intéressées par une analyse financière détaillée sont invitées à consulter notamment les références figurant en annexe 4²⁸. Pour des raisons pédagogiques, l'analyse via la technique des ratios est insérée dans la section (cf. section 4 « La définition et l'exploitation de ratios ») consacrée à l'utilisation des ratios pour les besoins du dialogue budgétaire.

²⁷ Recueil des normes comptables de l'Etat publié en 2004 et accessible à cette adresse : http://www.minefi.gouv.fr/lof/downloads/320_recueil_normes_vf.pdf

²⁸ Cf. méthode d'analyse financière appliquée aux EPSCP publiée par la Direction générale des finances publiques.



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).

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 indépendant 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		ou déstockage de production				
Total		Total	• Production de l'exercice			
• Marge commerciale. • Production de l'exercice.		Consommation de l'exercice en provenance d'un tiers				
Total.		Total	• Valeur ajoutée			
• Valeur ajoutée produite. Subventions d'exploitation.....		Impôts, taxes et versements assimilés Charges de personnel				
Total		Total	• Excédent brut (ou insuffisance) d'exploitation			
• Excédent brut d'exploitation. Reprises sur charges et transferts Autres produits		• Ou insuffisance brute d'exploitation... Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations Autres charges.				
Total		Total	• Résultat d'exploitation (hors charges et produits financiers)			
• Résultat d'exploitation (bénéfice). Produits financiers.		• Résultat d'exploitation (perte)... Charges financières				
Total		Total	• résultat courant avant impôts (bénéfice ou perte)			
• Produits exceptionnels		Charges Exceptionnelles	• Résultat exceptionnel (bénéfice ou perte)			
• Résultat courant avant impôts • Résultat exceptionnel (bénéfice)		• Ou résultat courant avant impôts..... • Ou résultat exceptionnel (perte). Participation des salariés aux fruits de l'expansion. Impôts sur les bénéfices.				
Total		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.

2.1.1 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 (formation et recherche) 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 autres charges externes (comptes 62)

- impôts, taxes et versements assimilés (comptes 63)

- charges de personnel (comptes 64)

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		
Charges	Produits	Solde
Charges d'exploitation (60 à 65 et 68)	Produits d'exploitation (70 à 75 plus les comptes 776 et 777 plus le chapitre 78)	Résultat d'exploitation
Charges financières (66)	Produits financiers (76)	+/- Résultat financier
Charges exceptionnelles (67)	Produits exceptionnels (sauf les comptes 776 et 777)	+/- Résultat exceptionnel
Total des charges	Total des produits	= Résultat de l'exercice

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 aux 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 autres, 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.

2.2.1 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 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, subventions) ;
- ▶ exploitation (bas du bilan) : qui comprend les moyens engagés 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 payée en quelques semaines maximum et un emprunt à long terme remboursé 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 ouvert au trésor public.
- ▶ la caisse : ensemble des pièces et billets détenus par l'établissement (son fond de caisse par exemple).



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

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

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



2.3.3.1 La notion de fonds 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 fonds 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 fonds de roulement

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

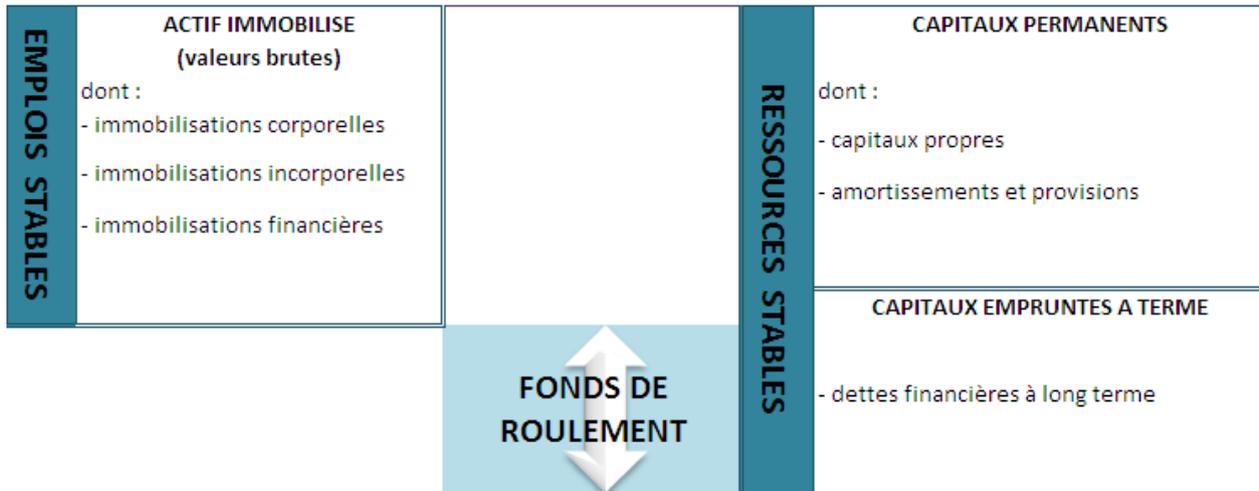
- ▶ au passif du bilan :
 - ▶ les capitaux propres ;
 - ▶ les amortissements et provisions constitués dans le but de renouveler ses immobilisations ;
 - ▶ les provisions pour risques et charges ;
 - ▶ les dettes financières stables (dettes financières hors concours bancaires).
- ▶ à l'actif du bilan :
 - ▶ 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 :

Fonds de roulement = Ressources stables - emplois stables.

ou d'un point de vue comptable :

Fonds de roulement = capitaux permanents - actif immobilisé



2.3.3.3 Interprétation économique du fonds de roulement

Trois cas de figure peuvent se présenter :

A. 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 fonds de roulement d'un excédent de ressources stables qui lui permettra de financer ses autres besoins de financement à court terme.

B. 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.

C. 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 fonds de roulement excédentaire.



2.3.4 *Le besoin en fonds de roulement*

Le fonds 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 fonds de roulement.

2.3.4.1 *La notion de besoin en fonds 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 roulement résulte donc des décalages temporels entre les décaissements et les encaissements des flux liés à l'activité de l'établissement.

2.3.4.2 *La détermination du besoin en fonds 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.

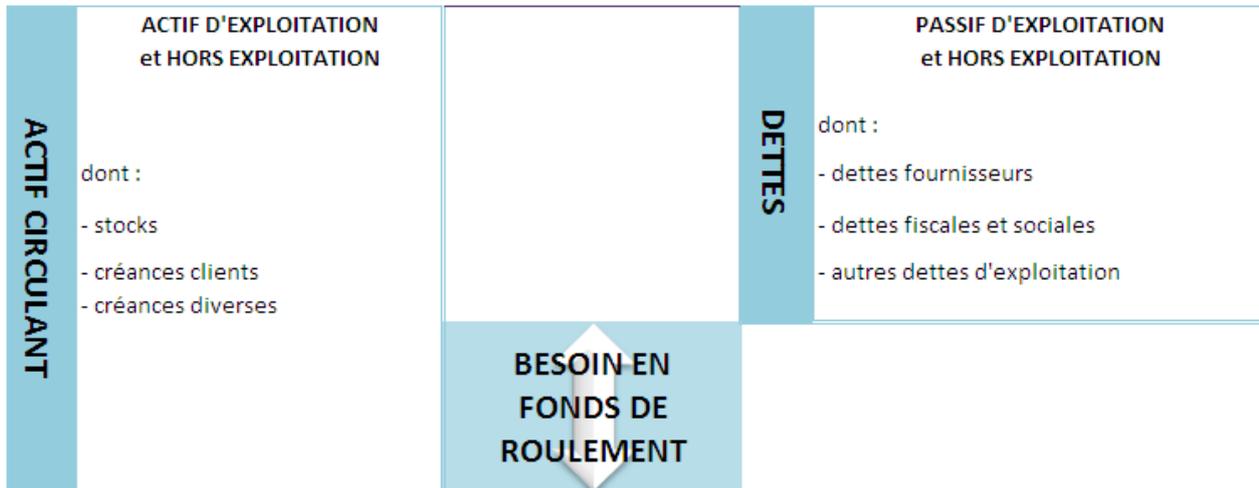


D'où :

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

ou d'un point de vue comptable :

BFR = actif circulant - passif circulant



2.3.4.3 Interprétation économique du besoin en fonds de roulement

Trois cas de figure peuvent se présenter :

A. LE BESOIN EN FONDS 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 (fonds de roulement), soit à l'aide de ressources financières complémentaires à court terme.

B. 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.

C. 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 Fonds 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 fonds 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 »

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 fonds 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 :

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

Soit en termes de bilan fonctionnel :

Cas d'une trésorerie nette « négative » : le fonds de roulement ne couvre pas le besoin en fonds de roulement (situation alarmante)

ACTIF	PASSIF
besoin en fonds de roulement (emplois d'exploitation - ressources d'exploitation)	fonds de roulement (ressources stables - emplois stables)
	TRESORERIE NETTE



Ou,

Cas d'une trésorerie nette « positive » : le fonds de roulement couvre le besoin en fonds de roulement.

ACTIF	PASSIF
besoin en fonds de roulement (emplois d'exploitation - ressources d'exploitation)	fonds de roulement (ressources stables - emplois stables)
TRESORERIE NETTE	

CALCUL PAR LE « BAS DU BILAN »

Un établissement public ne peut se retrouver dans la situation où sa trésorerie serait négative. La somme de ses disponibilités doit excéder les sommes en instance de paiement (virements, chèques cartes bancaires à payer). A priori un EPSCP ne peut se trouver confronté à une situation de découvert bancaire.

D'où :

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

Soit en termes de bilan fonctionnel :

Cas d'une trésorerie nette positive :

ACTIF	PASSIF
Trésorerie d'actif : dont : - valeurs mobilières de placement - disponibilités	Trésorerie du passif : montants " à payer "
	TRESORERIE 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 :

A. LA TRESORERIE NETTE EST POSITIVE

Dans ce cas, les ressources financières sont suffisantes pour couvrir les besoins (soit fonds 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.

B. LA TRESORERIE NETTE EST NULLE

Dans ce cas, les ressources financières suffisent juste à satisfaire les besoins (fonds 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.

C. 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 :

A. DETERMINATION DU FONDS DE ROULEMENT DE L'ÉTABLISSEMENT

Ce fonds 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 :

Fonds de roulement = Ressources stables - emplois stables.

ou d'un point de vue comptable :

Fonds de roulement = capitaux permanents - actif immobilisé

Soit en termes de bilan fonctionnel :

ACTIF		PASSIF	
EMPLOIS STABLES	ACTIF IMMOBILISE (valeurs brutes) dont : - immobilisations corporelles - immobilisations incorporelles - immobilisations financières	CAPITAUX PERMANENTS dont : - capitaux propres - amortissements et provisions	RESSOURCES STABLES
	FONDS DE ROULEMENT		

B. 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	ACTIF D'EXPLOITATION et HORS EXPLOITATION dont : - stocks - créances clients	PASSIF D'EXPLOITATION et HORS EXPLOITATION dont : - dettes fiscales et sociales - dettes fournisseurs	DETTES
		BESOIN EN FONDS DE ROULEMENT	



C. 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 = Fonds de roulement - Besoin en Fonds de roulement

Soit en termes de bilan fonctionnel :

ACTIF	PASSIF
besoin en fonds de roulement	fonds de roulement
	TRESORERIE 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 4.

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 financière 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)	3 936 135	6 933 841	3 635 934	4 635 947
- Dettes d'exploitation (4)	5 030 984	6 603 773	7 212 399	8 143 514
= BESOIN EN FONDS DE ROULEMENT D'EXPLOITATION (4 - 3)	-1 094 850	330 068	-3 576 465	-3 507 567
+ 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				
* 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
= TRESORERIE	46 530 007	49 890 420	44 510 100	50 040 065
+ F.R.N.G.	56 838 669	64 252 657	55 769 238	51 829 931
- B.F.R. global (B.F.R.E. + B.F.R.H.E.)	10 308 662	14 362 237	11 259 138	1 789 866
= TRESORERIE	46 530 007	49 890 420	44 510 101	50 040 065

Commentaires :

En 2006 le fonds de roulement a progressé de 13% par rapport à 2005, puis il a chuté de 13,2% entre 2006 et 2007 et de 7,1% entre 2007 et 2008. En dépit de cette tendance orientée à la baisse, les ressources stables restent supérieures à l'actif immobilisé exprimant ainsi une capacité financière très solide. En effet le fonds de roulement représente plus d'une année de dépenses de fonctionnement. Cette analyse est toutefois à pondérer par l'existence dans les capitaux propres d'une subvention d'investissement (25 millions d'euros) reçue au titre d'opérations que l'établissement est pour l'instant dans l'impossibilité d'engager pour des raisons juridiques.

Le cycle d'exploitation confirme cette première analyse puisque le besoin en fonds de roulement est négatif indiquant que l'établissement dispose des moyens de financer seul son activité.

Du reste la trésorerie se situe à un niveau très important en fin d'exercice (supérieure aux besoins de financement d'un exercice complet en fonctionnement). L'origine de cet excédent provient notamment de l'encaissement de la subvention évoquée ci-dessus.



Section 4 : La définition et l'exploitation de ratios

La lecture et l'analyse des documents budgétaires et comptables présentés dans les sections précédentes constituent des étapes préalables et indispensables pour appréhender la situation financière d'un établissement. Toutefois, pour en comprendre toute la portée, le lecteur doit disposer d'un bagage minimum que ne possèdent pas nécessairement les différents acteurs de la vie budgétaire. Qui plus est, même pour un spécialiste, une valeur brute n'appelle pas de facto une interprétation pertinente immédiate. C'est pourquoi, il est indispensable de donner du sens à l'information financière afin de la rendre accessible à tous et utile à la prise de décision.

Pour atteindre ces objectifs, l'établissement peut procéder à la définition et au calcul de différents ratios qui lui permettront de mettre en relief l'information financière et ainsi de la rendre plus parlante. Certains ratios ont directement vocation à intégrer le référentiel de données partagé de l'établissement et seront en conséquence particulièrement précieux afin de caractériser sa situation globale, les activités accomplies, les projets et réalisation des responsables budgétaires.

Afin de présenter ces outils, deux axes sont abordés ci-après, d'une part la technique des ratios basés sur les données de l'analyse financière ce qui va permettre de faire un lien direct avec la section précédente et, d'autre part, la technique des ratios basés sur des informations à caractère analytique.

1. Les ratios issus de l'analyse financière

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 équivalente et intervenant dans un secteur similaire. A ce sujet il paraît utile de rappeler tout l'intérêt que présente le Portail d'Aide au Pilotage de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche (PAPESR) mis en place par le ministère en charge de l'enseignement supérieur (cf. section 1 « la caractérisation de l'établissement»). En conséquence, à moyen terme les établissements disposeront d'une base de référence donnant tout son intérêt au développement qui suit. Pour information, les ratios présentés ci-après sont pour l'essentiel ceux qui ont été retenus et qui sont fournis par le PAPSER. La liste complète de ces ratios figure en annexe 4, seuls certains d'entre eux sont présentés ci-après.

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, prudentiels, relatifs au patrimoine, d'activité, relatifs aux marges de manœuvre.

1.1.1 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.

1.1.2 Les ratios prudentiels

Nature	Interprétation
CAF ----- Acquisitions d'actifs non financiers	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. C'est l'évolution de ce ratio qui présente un intérêt majeur, notamment au regard de l'évolution des deux autres ratios.
Actif circulant + trésorerie ----- Dettes à court terme	Ce ratio permet d'apprécier la capacité de l'établissement à payer ses dettes à court terme en utilisant les créances et la trésorerie. Ce ratio doit normalement être supérieur à 1. 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.



1.1.3 Les ratios relatifs au patrimoine

Nature	Interprétation
$\frac{\text{Ressources propres (capitaux propres + DAP)}}{\text{Total du passif + DAP}}$	<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 tenir 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>

1.1.4 Les ratios relatifs à l'activité

Nature	Interprétation
$\frac{\text{CAF}}{\text{Total des produits d'exploitation courants (cptes 70 à 75)}}$	<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>
$\frac{\text{Charges de personnel (621 +masse salariale) + charges d'intérêts}}{\text{Produits de fonctionnement sauf produits calculés (775, 776, 777 et 78)}}$	<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>



Nature	Interprétation
<p>Charges sauf charges calculées (675, 68)</p> <p>-----</p> <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 ----- x 360 jours 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>Dettes fournisseurs et comptes rattachés ----- x 360 jours 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 ----- 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>



1.1.5 Les ratios relatifs aux marges de manœuvre potentielles

Nature	Interprétation
$\frac{\text{Cptes 70 + 76}}{\text{Total des produits des cptes 70 à 76}}$	<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>
$\frac{\text{Cptes 60, 61 et 62}}{\text{Total des charges des cptes 60 à 66}}$	<p>Ce ratio permet d'appréhender la possibilité pour l'établissement de maîtriser ses frais généraux.</p>

2. Les ratios budgétaires²⁹

Les informations recueillies précédemment permettent de se forger une image de la situation financière de l'université dans sa globalité. Cette démarche doit être complétée par une approche plus analytique des choses en s'intéressant aux activités proprement dites au sein des missions et des processus supports nécessaires à leur réalisation ainsi qu'au niveau des structures internes de gestion internes de l'établissement.

2.1 Objet et construction des ratios

Les ratios budgétaires ont pour objectifs de faciliter la préparation budgétaire sur la base de comparaisons pluriannuelles entre activités et/ou composantes similaires au sein de l'établissement (voire avec d'autres établissements comparables) et de suivre l'évolution de la situation financière de chaque activité et/ou composante à un moment donné³⁰.

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

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

De la sorte, 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.

²⁹ Cf. le guide du contrôle de gestion diffusé par la Direction générale de la modernisation de l'Etat en 200

³⁰ Les indicateurs utilisés pour le pilotage permettent principalement de suivre l'exécution des différents objectifs stratégiques et l'impact d'une organisation sur son environnement.



Le calcul des ratios budgétaires permet :

- ▶ d'analyser de façon rétrospective la structure des dépenses d'une structure ou d'une activité en fonction de l'évolution de l'activité, des variations d'effectifs, etc. ;
- ▶ d'établir des données standards permettant d'affiner la prévision budgétaire et de construire un budget de dépenses de fonctionnement ;
- ▶ de procéder à des comparaisons entre entités et structures de problématiques de gestion proches (exemple : composantes présentant les mêmes caractéristiques), afin de disposer d'éléments objectifs d'arbitrage et d'allocation de ressources (exemple : allocation d'une enveloppe globale de fonctionnement), d'analyser les écarts observés par rapport à une moyenne nationale ou à la moyenne d'une catégorie homogène d'entités et de faire ressortir des bonnes pratiques de gestion qui peuvent être mutualisées et/ou adaptées à d'autres entités ;
- ▶ d'éclairer les réflexions pour prendre des décisions en matière de politique immobilière (exemple : coût des locations, de l'entretien...), d'équipement informatique, etc.

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.



L'illustration ci-dessous a pour objet de matérialiser le lien entre ratios et données d'activités. Il pourrait par exemple être intéressant d'analyser les raisons pour lesquelles le nombre d'heures complémentaires s'accroît dans un contexte où le nombre d'ETPT a lui-même augmenté. Une comparaison avec d'autres départements permettrait par ailleurs de fournir un éclairage complémentaire (s'agit-il d'une tendance généralisée ou le phénomène est-il ciblé ?), le ratio du coût d'heures complémentaires par ETPT permet également d'apprécier des écarts éventuels par rapport à d'autres structures.

PARAMETRES DU DEPARTEMENT		2009	2010
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 groupes 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		2009	2010
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 €

Données annuelles d'activités du département de formation

Données budgétaires du département de formation

2.2 Exemples d'utilisation de ratios budgétaires macro économique

Le débat budgétaire portant sur les orientations de l'établissement doit contenir des éléments financiers permettant d'apprécier et de mesurer les conséquences des alternatives présentées. Pour éclairer les conséquences des choix, la détermination de ratios d'analyse budgétaire peut s'avérer tout à fait judicieux. Pour illustrer la démarche, deux exemples peuvent être fournis.

2.2.1 Ratio crédits / indicateur de résultat

Une université souhaite déterminer l'impact de l'injection de moyens au niveau licence en termes de taux de réussite des étudiants. Pour ce faire, l'établissement détermine le coût de ses différentes licences par cumul des charges enregistrées pour chacune d'entre elles. A défaut de comptabilité analytique, le calcul s'effectuera sur la base des données budgétaires (charges directes) étant précisé qu'il importe que les



règles d'imputation des charges soient similaires quelle que soit la licence (définition d'une procédure commune d'enregistrement des charges). Le coût des différentes licences est ramené à une base commune (par exemple 1.000 euros). L'évaluation des impacts d'une augmentation de crédits (heures complémentaires par exemple) sera appréciée en croisant l'accroissement de moyens et la variation des taux de réussite. Pour déterminer la variation des taux de réussite, il est nécessaire de s'appuyer sur l'analyse des données rétrospectives en couplant les évolutions des coûts au fil des exercices précédents et l'évolution des taux de réussite.

En clair, il s'agit ici de définir des standards de gestion en travaillant au croisement entre niveau de budget et indicateurs qualitatifs. Bien évidemment le facteur présenté ci-dessus reste à valider et à corroborer avec la réalité de la situation des établissements.

Il est possible que l'établissement ne dispose pas d'une telle base de données lui permettant d'asseoir ce type de raisonnement du moins dans un premier temps. Dans ce cas, la logique peut toutefois être retenue mais la corrélation ne pourra servir de base aux premières allocations de moyens. En revanche, le travail consistera en fin de période à mesurer les valeurs puis à en déterminer les évolutions compte tenu des valeurs de départ. Autrement dit, la logique d'affectation des moyens sert de base pour les années futures.

Ainsi, pour poursuivre l'illustration précédente, on pourrait imaginer que l'affectation des crédits reçus par un établissement au titre du plan licence fasse l'objet d'une affectation selon la logique décrite ci-dessus. La question qui se pose aux établissements lors de la mise en œuvre de ce plan est de déterminer les critères d'affectation des crédits pour que l'utilisation de ceux-ci soit la plus efficace possible. Ces décisions relèvent de choix politiques. Les critères développés ci-dessus constituent des aides à la décision dans un premier temps. Dans un second temps, ils doivent cette fois permettre d'analyser les impacts des choix qui auront été effectués. Comment les moyens ont-ils été consommés et ces moyens ont-ils eu un impact sur les indicateurs mis en place ? Ceci doit permettre de corroborer s'il peut y avoir corrélation afin en quelque sorte de « valider » la pertinence du critère d'activités en lien avec les enveloppes budgétaires. Nous sommes donc dans un premier temps en présence d'une démarche itérative mais ce qui importe c'est de se donner les moyens de construire de tels outils.

2.2.2 Ratio ressources d'investissement / consommation

Une autre illustration permettant de traduire l'exploitation de standard de gestion et de normes d'activités repose sur la construction d'une politique d'investissement. La question que peut se poser un établissement consiste à déterminer ses capacités à investir en lien avec les différents modes de financement à sa disposition.

L'analyse implique là encore un travail préalable de caractérisation consistant à analyser la structure de financement d'une part et l'emploi de ces ressources d'autre part. La nature même des opérations concernées suppose de construire un raisonnement pluriannuel. Les données issues de l'analyse financière de l'établissement fournissent au cas d'espèce la quasi intégralité des éléments nécessaires. Plus particulièrement, il paraît utile de s'appuyer sur la capacité d'autofinancement (cf. partie II, section 3) et sur les informations du tableau de financement n°1 (ce tableau n'est pas détaillé dans le corps proprement dit de ce document mais est présenté en annexe 4).

Pour ce qui concerne les ressources, il s'agit d'identifier la capacité d'autofinancement générée par l'exploitation de l'établissement, les diverses subventions perçues (et leur origine), l'existence éventuelle d'emprunt. Pour les emplois, l'analyse portera sur les natures d'immobilisations acquises ainsi que sur les destinations (pour quelles activités). Le croisement de ces informations collectées pour une période des quatre ou cinq exercices précédents fournit une traduction financière de la politique d'investissement passé de l'établissement. L'adjonction des informations sur l'origine précise des financements et l'affectation des immobilisations acquises complète la lecture financière.



Origine des ressources	moyenne sur 5 ans	Emplois	moyenne sur 5 ans
Capacité d'autofinancement			
Subvention d'investissement Etat		Immobilisations incorporelles	
Subvention d'investissement collectivité locale		Immobilisations corporelles	
Subvention d'investissement union européenne		Immobilisations financières	
Autres subventions			
Emprunt (objet)			

à détailler éventuellement par nature d'activité (formation/recherche/discipline, ...)

taux de subvention : déterminer le taux de financement externe des investissements de l'établissement

CAF/acquisitions d'actifs (non financiers) : capacité de l'établissement à autofinancer son activité

Un tableau de bord retraçant ces indicateurs peut être établi pour appuyer et étayer les scénarios d'investissement. L'exemple ci-dessous reprend les indications précédemment fournies.

Origine des ressources	moyenne sur 5 ans	Emplois	moyenne sur 5 ans
Capacité d'autofinancement	4 375 424		
Subvention d'investissement Etat	9 700 646	Immobilisations incorporelles	221 225
Subvention d'investissement collectivité locale		Immobilisations corporelles	11 662 422
Subvention d'investissement union européenne		Immobilisations financières	0
Autres subventions			
Emprunt (objet)			
	14 076 070		11 883 647

taux de financement externe 69%

CAF/acquisition d'immobilisation 37%

investissement par nature d'activités

formation		
4 730 961 40%	lettres	154 283
	droit	358 976
	économie	558 761
	sciences	3 658 941
recherche		
6 657 581 56%	lettres	54 720
	droit	24 892
	économie	35 822
	sciences	6 542 147
support		
4%		495 105

La lecture des données de cet exemple chiffré met en lumière d'une part l'importance du financement extérieur et d'autre part la capacité certaine de l'établissement à autofinancer ses investissements (37%). Un plan de financement peut s'appuyer sur ces informations pour calibrer le montant des investissements pouvant être supportés par l'établissement ainsi que sa capacité à l'alimenter en interne et à obtenir des aides extérieures. Les « consommations » ciblées selon les activités de l'établissement assurent quant à elles une lecture de la finalité des investissements potentiels (missions puis disciplines dans l'exemple).

Dans l'hypothèse d'un plan d'investissement pluriannuel (rénovation, mise en sécurité, réaménagement, ...), l'établissement dispose ainsi de données lui permettant d'évaluer sa capacité à assurer le financement du



plan de façon complémentaire à son niveau de subventionnement moyen (sur les quatre ou cinq dernières années). L'autofinancement moyen généré par l'exploitation, la CAF, constitue l'indicateur permettant de déterminer si l'établissement dispose ou non de la capacité de compléter le financement par son exploitation régulière.

Si tel n'est pas le cas, plusieurs solutions (pouvant se combiner) s'offrent à l'établissement :

- ▶ Si la voie de l'autofinancement par l'activité reste le financement privilégié, il appartient à l'établissement de dégager les ressources supplémentaires par son exploitation pour accroître sa capacité d'autofinancement (augmentation des ressources propres, diminution de postes de dépenses, reports d'activités dans le temps,) ;
- ▶ La voie du prélèvement sur fonds de roulement afin de compléter l'effort d'autofinancement et le financement par subvention ;
- ▶ La voie du recours à l'emprunt.

Dans cette illustration, la politique financière de l'établissement se détermine au regard d'un programme d'investissement sur la base d'indicateurs de financement destinés à éclairer la décision. Le choix des modalités de financement, des axes de dépenses et des activités concernées relèvent en revanche plus de critères de choix de nature « politique ».

En fonction de la situation et du contexte de l'établissement, la collecte des données sera plus ou moins aisée. Ce qu'il faut retenir au cas d'espèce, c'est la démarche qui paraît incontournable pour éclairer les choix budgétaires et faire en sorte que la décision politique soit étayée.

2.3 Le lien avec la comptabilité analytique

Les exemples précédents ont déjà pour partie illustré les liens étroits qui existent entre programmation budgétaire et comptabilité analytique en tant qu'outil d'aide à la décision. En effet, en apportant un éclairage financier complémentaire par rapport à la lecture budgétaire, elle 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 analytique³¹ mais d'illustrer de quelle façon les calculs de coûts peuvent aider à la préparation budgétaire et au suivi de la réalisation des objectifs.

Au préalable, on peut rappeler qu'il faut garder à l'esprit 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. De façon très schématique, deux types de méthodes sont disponibles :

- ▶ les méthodes dites en coût complet parce qu'elles intègrent toutes les charges supportées par l'établissement pour mener à bien ses missions ;
- ▶ les méthodes en coûts partiels qui pour leur part consistent à cibler un périmètre déterminé d'activité et à ne retenir que les charges concourant à leur réalisation.
- ▶ Ces deux types de méthodes ne sont pas exclusifs bien au contraire, un calcul en coût partiel pouvant parfaitement permettre de préciser un calcul issu du coût complet.

³¹ Toute personne intéressée peut se reporter au guide méthodologique publié par l'Amue (disponible à cette adresse : <http://www.amue.fr/finances/metier/articles/article/mise-en-place-dune-comptabilite-analytique-au-sein-des-epsco-guide-methodologique-et-recueil-de-f/>) et s'inscrire à la formation méthodologique proposée par l'Amue (cf. site internet de l'Agence www.amue.fr > rubrique finances)



2.3.1 Les calculs en coûts complets

Selon la méthode de calcul en coûts complets retenue (sections homogènes, par activités, imputation rationnelle) l'information produite intégrera l'ensemble des charges mais prises en compte selon des logiques différentes. Autrement dit, contrairement à la lecture budgétaire qui ne permet qu'une lecture partielle du coût d'une structure ou d'une activité, la comptabilité analytique permet de prendre en compte l'ensemble des coûts et de mesurer ainsi le coût complet de réalisation d'une activité ou de fonctionnement d'une structure.

Les finalités immédiates et évidentes des calculs de coûts complets au sein du 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 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.
- ▶ Faire des choix dans l'organisation des services et la réalisation des missions ou des activités supports des missions. On peut citer par exemple une aide au choix dans l'organisation lorsque l'établissement s'interroge sur la pertinence de gérer en direct un service ou d'en confier la mission à un tiers, problématique d'internalisation ou d'externalisation d'activités. L'annexe 8 fournit l'exemple d'une étude menée par l'université de Haute Bretagne en matière de nettoyage de locaux.

Pour illustrer l'intérêt de disposer d'un calcul de coût complet, il est proposé ci-dessous un tableau comparatif des lectures budgétaires et analytiques.

	coût budgétaire direct	part dans budget total	coût analytique complet	% variation direct / complet
Formation ... licence	900	36%	1 008	12%
Formation ... master	600		780	30%
Formation ... doctorat	200		272	36%
Recherche sciences de la vie ...	450	38%	870	93%
Recherche physique, chimie ...	600		768	28%
Recherche interdisciplinaire ...	750		1 002	34%
Support (bibliothèque, immobilier, pilotage, ...)	1 200	26%		
	4 700		4 700	



L'objectif de ce tableau ne réside pas dans les valeurs mais bien dans l'écart de lecture existant entre les deux approches. A somme constante (le volume total reste identique), on constate que la consommation de charges dites de support est radicalement différente selon l'activité (ici les destinations LOLF). En conséquence selon le choix politique de l'établissement comme par exemple un accroissement des ressources consacrées à telle ou telle activité, la part de charges support consommée sera extrêmement variable. A défaut d'un raisonnement en coût complet il est difficile d'apprécier l'impact indirect d'une telle décision. Or ces choix ont des conséquences immédiates en matière d'équilibre budgétaire et à moyen terme sur l'équilibre financier de l'établissement.

Dans le cadre de la préparation budgétaire, la prise en compte des coûts doit permettre notamment de définir des standards de gestion qui aideront au calibrage des enveloppes de moyens. La détermination de ces coûts standards peut s'effectuer à différents niveaux par agrégats selon le besoin de gestion.

Il peut s'agir de définir des coûts standards correspondant à un niveau de formation par exemple afin de disposer du volume de charges nécessaires pour assurer la mise en place d'une formation en se référant à d'autres disciplines similaires par exemple. Plusieurs possibilités s'offrent pour définir de tels standards :

- ▶ les standards historiques : par rapport aux coûts calculés avec les valeurs des années précédentes (ex : augmentation de 10% du taux de fréquentation de la bibliothèque) ;
- ▶ les standards d'objectifs : par rapport à une valeur cible déterminée a priori comme un objectif à atteindre (ex : coût de 9.000 euros pour une année universitaire d'un étudiant en licence) ;
- ▶ les standards de comparaison : par rapport à une autre structure analogue ou exerçant le même type d'activité avec des comportements similaires (ex : comparaison inter/intra établissements).

Cet exercice prévisionnel nécessite une continuité dans le périmètre des standards ainsi qu'un travail d'analyse permettant de comparer le « standard » avec les coûts constatés en fin de période afin d'éviter des phénomènes de reconduction mécaniques. Afin de donner toute sa pertinence à l'exercice il sera nécessaire de disposer pour chacun des coûts traités des informations sur :

- ▶ le volume d'activité générée (par exemple : nombre d'heures de formation, ou nombre de diplômes délivrés) ;
- ▶ les quantités de facteurs de production consommés dans le cadre de cette activité (par exemple : le nombre d'heures enseignants chercheurs et/ou le nombre d'heures personnels IATOSS) ;
- ▶ le coût (ou le prix) de ces facteurs de production (en valorisant le coût des heures d'enseignement en fonction des grades et indices des personnels impliqués).

2.3.2 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.

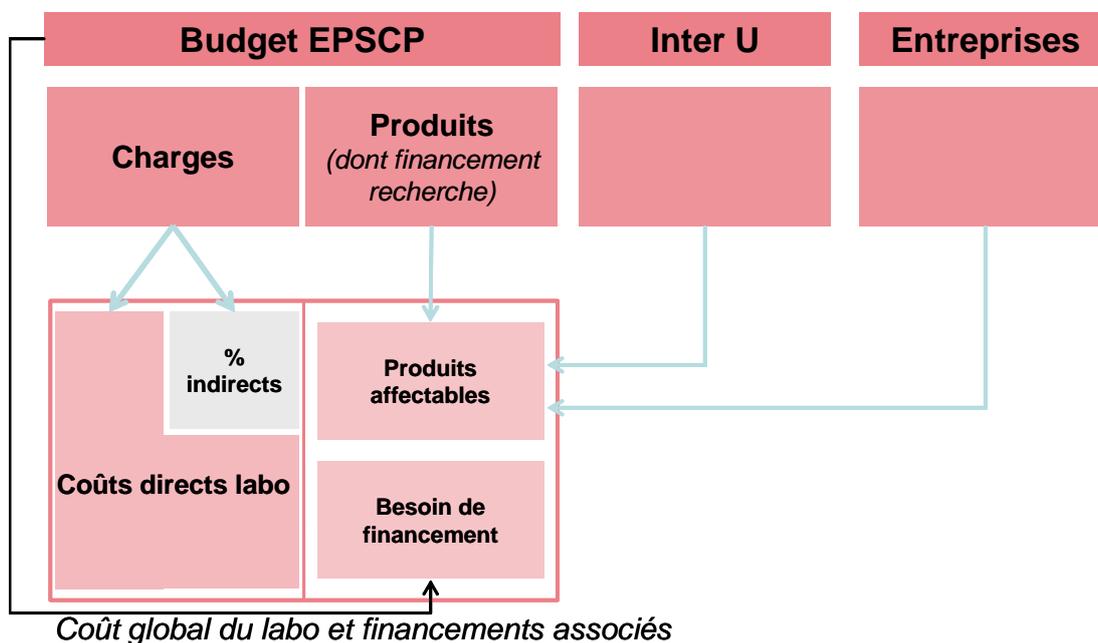
L'exemple fournit ci-après est extrait du guide méthodologique publié par l'Amue et concerne un laboratoire pour la part des moyens propres à l'EPSCP.

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 fait l'objet d'un développement dans l'annexe 9 du présent document.



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. D'une part, il doit disposer des éléments de cadrage politique relatifs au projet d'établissement et, d'autre part, des éléments d'information relatifs aux coûts et aux impacts financiers des options proposées doivent lui être fournis. Afin d'appréhender leurs effets à moyen voire long terme l'établissement doit construire des projections pluriannuelles. Le débat d'orientation budgétaire prend alors appui sur cet ensemble d'informations.

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 lien entre politique budgétaire et projet d'établissement

Ainsi que nous l'avons vu, le budget peut se définir comme l'expression chiffrée du plan d'action retenu pour mettre en œuvre un programme sur le court terme (l'exercice budgétaire) dans le cadre d'une planification pluriannuelle. Un tel cadrage pourrait se réaliser selon l'équation suivante : comment décliner le projet de l'établissement (son plan de développement pluriannuel) sous forme d'enveloppes budgétaires et comment évaluer l'impact des choix proposés afin de décider en connaissance de cause ?

La réponse à cette ambition doit permettre de donner (ou de redonner) toute sa portée à la politique d'établissement et au sentiment d'appartenance à une entité unique partagée par différentes composantes et différents acteurs.

Les éléments de méthodologie proposés ci-dessous constituent une première trame qui s'enrichira au fil des réalisations des établissements dans les prochaines années.

1. Croiser projet d'établissement et politique budgétaire

Pour assurer le lien entre objectif politique et enveloppe budgétaire, il paraît nécessaire de se placer au niveau de l'établissement proprement dit et du budget unique qui constitue une des traductions de son autonomie financière. La répartition des moyens et l'association des diverses composantes à la réalisation du projet de l'établissement seront abordées plus loin dans la section consacrée au dialogue interne de gestion. Le descriptif qui suit s'appuie pour partie sur des travaux menés par l'IGAENR dans le cadre des audits conduits à l'occasion de la mise en place des RCE.

1.1. Le débat d'orientation budgétaire

Pour permettre aux administrateurs de « déterminer la politique de l'établissement » (cf. L 712-3 du code de l'éducation) il est nécessaire de tracer le ou les scénarios permettant d'atteindre les objectifs, de chiffrer les conséquences des différentes options, de réaliser des projections pluriannuelles. Du reste, afin de renforcer le rôle du budget en tant qu'instrument politique de la vie de l'établissement, le décret financier (article 11) 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 ».

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 » 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. On peut sans doute voir dans cette disposition une transposition d'une des dispositions de la LOLF, à savoir au cas d'espèces de l'article 48.



Compte tenu de ces précisions, le débat d'orientation budgétaire paraît devoir répondre à plusieurs objectifs³² :

- ▶ « mettre en perspective l'exercice budgétaire : le contexte du budget et son lien avec les grandes orientations de l'établissement ;
- ▶ traduire en « normes budgétaires » les choix d'orientation : volume de croissance des dépenses et projets prioritaires, impact sur les autres choix, etc.
- ▶ évaluer les conséquences de ces choix, non seulement sur l'exercice mais également sur une période plus longue qui devrait sensiblement couvrir la durée d'un contrat quadriennal. »

Il appartient à chaque établissement de construire son propre processus d'élaboration budgétaire tant en terme de contenu que de calendrier. Cela dit, il est proposé dans le cadre de cette formation plusieurs éléments d'information pouvant aider les établissements à définir leur propre cadrage budgétaire. Par ailleurs l'annexe n°6 présente un certain nombre d'éléments d'information pouvant s'avérer utiles afin d'alimenter le débat. Ces données sont notamment issues de l'expérience des collectivités territoriales.

La temporalité : l'objet 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. Le conseil d'administration au cours duquel sont présentés le compte financier, le rapport annuel de performance, le rapport d'activité sur l'exécution budgétaire de l'exercice écoulé peut constituer un moment opportun pour la tenue du débat d'orientation afin de lier réalisations et projections.

Le contenu : deux éléments majeurs caractérisent le débat d'orientation. D'une part, il doit comporter une dimension pluriannuelle car les conséquences des choix de développement s'apprécient sur la durée et, d'autre part, le débat doit se situer au niveau du budget unique de l'établissement. De ce fait, il convient de se positionner en termes de domaines d'activité au sens des champs disciplinaires et thématiques de formation et de recherche. Autrement dit, la dimension structurelle, les composantes, ne semble pas être un point d'entrée à retenir en matière de projection budgétaire à moyen-long terme afin de privilégier la nature de la mission sur l'organe qui la mettra en œuvre. Car il s'agit avant tout de raisonner sur les orientations en termes de développement d'activités et non sur des structures chargées de leur réalisation. Ceci suppose donc de dresser une cartographie des champs disciplinaires et thématiques et processus support en question. Une illustration d'une cartographie est proposée ci-après.

Les informations : afin d'apprécier la portée des décisions qui lui sont soumises, les membres du conseil d'administration doivent disposer d'une information leur permettant de mesurer la nature des activités dont il est question. Cette lecture ne peut être seulement financière puisque le vecteur de la décision est avant tout la réalisation du projet de développement au sens de la qualité et de la performance dans un cadre budgétaire et financier déterminé. Autrement dit, la dimension financière constitue un des éléments de la décision en complément de critères d'activité (pédagogique, scientifique, réalisations des missions). Les illustrations proposées ci-après contiennent un certain nombre d'indications allant dans ce sens.

Les scénarios : il n'est sans doute pas inutile de travailler sur plusieurs scénarios budgétaires permettant de croiser des hypothèses plus ou moins optimistes (accroissement des ressources propres, maîtrise des dépenses de personnel, survenance de risques) et de décliner des ordres de priorité dans les projets proposés (phasage des opérations d'investissement, étalement plus ou moins grand de la réalisation des

³² Cf. guide méthodologique de l'IGAENR : « Modélisation financière du plan de développement des activités des universités ». Ce guide est téléchargeable sur le site de l'Amue à cette adresse : <http://www.amue.fr/presentation/articles/article/guide-modelisation-financiere-du-plan-de-developpement-des-activites-des-universites/>



projets, ordre de réalisation des projets, fixation du volume des enveloppes et des objectifs en termes d'indicateurs).

Pour mener à bien ce travail, l'établissement doit se doter d'une base d'informations lui permettant d'alimenter le débat. C'est pourquoi, une première étape repose, comme dans d'autres domaines, sur la nécessité de réaliser la cartographie de l'établissement en prenant comme grille de lecture les grandes natures d'activités accomplies par l'établissement. Le travail de caractérisation, de partage et d'objectivation des données tel qu'il a été présenté dans la partie 2 prend ici tout son sens.

- ▶ En matière financière, l'analyse financière apportera des informations sur la santé financière de l'établissement et notamment sur sa capacité à assumer ses charges obligatoires et à dégager un autofinancement ; à permettre le financement propre ou partagé d'actions. Les agrégats financiers comme la capacité d'autofinancement, le fonds de roulement et des ratios tels celui du taux de rigidité des dépenses constituent des indicateurs privilégiés (cf. supra la section 3 « l'analyse financière de l'établissement » de la 2^{ème} partie).
- ▶ La comptabilité analytique quant à elle apporte des données sur le coût de réalisations des missions notamment via le calcul des coûts complets ce qui doit permettre de disposer d'un cadrage en termes d'équilibre budgétaire. En effet, ce type de calcul permet de disposer du coût complet des différentes actions menées par l'établissement (selon son choix : processus ou thématiques ou laboratoires de recherche ou diplômes ou grades, ou ...) leur somme fournissant un élément de cadrage budgétaire déterminant. La comptabilité analytique offre également des informations précieuses sur les facteurs à l'origine de la consommation des ressources de l'établissement via la notion d'inducteur de ressources qui dépasse de très loin la simple vision financière et permet de s'intéresser aux modalités de réalisation des missions.

1.2. Cartographie des activités d'un établissement : illustration

Une première illustration de ce travail est proposée ci-dessous. Il consiste à donner une grille de lecture budgétaire non plus par nature de crédits mais par finalités de dépenses au regard des missions de l'établissement en s'appuyant sur les processus (ou domaines) mis en œuvre. Deux grandes natures de processus sont identifiées. Ceux dits cœur de métier, formation, recherche parce qu'ils correspondent aux missions des établissements et ceux dits supports tels l'immobilier, le pilotage, ... car ils permettent la réalisation des premiers. Il appartient ensuite à l'établissement de décliner ces processus au niveau qui lui semblera pertinent. Les critères pouvant servir à la construction de sa propre grille pourraient être les champs disciplinaires (par exemple : lettre, droit, santé, ...), les niveaux et les types de ressources nécessaires à leurs réalisations, les charges et les investissements (volumes, natures) consommés. S'il s'agit d'affiner ces grands processus, il n'est pas nécessaire pour autant de tomber dans un degré de précision qui rendra l'analyse trop détaillée pour disposer d'une vision financière consolidée, c'est-à-dire pour déterminer les équilibres économiques et l'évolution de ces derniers.

En formation, les grands domaines pourraient constituer une base de structuration voire les disciplines ou les niveaux de formation. En recherche, le niveau pertinent pourrait également s'appuyer sur les thématiques ou des centres de recherche.



Après avoir posé la maille d'analyse de l'établissement, il s'agit de caractériser ces ensembles. Pour cela, il convient de rassembler :

- ▶ D'une part, des informations financières significatives et représentatives :
 - volume budgétaire de fonctionnement, personnel et investissement (niveau moyen lissé sur les quatre ou cinq derniers exercices)
 - coût au niveau structurel défini : coût étudiant par domaine (si le niveau domaine est retenu), coût entretien par m², coût par thématique de recherche, coût personnel chargé, coût environnement, ...
- ▶ D'autre part, des indicateurs d'activité propres aux diverses activités retenues :
 - Nombre d'étudiants, nombre de groupes de travaux dirigés, taux d'encadrement, nombre d'heures complémentaires, taux de réussite aux examens, nombre d'enseignant-chercheurs publiant, nombre de contrats, ...
 - Taux de consommation des crédits, taux de ressources propres, ...

Cette cartographie est à construire par chaque établissement selon sa propre démarche et ses propres caractéristiques. Une illustration est proposée ci-dessous dans trois domaines : les deux processus cœur de métier (formation et recherche) et un processus support (l'immobilier).

Eléments de cartographie du processus de formation :

Processus Formation	établissement	lettres	droit	économie
fonctionnement					
personnel	Enveloppes budgétaires				
investissement					
nombre d'étudiants				Champs disciplinaires d'intervention	
nombre d'étudiants diplômés					
taux d'abandons en cours d'année					
taux réussite					
coût étudiant					
Budget personnel / étudiant					
Budget fonctionnement / étudiant					
nombre d'ETPT					
Charge d'enseignement					
Potentiel enseignant					
taux d'encadrement					
Budget personnel / charge d'ens					
nombre d'heures complémentaires					
Budget fonctionnement / charge d'ens					
nombre d'HC titulaire					
nombre d'HC vacataire					
coût HC/ETPT					
nombre de groupes de TD					
coût par groupe de TD					



Eléments de cartographie du processus de recherche :

Processus recherche	établissement	lettres	droit	économie
fonctionnement					
personnel					
investissement					
nombre d'EC					
nombre d'EC produisant					
taux d'EC produisant					
nombre d'IATOSS					
nombre d'équipes classées : A+					
nombre d'équipes classées : A					
nombre d'équipes classées : B					
nombre d'équipes classées : C					
Budget personnel / EC					
Budget fonctionnement / EC					

Eléments de cartographie du processus immobilier :

Processus Immobilier	établissement	lettres	droit	économie
fonctionnement					
personnel					
investissement					
surface en m ² (SHON)					
nombre d'ETPT					
Superficie/ETPT					
coût énergie (fluides)/m ²					
Budget fonctionnement / m ²					
Budget personnel / m ²					
Budget investissement / m ²					
Budget / m ²					

L'exploitation des données doit contribuer à définir des normes d'évolutions destinées à fournir un élément de mesure de l'impact des décisions financières que prendra l'établissement. Cette démarche rejoint une des méthodes de prévision et de programmation du contrôle de gestion, la méthode des ratios budgétaires qui a été exposé dans la deuxième partie de cette formation. L'objectif est, rappelons-le, d'établir des liens de causalité entre la consommation d'une ressource, d'une charge, et un indicateur. L'identification de ce dernier doit permettre de fournir un critère d'appréciation du niveau de consommation des charges lors de la réalisation d'activités identiques ou similaires. Il s'agit pour l'établissement de se doter de « standards de gestion » c'est-à-dire de données lui permettant de procéder à l'évaluation budgétaire des ressources à injecter pour mener à bien telle ou telle activité dans telle ou telle discipline de formation ou de recherche.

Par exemple, le ratio budgétaire « budget de fonctionnement / charge d'enseignement » calculé par discipline peut permettre de calibrer le volume de charges qui sera consommé par la mise en place d'un



diplôme nécessitant une charge d'enseignement donnée. Ainsi la définition de formations et des charges d'enseignement correspondantes peuvent permettre de disposer d'une appréciation du volume de charges budgétaires qui seront nécessaires à leur réalisation. Ce type de raisonnement peut être poursuivi pour d'autres processus cœur de métier ou support, à l'image de la détermination de coût de fonctionnement par type de m².

Bien évidemment ces « standards de gestion » ne constituent nullement des références absolues ni même des normes budgétaires incontournables. Leur finalité est d'alimenter la prévision d'activité principalement du point de vue budgétaire par l'évaluation des coûts.

L'objectif n'est donc pas de résumer l'activité d'un laboratoire ou d'une formation en un ou deux indicateurs ni d'établir des liens directs entre niveau de consommation et résultats obtenus car ces derniers ne peuvent se traduire de façon aussi simpliste.

Néanmoins, la démarche qui est ici proposée consiste à se doter d'éléments d'information permettant d'apprécier le coût de tel ou tel projet. Dans un environnement incertain et complexe comme celui dans lequel se situe l'activité des universités, il est indispensable de disposer d'éléments de mesure. A défaut de base de référence actuellement disponible pour les universités françaises, il convient de construire sa propre base de données en gardant à l'esprit toutes les réserves de méthodes et d'interprétation que cette première démarche occasionne. Cela dit, les « standards » ainsi définis pourront être vérifiés, amendés, rejetés, adaptés au fil des exercices et sans doute par comparaison avec des établissements universitaires équivalents.

1.3. Projection pluriannuelle

Les normes préalablement définies ont vocation à alimenter le travail de projection budgétaire certes annuel mais également pluriannuel car il est essentiel, et cela tout particulièrement à l'occasion du débat d'orientation budgétaire, de fournir aux administrateurs des informations leur permettant de prendre la mesure des choix qu'ils vont être amenés à effectuer.

Ainsi, 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 secteurs de gestion, par exemple, finances et ressources humaines 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.

Les hôpitaux ont construit un modèle de projection budgétaire pluriannuel basé sur l'élaboration de comptes de résultats pluriannuel et de tableaux de financement prévisionnel. Plusieurs des éléments composant la méthodologie des établissements publics hospitaliers peuvent intéresser les universités.

1.3.1 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. Il peut être établi par grands domaines thématiques tels ceux présentés précédemment (lettres, droit, économie).

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 :

- Préviation 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 supplémentaire 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 détaillé :

Compte de résultat prévisionnel			
	an. 1	an. 2	an. 3
CHARGES			
Charges d'exploitation			
Eau, électricité			
Fournitures d'entretien			
Fourniture de bureau			
Fournitures et matériels enseignement			
locations ...			
Travaux, entretien			
...			
documentation			
Transports et déplacement			
contrats de nettoyage			
...			
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)			
Impôts et taxes			
Autres charges			
Charges financières			
Charges sur opérations d'amortissement			
Charges exceptionnelles			
Total des CHARGES (B)			
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 ...			
prestations de services			
contrat de recherche			
études			
location de locaux			
....			
Subvention État			
Subvention pour charge de service public			
Autres ministères			
Autres subventions			
Région			
département			
commune			
Union européenne			
Autres produits			
Produits Financiers			
Produits sur opérations d'amortissement			
Produits exceptionnels			
TOTAL DES PRODUITS (A)			
Résultat en fin de période (A- B)	an. 1	an. 2	an. 3
Capacité d'autofinancement	an. 1	an. 2	an. 3



1.3.2 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.



2. La méthodologie de projection financière proposée par l'IGAENR

L'inspection générale de l'administration de l'Éducation nationale et de la recherche (IGAENR) a publié en juillet 2010 un guide méthodologique intitulé « modélisation financière du plan de développement des activités des universités ». L'objectif de ce guide est de proposer aux établissements une méthodologie leur permettant de réaliser une projection financière pluriannuelle de leurs projets de développement d'activités. Cette méthodologie a vocation à venir en appui du débat d'orientation budgétaire en offrant les moyens de chiffrer les options d'évolution dont le conseil d'administration aura à débattre ainsi que leurs impacts sur l'équilibre financier de l'établissement.

Cinq étapes sont décrites dans le guide :

- apprécier l'équilibre économique de l'établissement ;
- cartographier économiquement les grandes activités ;
- prendre en compte les choix d'orientation majeurs de l'université, en apprécier les coûts associés en fonction de l'impact attendu et des modalités d'action retenues ;
- construire des scénarios globaux d'évolution de l'équilibre économique de l'établissement ;
- mesurer l'impact de ces scénarios sur les valeurs structurelles de l'analyse financière, notamment la capacité d'autofinancement (CAF) et le fonds de roulement net global (FRNG) afin d'adapter la politique d'investissement à leur évolution prévisible.

Les deux premières étapes recouvrent très largement les éléments d'information déjà présentés dans le cadre de cette formation.

- ▶ L'analyse de l'équilibre économique a été développé dans la seconde partie de cette formation (« Analyser le passé pour fiabiliser la prévision budgétaire »).
- ▶ La cartographie économiques des activités a quant à elle été présentée pour partie au début de ce chapitre notamment dans l'identification des domaines d'activités. L'IGAENR propose de prolonger cette cartographie en intégrant les charges et les produits directs propres à chaque domaine d'activité. Ce traitement particulier est développé ci-dessous.

2.1. La détermination de marges par domaine d'activités

Concrètement, il s'agit de s'appuyer sur la méthode de comptabilité analytique dite de la contribution ou « direct costing ». Cette méthode en coûts partiels consiste à ne rattacher aux prestations (ici les domaines d'activités) que les charges jugées pertinentes c'est-à-dire les charges directes dans la méthodologie de l'IGAENR.

Le guide recense également un certain nombre de produits proposés comme directs pour chacun des domaines identifiés par l'établissement (contrats ANR et autres ressources propres de type prestations de services, droits universitaires, formation continue, taxe d'apprentissage, subventions affectées explicitement à un domaine déterminé, ...).

Il s'agit dès lors, de rattacher les charges directes (car directement affectables à un domaine) à chacun des domaines concernés.



- ▶ Pour les charges de personnel, l'IGAENR propose une distinction entre les personnels concourant à la réalisation des missions cœur de métier et ceux relevant des fonctions supports. Les personnels concourant à la réalisation des missions cœur de métier sont de deux ordres, d'une part, les personnels dits « productifs » (enseignants chercheurs et chercheurs) et, d'autre part, les personnels dits de « soutien » car relevant d'une fonction dénommée fonction « soutien³³ » (personnel BIATOSS apportant une contribution directe à l'activité de formation ou de recherche). Leur coût sera affecté à un des domaines formation ou recherche, la base de répartition des rémunérations des enseignants-chercheurs à retenir par défaut est de 50/50 entre les deux activités. Les personnels relevant des fonctions « supports³⁴ » (sans lien direct avec la réalisation des missions cœur de métier) font l'objet d'un traitement spécifique. Leur coût sera affecté à un domaine dit « activités communes ».
- ▶ Pour les autres charges de fonctionnement, il s'agit de ne retenir que les charges affectables à chacun des domaines sans qu'il n'y ait à opérer de retraitement préalable de type ventilation via une clé. L'IGAENR souligne que l'utilisation des destinations peut faciliter le travail (sous réserve d'une description correcte de leur contenu par l'établissement). L'inspection ajoute que les dotations aux amortissements ne doivent pas être retenues car dans la méthodologie proposée, elles font l'objet d'une affectation unique au sein du domaine dit « activités communes ».

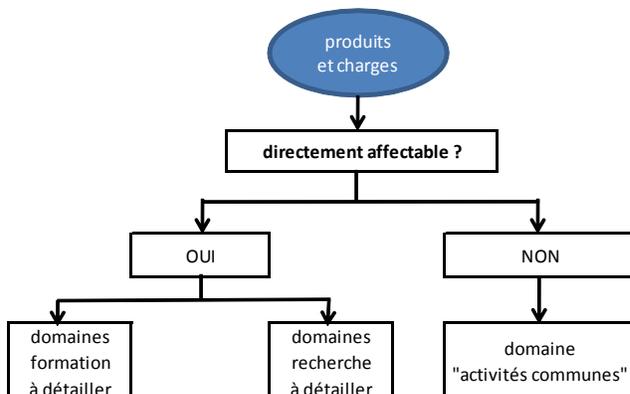
Les produits et les charges qui ne sont pas directement affectables à un domaine cœur de métier sont regroupés au sein d'un domaine commun dénommé « activités communes », ainsi qu'il a été précisé ci-dessus.

- ▶ La subvention pour charge de service publique relève de cette catégorie ainsi que tous les autres produits non directement affectables à un domaine spécifique (produit financier, subvention de fonctionnement globale, ...).
- ▶ Les rémunérations des personnels relevant des fonctions support ainsi que celles des personnels exerçant des missions de pilotage sont retracées au sein de ce domaine général. Pour ce qui concerne les autres charges de fonctionnement, il convient de suivre le même raisonnement. Il faut souligner enfin que les charges relevant de la destination « Immobilier » sont imputées à ce domaine.

L'ensemble de ces éléments de précisions permettent de tracer le schéma de traitement des produits et des charges suivant. La soustraction par domaine des charges aux produits permet de déterminer la marge sur coût direct dégagée par chaque domaine. Celle-ci correspond à la contribution du domaine à la réalisation des prestations (cf. méthode de comptabilité analytique dite « de la contribution »). La marge sur coût direct est logiquement négative et correspond à la dotation que l'établissement doit apporter s'il souhaite maintenir l'activité concernée.

³³ Fonctions de soutien : « celles qui sont en lien direct avec le cœur de métier. Elles contribuent directement à l'activité de production des UFR, des départements de formation ou des laboratoires. Peuvent être identifiées comme telles : la gestion de la scolarité et de la formation, l'assistance technique et administrative de la recherche, les ressources documentaires, l'informatique scientifique et pédagogique ou encore la vie de l'étudiant et la médecine préventive. » cf. guide méthodologique IGAENR

³⁴ Fonctions support : « les fonctions de support sont constituées de l'ensemble des compétences qui fournissent des services aux fonctions métier de l'université – formation et recherche – mais sans être en lien direct avec le cœur de métier. Il s'agit des fonctions transversales, finances, ressources humaines, immobilier, achats, système d'information, etc. » cf. guide méthodologique IGAENR

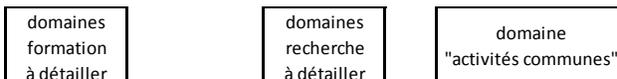


Produits			
produits affectables à un domaine cœur de métier	X	ou	X
produits non affectables à un domaine cœur de métier (notamment SCSP)			X

Charges			
personnel EC (clé 50/50 par défaut)	X	et	X
personnel fonctions soutien	X	ou	X
personnel fonctions support			X
personnel pilotage			X
charge de fonctionnement directement affectable	X	ou	X
charges de fonctionnement non affectables à un domaine cœur de métier			X

Marges sur coût direct (produits moins charges)	négatif	négatif	positif
	reçoit une dotation	reçoit une dotation	apporte une dotation

Une dernière étape du calcul reste à franchir en déterminant la capacité d'autofinancement de l'établissement. Pour cela, il convient d'intégrer les produits et les charges dits calculés (relevant des opérations d'amortissement, de provisions et de sortie d'actif). Ces derniers sont imputés au domaine des « activités communes ».



Produits			
Charges			
Marges sur coût direct (produits moins charges)	négatif	négatif	positif
	reçoit une dotation	reçoit une dotation	apporte une dotation
produits calculés (dont neutralisation et quote part subventions)			X
charges calculées (dont amortissement et provisions)			X

CAF



2.2. La détermination d'inducteurs

L'établissement dispose alors d'une cartographie des coûts et produits directement générés par les domaines (marges sur coûts directs) qu'il a identifiés ainsi que des éléments globaux permettant d'équilibrer l'activité de l'établissement (CAF).

Il convient désormais de passer à une phase plus politique dont la finalité est de s'interroger sur les coûts des options de développement envisagées et sur leurs modalités de financements. Pour cela, l'IGAENR indique : « Pour chacune des orientations stratégiques majeures que l'université a définies par domaine d'activités, elle doit apprécier les leviers disponibles, les modalités possibles de mise en œuvre, l'effort budgétaire associé. Pour chaque domaine, elle doit définir des inducteurs de dépenses et de recettes. Ces inducteurs lui permettront d'apprécier l'incidence éventuelle de ses choix en termes de dépenses et de ressources, et leur impact sur l'équilibre économique global de l'établissement ».

La notion d'inducteur renvoie à une terminologie utilisée en comptabilité analytique. De façon schématique, il s'agit de s'interroger sur le déterminant qui explique les causes de la consommation de ressources par telle ou telle activité. On s'intéresse en réalité au fait générateur de la consommation de la ressource. Autrement dit, l'inducteur est la variable justifiant le coût ou le besoin d'une ressource (le « déterminant » prioritaire). De façon complémentaire, la notion d'inducteur amène à s'interroger sur les modalités de réalisation des activités. En effet, la détermination d'inducteurs de coûts permet d'une part de disposer de critères de répartition de ces charges et d'autre part de s'intéresser aux facteurs explicatifs de l'émergence et de la variation des coûts. Ainsi, il s'agit de dépasser le stade du simple calcul ex abrupto et d'alimenter au mieux la réflexion analytique, budgétaire et économique et le système de contrôle de gestion de l'établissement via notamment les tableaux de bord. Pour approfondir cette notion, il convient de se reporter au guide méthodologique sur la mise en place d'une comptabilité analytique publié par l'Amue (notamment la fiche 6.3 « Le choix des inducteurs de ressources et d'activités »)³⁵.

L'IGAENR propose plusieurs inducteurs que l'on retrouvera également dans les documents publiés par l'Amue préalablement cités en matière de comptabilité analytique. Les informations financières obtenues précédemment doivent être lues en même temps que ces inducteurs.

- ▶ En matière de formation les inducteurs suivants sont cités : nombre d'étudiants, nombre d'heures d'enseignement, nombre d'enseignants (notamment pour la formation continue).
- ▶ En matière de recherche, l'inducteur du nombre d'enseignants-chercheurs additionné du nombre de doctorant est proposé.

Sur la base de ces inducteurs, l'IGAENR propose que chaque établissement se dote d'indicateurs dont la variation, calculée en fonction des scénarios retenus, impactera dans un premier temps les marges sur coûts directs du ou des domaines concernés et par voie de conséquence la capacité d'autofinancement. Le travail prospectif porte tant sur les charges que sur les produits puisqu'il ne faut pas négliger le fait que, par exemple, la création d'un poste d'enseignant-chercheur induit certes un coût mais également un produit (contrats générés, nombre d'étudiants inscrits par exemple). L'établissement sera ainsi en mesure d'apprécier les conséquences d'une décision sur son équilibre financier.

³⁵ Cf. guide méthodologique sur la mise en place d'une comptabilité analytique (notamment la fiche 6.3) disponible sur le site internet de l'Amue à l'adresse : <http://www.amue.fr/finances/metier/articles/article/mise-en-place-dune-comptabilite-analytique-au-sein-des-eps-cp-guide-methodologique-et-recueil-de-f/> ainsi que la fiche 8 : « unités d'œuvre et inducteurs de coût » figurant dans le Recueil des fiches techniques et méthodologiques disponible à la même adresse.



Le tableau ci-dessous liant inducteurs et indicateur peut être proposé. Bien évidemment il convient d'insister sur le fait que le choix des inducteurs et indicateurs relève de la libre appréciation de chaque établissement.

Domaine	inducteurs	indicateurs de coût	indicateurs de produit
Formation	nombre d'étudiants nombre d'heures d'enseignement nombre d'enseignants	Rémunération moyenne EC Montant HC par enseignant Rémunération enseignant par étudiant Rémunérations BIATOSS par étudiant Coût de l'heure d'enseignement Coût sectoriel étudiant Marge sectorielle/enseignant Marge sectorielle/étudiant	Ressources propres par enseignant Droit moyen par étudiant
Recherche	nombre d'enseignants-chercheurs nombre de doctorant	Rémunération moyenne EC Rémunérations BIATOSS / total chercheurs Coût global par chercheur Marge sectorielle par chercheur	ANR / total chercheurs Ressources propres / total chercheurs
Activités communes		Fonction de support par enseignant Fonction de support par étudiant Dépenses immobilières par m ²	

La démarche proposée par l'IGAENR s'appuie en conséquence sur des éléments que nous avons exposés précédemment dans cette formation particulièrement dans le chapitre consacré aux standards de gestion. Il convient ici de rappeler une précision majeure apportée précédemment dans la présente formation. Nous avons indiqué dans le chapitre consacré aux ratios budgétaires (cf. partie 2 – le chapitre 2 « les ratios budgétaires » dans la section 4) qu'il s'agissait à travers cette démarche de se doter d'outils et d'instruments d'appréciation d'une situation et au cas présent de s'appuyer sur ces éléments pour apprécier l'évolution d'une situation en fonction de d'hypothèses formulées par l'établissement. Nous avons également indiqué que ce travail doit s'apprécier sur un horizon pluriannuel tant par un travail de comparaison interne que par référence à des établissements similaires.

Une traduction chiffrée reproduite ci-dessous est proposée par l'IGAENR à titre d'illustration.

Activités formation	Santé	Tertiaire	Technologique	Service commun	Université
Ressources sectorielles form ^o par enseigt (ETP)	5 181,11	26 632,39	7 516,28		11 127,13
Droit moyen par étudiant					215,28
Rémunération moyenne Enseignant	35 724,47	44 029,08	42 619,37		39 329,20
Montant HC par enseignant	714,03	14 532,51	10 119,95		6 206,72
Rémunération enseignant par étudiant	2 724,05	1 276,77	3 495,73		2 122,39
Rémunérations BIATOSS par étudiant	384,91	245,30	579,10		349,82
Coût de l'heure d'enseignement	275,00	130,41	124,52		164,29
Coût sectoriel étudiant	3 349,59	1 704,71	4 450,61		2 727,82
Marge sectorielle/enseignant	-39 625,09	-51 557,72	-59 628,98		-47 398,09
Marge sectorielle/étudiant	-2 962,27	-1 124,07	-3 952,40		-2 209,19



Activités recherche	TECHNO - SANTE	TERTIAIRE	Commun	Université
ANR/chercheur	1 621,63	859,76		1 377,59
Ressources sectorielles par chercheur	18 868,49	1 406,88		15 284,97
Rémunération moyenne Chercheurs	44 856,13	15 559,62		31 689,63
Rémunérations BIATOSS par chercheur	5 737,06	147,40		3 077,39
Coût global par chercheur	60 704,10	16 217,05		39 598,18
Marge sectorielle/chercheur	-50 932,92	-15 838,81		-33 493,73
Marge sectorielle / laboratoire	-1 069 591,25	-1 610 279,22		-1 129 972,61
autres charges/chercheurs	10 110,91	510,04		5 542,63

2.3. La construction de scénarios

L'exploitation de ces différents éléments peut être illustrée à travers un exemple. Dans l'hypothèse de création d'un poste d'enseignant chercheur relevant du domaine d'activité tertiaire, l'établissement dispose d'une base de données lui permettant d'évaluer les conséquences économiques de la création de ce poste. En effet, sur la base de l'inducteur « nombre d'enseignant-chercheurs », plusieurs indicateurs de charges et de produits ont été définis par l'établissement et seront utilisés pour la projection financière :

- ▶ Produits générés pour la formation par ETPT ;
- ▶ Produits générés pour la recherche : contrat ANR et ressource sectorielle ;
- ▶ Produits correspondant aux droits moyens par étudiant ;
- ▶ Charges correspondant à la rémunération de l'enseignant-chercheur ;
- ▶ Charges correspondant aux heures complémentaires ;
- ▶ Coût global par chercheur (en veillant à ne pas compter deux fois la rémunération) ;
- ▶ Coût sectoriel étudiant (en veillant à ne pas compter deux fois la rémunération).

L'IGAENR illustre la méthodologie proposée par un exemple dont une transcription figure ci-après.



Hypothèses de travail :

Décision de créer 3 emplois d'enseignants-chercheurs dans le corps des professeurs (PR)

Formulation de deux hypothèses

hypothèse 1 : suppression de 5 postes de maîtres de conférence (MCF) remplacés par 5 postes de PRAG + suppression de 3 postes de personnel BIATOSS de catégorie C remplacés par 2 postes de personnel BIATOSS de catégorie A

hypothèse 2 : augmentation de 1 000 heures complémentaires + suppression de 3 postes de personnel BIATOSS de catégorie C remplacés par 2 postes de personnel BIATOSS de catégorie A

Options et effet attendu	Inducteurs	hypothèse 1	hypothèse 2	Indicateurs / Ratios		Hypothèse 1				Hypothèse 2			
						Produits générés attendus par domaine				Produits générés attendus par domaine			
						Recherche	Formation	Commun	Total	Recherche	Formation	Commun	Total
Création de postes	nombre de PR	3	3	recherche : ANR et ressources propres	9 353	28 058			28 058	28 058			28 058
				ressources propres formation	12 656		37 969		37 969		37 969		37 969
Suppression de postes	nombre de MCF	-5		recherche : ANR et ressources propres	9 353	-46 764			-46 764				0
				ressources propres formation	12 656		-63 281		-63 281		0		
Création de postes	nombre de PRAG	5		ressources propres formation	12 656		63 280		63 280				0
Attractivité effect. Suppl.	nombre d'étudiants	100	100	formation : droit par étudiant	211		21 072		21 072		21 072		21 072
Création de postes	nombre de BIATOSS A	2	2										0
Création ou suppression de postes	nombre de BIATOSS C	-3	-3										0
Création surfaces nouvelles	nombre de m²	0	0										0
						-18 705	59 039	0	40 334	28 058	59 041	0	87 099
						Charges générées attendues par domaine				Charges générées attendues par domaine			
						Recherche	Formation	Commun	Total	Recherche	Formation	Commun	Total
Création de postes	nombre de PR	3	3	Rémunération PR	90 583	135 875	135 875		271 749	135 875	135 875		271 749
Suppression de postes	nombre de MCF	-5		Rémunération MCF	63 888	-159 720	-159 720		-319 440				0
Création de postes	nombre de PRAG	5		Rémunération PRAG	70 800		354 000		354 000				0
Augmentation nb heures comp.	nombre heures complémentaires	0	1 000	Coût de l'heure d'enseignement	158		0		0		157 630		157 630
Création de postes	nombre de BIATOSS A	2	2	Rémunération BIATOSS A	57 333			114 665	114 665			114 665	114 665
Création ou suppression de postes	nombre de BIATOSS C	-3	-3	Rémunération BIATOSS C	35 288			-105 864	-105 864			-105 864	-105 864
	nombre de PR et nombre de MCF	-2	3	Chercheur environné	54 458	-108 916			-108 916	163 373			163 373
	nombre d'étudiants	100	100	Etudiant environné	3 454		345 407		345 407		345 407		345 407
						-23 846	330 155	8 801	551 601	135 875	293 505	8 801	946 961

Variation résultats -511 268

Variation résultats -859 862



Les hypothèses retenues dans le calcul précédent reposent sur des facteurs d'évolution interne. Les facteurs externes influent de façon similaire sur l'équilibre financier de l'établissement. Certains peuvent être sinon anticipés en totalité du moins approchés comme l'évolution des effectifs en fonction de critères démographiques, d'autres sont plus difficilement mesurables tels les évolutions législatives, les plans de financement nationaux ou européens. Il est indispensable d'intégrer également des facteurs exogènes dans les scénarios car l'objectif recherché est de se doter d'un outil permettant d'anticiper et de maîtriser la variation de la capacité d'autofinancement. Ceci suppose en conséquence de réaliser ce travail de projection sur plusieurs exercices en intégrant à la fois les facteurs externes et les facteurs internes (dont les hypothèses) d'évolution.

2.4. La projection pluriannuelle

L'impact des scénarios de développement que construit un établissement doit s'apprécier sur un horizon pluriannuel au minimum de moyen terme (4 à 5 ans). L'enjeu pour l'établissement consiste à :

- ▶ mesurer le coût des alternatives qui s'offrent à lui ;
- ▶ apprécier sa capacité à en assumer financièrement la mise en œuvre ;
- ▶ garantir la continuité de ses activités et sa capacité à initier de nouveaux projets.

Autrement dit, et pour rejoindre une notion explicitée plus avant dans cette formation, il s'agit de s'assurer de la soutenabilité des choix qui s'offrent à l'établissement. D'un point de vue financier, apporter des informations permettant d'éclairer les choix nécessite d'analyser l'impact des scénarios sur deux agrégats de l'analyse financière que sont la capacité d'autofinancement et le fonds de roulement.

Ainsi, à titre d'exemple, les variations de résultats issus des calculs présentés ci-dessus impactent directement la capacité d'autofinancement de l'établissement et permettent ainsi d'apprécier le coût des projets et leurs modalités de financement. Cet exercice doit être prolongé sur plusieurs exercices.

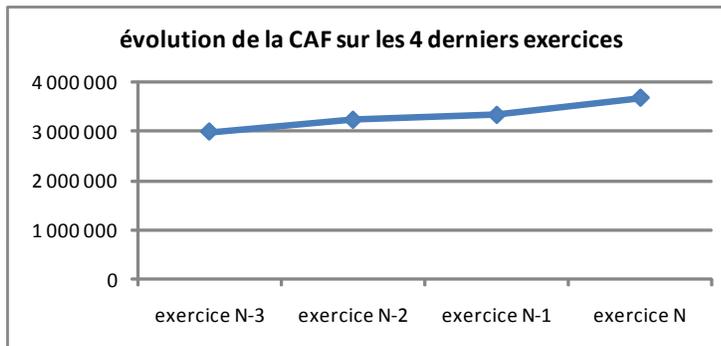
De façon similaire, l'établissement se doit de construire des scénarios correspondant à son programme pluriannuel d'investissement. Les modalités de projection sont similaires à celles décrites précédemment en matière de fonctionnement. Il convient de ne pas négliger l'impact en matière de maintenance d'un nouvel équipement ou d'un nouveau bâtiment. L'élaboration des plans de financement s'effectue dans le prolongement des scénarios d'évolution de la capacité d'autofinancement.

Afin d'illustrer la démarche, l'IGAENR propose deux exemples de tableaux récapitulatifs permettant de mesurer les impacts financiers des scénarios envisagés tant sur la capacité d'autofinancement que sur le fonds de roulement.



Illustration 1 : projection d'évolution de la capacité d'autofinancement sur 4 exercices.

capacité d'autofinancement	
exercice N-3	2 981 000
exercice N-2	3 221 432
exercice N-1	3 321 502
exercice N	3 675 334

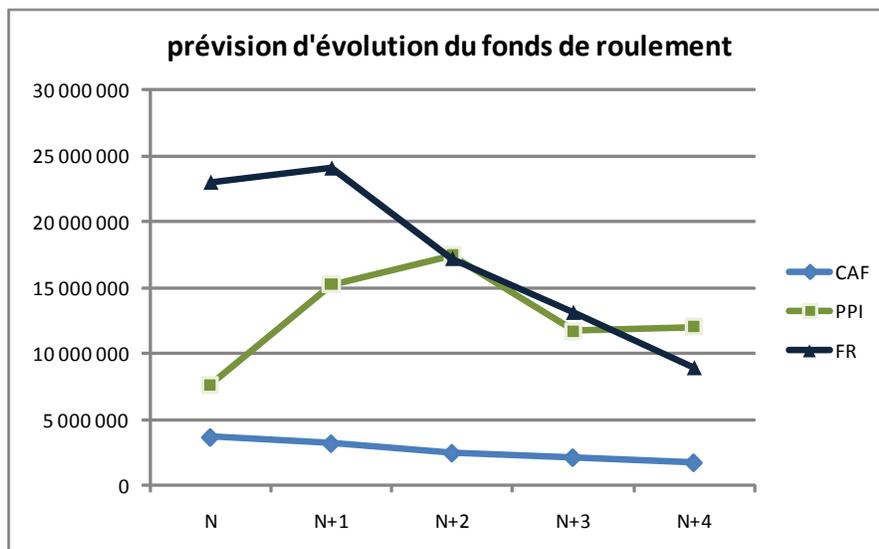


Prévision d'évolution de la CAF	N+1	N+2	N+3	N+4
Facteurs externes				
Evolution des Recettes				
SCSP (hors masse salariale)	100 000	50 000	0	0
dotation masse salariale	700 000	702 900	705 813	708 740
effectifs étudiants	-20 000	-20 000	-20 000	-20 000
autres ressources :				
Subvention collectivités territoriales	100 000	100 000	100 000	100 000
Fondation	100 000	150 000		
Total prévisions de recettes	980 000	982 900	785 813	788 740
Evolution des dépenses				
GVT positif	200 000	200 400	200 801	201 202
GVT négatif	-200 000	-80 000	-150 000	-300 000
Valeur du point d'indice	500 000	502 500	505 013	507 538
Coûts des fluides	225 000	211 250	221 813	232 903
Total prévisions de dépenses	725 000	834 150	777 626	641 643
Montant des impacts externes	255 000	148 750	8 188	147 097
Stratégie interne				
Recettes				
Projet 1 : offre de formation supplémentaire	20 000	20 000	50 000	50 000
Projet 2 : renforcement recherche	180 000	180 000		
Projet 3...				
Evolution des recettes	200 000	200 000	50 000	50 000
Dépenses				
Recrutements complémentaires				
renforcement IGE	350 000	500 000		
renforcement EC	170 000	170 000		
Projet 1 : renforcements primes sur 2 ans	100 000	100 000		
Projet 2 : offre de formation supplémentaire	300 000	300 000	390 000	390 000
Projet 3 : ouverture nouv. bâtiment				200 000
Evolution des dépenses	920 000	1 070 000	390 000	590 000
Montant des impacts stratégie interne	-720 000	-870 000	-340 000	-540 000
Evolution prévisible de la CAF	-465 000	-721 250	-331 813	-392 903
Montant prévisionnel de la CAF	3 210 334	2 489 084	2 157 272	1 764 368



Illustration 2 : projection d'évolution du fonds de roulement sur 4 exercices.

Prévision d'évolution du fonds de roulement					
situation exercice N	investissements et financements projetés	exercice N+1	exercice N+2	exercice N+3	exercice N+4
CAF = 3 675 334	Prévision d'évolution de la CAF	3 210 334	2 489 084	2 157 272	1 764 368
montant PPI = 7 621 159	Projet pluriannuel d'investissement				
	matériels et équipements	1 663 000	513 000		200 000
	bâtiments et installations	13 360 000	16 915 000	11 250 000	11 830 000
	autres immobilisations	211 000	0	470 000	0
	Total Projet pluriannuel d'investissement	15 234 000	17 428 000	11 720 000	12 030 000
	Financement externe prévu				
	Subventions Etat	13 092 000	8 095 000	5 490 000	6 070 000
	Autres subventions affectées				
FR = 23 000 000	Evolution prévisible du fonds de roulement	24 068 334	17 224 418	13 151 690	8 956 058





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.

Le contenu de la lettre de cadrage

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.

A. LA 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...;



B. L'ANNEXE TECHNIQUE DE LA LETTRE DE CADRAGE

- ▶ 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 tels que : le personnel, la maintenance, les amortissements, la politique d'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.

Illustrations d'éléments pouvant alimenter la lettre de cadrage



Note technique concernant la procédure budgétaire et accompagnant la lettre de cadrage

(extraits du document rédigé par l'université de la Méditerranée pour l'exercice 2009)

1. Calendrier budgétaire 2009

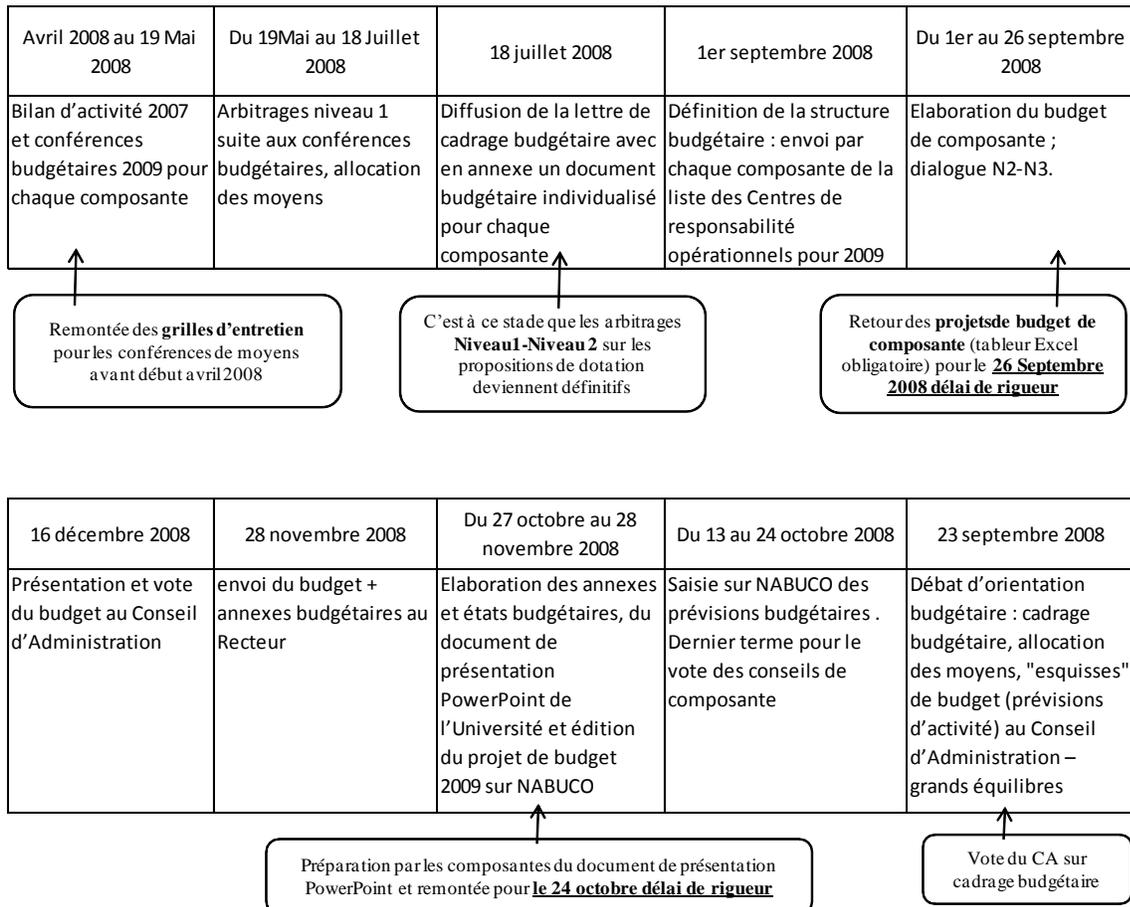
Pour 2009, le nombre des Délibérations budgétaires modificatives sera de 3.

Le calendrier budgétaire 2009 est le suivant :

Vote du budget initial par le Conseil d'Administration	DBM 1	DBM 2	DBM 3
16 Décembre 2008	Avril 2009	Juin 2009	Octobre 2009

Le calendrier détaillé des Décisions budgétaires modificatives fera l'objet d'un envoi spécifique.

Calendrier de l'élaboration du budget initial : voir le tableau ci-après





2. Déclinaison du budget de gestion selon l'architecture des destinations « LOLF »

- *La nomenclature des destinations de dépenses ne sera pas modifiée pour le budget 2009.*
- *En revanche, la nomenclature des destinations de recettes est modifiée afin de répondre aux objectifs de la circulaire de la DGES du 22 Novembre 2007 relative au budget des EPSCP.*

3. Mise à jour des structures de gestion présentées au Contrat Quadriennal 2008-2011 : la révision des centres de responsabilité des composantes (nombre, périmètre).

3.1 Rappel sur la mise en cohérence générale des structures

Le budget de chacune des composantes de l'Université est encore trop fréquemment élaboré de façon globale, et non pas à partir d'une réelle prévision budgétaire et d'activité de chacun des Centres de Responsabilités.

L'esprit général est de limiter le nombre total des Centres de Responsabilités d'une part, et de faire correspondre chaque Centre de Responsabilité à une unité réellement fonctionnelle (un laboratoire labellisé, un Département, etc.).

3.2 Spécificités de libellé et de gestion des conventions de suivi du Contrat Quadriennal 2008-2011

Les « noms » de ces conventions simples (4 caractères alphanumériques) doivent correspondre à un codage spécifique.

- Le premier caractère sera le numéro du titre du contrat quadriennal.
- Les trois autres caractères sont libres et vous permettent de décliner le suivi selon votre propre nomenclature.

Exemples :

Titre du Contrat Quadriennal de développement 2008-2011	N° Code co-contractant associé
1. Politique de formation au niveau L.M.D : consolider l'offre de Formation pour une meilleure efficacité.	6210
2. Recherche universitaire et valorisation : concentrer les moyens pour une meilleure visibilité	6211
3. Une politique documentaire : mieux satisfaire les besoins des usagers	6212



3.3 Modifications résultant des structures (notamment unités de recherche) présentées au Contrat Quadriennal 2008-2011

Pour toute modification de structure :

Il est essentiel que chaque composante établisse un tableau de correspondance entre les anciens Centres de Responsabilités et les nouveaux.

En outre, ce tableau de correspondance sera transmis au service financier central de l'Université, notamment pour réaliser le rattachement des immobilisations et des amortissements correspondants aux nouvelles structures.

3.4 L'harmonisation des « numéros » de C.R.

Tous les Centres de Responsabilité ouverts pour le budget 2009 devront faire l'objet d'une harmonisation de leur dénomination.

3.5 La spécialisation des Centres de Responsabilités

Le cadrage défini l'an dernier est maintenu.

- Dépenses de personnels hors formation continue (lettre P)
- Formation continue (lettre F)
- Centre de Responsabilité « INFRASTRUCTURE » (lettre I) :
Afin d'identifier précisément les charges d'infrastructures, il a été décidé de créer dans chaque composante à compter de 2009, un CR particulier reprenant les natures de dépenses [relevant de cette catégorie de dépenses (identification suit)] NDLR

4. Expression des besoins et prévision des ressources propres

4.1 Ressources propres

Les composantes ont établi une prévision de leurs ressources propres, et l'ont exposée lors des conférences budgétaires. Sauf si des analyses nouvelles permettaient d'établir une prévision plus sincère, il convient de retenir les montants qui ont été validés lors de ces conférences.

4.2 Dotation globalisée

Cette dotation, définie aux termes des conférences budgétaires qui sont se tenues en Avril et Mai 2008 comprend deux volets :

- *dotation pour fonctionnement de base : cette dotation n'est pas affectée et a vocation à couvrir les charges globales de la composante*
- *dotation sur projet inscrit au contrat quadriennal 2008-2011*

- Bonus de gestion

Les indicateurs définis de façon partagée lors des conférences budgétaires feront l'objet d'un suivi et d'une analyse d'écarts au terme de l'exécution du budget 2009. La réalisation des objectifs donnera lieu à l'attribution d'un bonus de gestion pour le budget 2010 ; il n'est toutefois pas possible d'en préciser pour l'instant le montant ni les modalités.



5. **Contrôle de l'ouverture des crédits et souplesse**

L'inscription des crédits correspondants aux recettes « non certaines » telles que nous venons de les évoquer est contrôlée par l'utilisation du *Centre de responsabilité de gestion* « REPAR ».

Ce C.R. offre la possibilité de regrouper toutes les ouvertures de crédits ayant pour contrepartie des financements qui ne sont pas encore totalement certains.

6. **Dotations aux amortissements.**

6.1 En phase de préparation budgétaire

La dotation aux amortissements ne doit pas faire l'objet d'une prévision budgétaire par les composantes au sein des tableaux de préparation budgétaire.

L'inscription des crédits de dotation aux amortissements sera réalisée sur le Centre de Responsabilité précisé par chaque composante, par le Service financier central, et sur la base de la dotation aux amortissements 2008.

6.2 En phase d'exécution : dès la mise en exécution du budget 2009

Les crédits ouverts au titre des dotations aux amortissements feront l'objet d'un engagement par le Service financier central, pour chaque composante. Lorsque les données de calcul de la dotation aux amortissements et de quote-part des subventions d'investissement seront connues, courant 2009, les mandats et titres de recettes correspondants seront passés par le Service financier central.

Les composantes n'ont donc plus aucune tâche d'exécution de dépense ou de recette à accomplir au titre de la dotation aux amortissements.

7. **Remontée des documents - Outils de préparation – phase préalable à la saisie sur NABUCO**

Les classeurs Excel à télécharger sur le site du service financier constituent un cadre unique imposé.

De cette prévision efficace procèdera l'utilisation fluide des crédits et un recours limité aux modifications budgétaires : ce travail est donc essentiel et le temps qui y sera consacré par chaque centre de responsabilité sera largement récupéré en phase d'exécution budgétaire.



Annexe 1 : Calendrier des réunions de préparation budgétaire 2008

1) Réunion des responsables administratifs et responsables de services financiers de composantes :

Animée par la Service financier, la cellule évaluation prospective et l'Agence comptable, une réunion explicative de la procédure budgétaire et de l'exécution budgétaire 2009 aura lieu le Jeudi 4 septembre 2008 de 14h00 à 17h00.

Le cas échéant, à la discrétion de chaque composante, les membres de l'équipe décanale ou de direction chargés des questions financières peuvent participer à ces travaux.

2) Réunions de site destinées à l'explicitation de la procédure d'élaboration budgétaire à l'attention des Directeurs et gestionnaires de Centres de Responsabilité :

Les réunions se tiendront sur quatre sites et seront programmées pour le début du mois de septembre 2008.

Annexe 2 : modèle d'état descriptif des emplois IATOS de la composante

NOM	Prénom	Coût annuel avec charges	Durée du recrutement	N° de CR et nom de la convention*	Destination	Remarques

(*) Le centre de Responsabilité sera soit le Centre unique regroupant les rémunérations hors formation continue, soit un centre de formation continue – voir point 3.2



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 budgétaires³⁶ 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 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

³⁶ 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. »



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 composantes³⁷.

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 :

A. 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).

B. 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) correspondantes en les assortissant d'objectifs de résultats. Bref, il s'agit d'associer les opérateurs principaux de la performance que sont les responsables de crédits à l'atteinte des objectifs que s'est fixé l'établissement.

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 chargé de mettre 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 auxquels incombe sa réalisation, le budget doit être négocié plutôt qu'imposé.

2. Le dialogue interne de gestion

Le corollaire interne des exigences de performance et du transfert de compétences 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.

³⁷ 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. »



2.1. Le contrat d'objectifs et de moyens

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 croiseraient 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). La Conférence des Présidents d'Université (CPU) a souhaité être force de proposition sur ce dossier et a diffusé au début de l'année deux documents de présentation d'un outil de dialogue interne dénommé « contrat d'objectifs et de moyens », COM. Le premier document correspond à ce que pourrait être un « COM type » et le second constitue un guide de procédures définissant l'ingénierie du COM (préparation, formalisation, suivi, évaluation). Les deux documents peuvent être téléchargés sur le site de la CPU à l'adresse suivante : [http://www.cpu.fr/Contrats d objectifs et de moy.841.0.html?&L=0](http://www.cpu.fr/Contrats_d_objectifs_et_de_moy.841.0.html?&L=0)

Un contrat d'objectifs et de moyens définit l'ensemble des moyens nécessaires à la mise en œuvre des politiques d'établissement au sein d'une composante. L'objectif est de formaliser le lien entre l'ensemble des dépenses envisagées, des ressources dégagées et les ambitions politiques et contractuelles de l'établissement. Le COM offre une lisibilité des moyens et de leur emploi au service d'une démarche collective. Il décline également, en vis-à-vis des moyens, des cibles en termes d'activité et de performance. La CPU résume de la façon suivante les objectifs et les ambitions du COM :

- ▶ « un outil du dialogue interne de gestion et de déclinaison du projet d'établissement ;
- ▶ impliquant un management liant autonomie et responsabilité des composantes ;
- ▶ un vecteur afin d'inciter les opérateurs principaux de la performance à contribuer « réellement » à la performance de l'établissement
- ▶ un support à la construction du budget de l'établissement et à la répartition des moyens entre les composantes. »

2.1.1 Le contenu et le phasage du COM

Le COM s'appuie tout d'abord sur une partie « état des lieux » destinée à décrire de façon détaillée l'activité et les moyens de chacune des composantes. Il comprend systématiquement la référence au projet d'établissement pour chacun des axes au sein desquels la composante est engagée ou souhaite s'engager ou pour lesquels l'établissement souhaiterait que la composante s'engage. Il décrit les actions projetées et les projets des composantes. Enfin, le COM retrace les engagements réciproques pris et les moyens alloués pour atteindre les objectifs fixés conjointement. Le COM ne doit pas être considéré au sens propre comme un contrat mais plutôt comme un outil d'appui au dialogue interne entre l'équipe dirigeante et les responsables de composantes. En effet, il s'appuie sur la communication en amont des données sur lesquelles s'appuiera le dialogue, l'organisation de réunions bilatérales annuelles afin de faciliter le dialogue et de garantir la transparence des informations.

La CPU propose d'articuler le dialogue interne autour de quatre phases.

- ▶ La première phase dite « phase de caractérisation » permet de formaliser un diagnostic partagé (établissement - composante) basé sur des données sectorielles afin de situer les points forts et les marges de progression. On retrouve ici, l'idée déjà exposée de s'appuyer sur des données fiables, communiquées, expliquées et commentées pour construire un diagnostic, alimenter le débat et aider à la décision. Les points faibles et les marges de progression de la composante apparaissent ainsi objectivés. Les données quantitatives et statistiques sont présentées sur plusieurs années afin de dégager des tendances. A l'appui de cette étape, la CPU propose des fiches de caractérisation regroupant des natures d'information déclinant le profil de la composante (formations dispensées, domaines de recherche, éléments financiers patrimoniaux, données relatives aux relations internationales, ...). Les informations sont à la fois quantitatives et qualitatives.



- ▶ La deuxième phase dite « phase de négociation » s'articule autour d'un dialogue portant sur le contrat d'objectifs et de moyens annuel et est l'occasion d'une analyse approfondie des choix et ambitions d'une composante. Ce dialogue permet de fédérer les opérateurs principaux de la performance autour du projet de développement de l'université. La prise de connaissance et l'analyse des projets formulés par la composante peuvent s'appuyer sur des fiches projets retraçant les projets par secteur en les chiffrant tant en termes de moyens qu'en termes de cibles qualitatives et quantitatives.
- ▶ La troisième phase consiste à traduire les engagements issus du dialogue interne (objectifs-moyens-indicateurs). Une formalisation peut s'opérer via des fiches bilan de négociation destinées à synthétiser les moyens souhaités par la composante en amont des négociations, les cibles de performance ou d'activité sur lesquelles elle s'engage. Ces fiches intègrent également les prévisions de recettes.
- ▶ La quatrième et dernière phase se situe à l'aval de l'élaboration budgétaire puisqu'il s'agit cette fois du suivi, du bilan et de l'évaluation des réalisations de la composante. La dernière partie de cette formation reviendra plus en détail sur le suivi de l'exécution budgétaire.

2.1.2 Les informations alimentant le dialogue interne de gestion

Le développement d'un tel système de pilotage suppose de disposer au préalable d'éléments venant alimenter et soutenir le dialogue interne de gestion. Au même titre que ce qui a été exposé ci-dessus s'agissant du budget global de l'établissement et la prise en compte de ses orientations stratégiques, le dispositif d'élaboration budgétaire associant les composantes doit s'appuyer sur un travail de caractérisation. Pour atteindre cet objectif il n'est sans doute pas inutile de réaliser une étude des caractéristiques des composantes en s'appuyant sur une analyse par grande nature d'activité : formation, recherche, pilotage, patrimoine ou immobilier, autre axe au choix de l'établissement.

Bien évidemment, cette base de données doit être partagée et validée par l'ensemble des parties prenantes au dialogue budgétaire.

Il appartient à chaque établissement d'élaborer sa propre cartographie et définition de base d'informations interne partagée. Un ensemble d'informations pouvant s'avérer utiles est fourni ci-dessous à titre purement indicatif. Les données doivent être produites à titre pluriannuel afin de détecter les évolutions ou les éventuels effets saisonniers.

▶ FORMATION

- Effectifs étudiants et évolution (distinction formation initiale / formation continue) ;
- Répartition des effectifs étudiants selon le grade ;
- Nature et nombre des diplômes nationaux et universitaires ;
- Rapprochement entre charge d'enseignement et effectif par diplôme ;
- Nombre d'ETPT et volume d'heures complémentaires ;
- Taux d'encadrement ;
- Nombre de groupes de TD et nombre d'étudiants par groupes ;
- Taux de réussite ;
- Taux d'insertion professionnelle ;
- Volume budgétaire en dépenses et en recettes ;
- Coût par diplôme et résultat par diplôme (en formation initiale et en formation continue).



► RECHERCHE

- Nombre d'équipes dont nombre d'équipes classées A ;
- Nombre d'ETPT d'enseignants-chercheurs ;
- Nombre d'ETPT d'IATOSS ;
- Ratios environnement recherche (nombre IATOSS/nombre d'EC) ;
- Nombre d'enseignants-chercheurs publiant et taux de publiant ;
- Nombre de contrats de recherche, origine du tiers et montant du chiffre d'affaires ;
- Ratios coûts complets / recettes du contrat ;

► PATRIMOINE

- Nombre de m² et nature des surfaces (espaces verts, bâtiments...) ;
- Répartition des surfaces par nature d'activités (enseignement, recherche, administration...) ;
- Etat du patrimoine (classement des locaux selon l'avis de la commission de sécurité) ;
- Montant des dépenses par grande nature (viabilisation, maintenance, amortissements, dont part réellement supportée budgétairement, dépenses d'investissement) ;
- Programme d'investissement concernant la composante (montant et calendrier).

Des données plus globales sont également utiles : nombre total d'emplois, enveloppes budgétaires, volume de ressources propres générées et taux de financement sur ressources propres.

L'établissement et la composante disposent ainsi d'une photographie partagée de la vie financière et de l'activité. Cet ensemble d'éléments doit permettre d'apprécier le volume global des moyens dont bénéficie la composante, les modalités de consommation de ceux-ci (quelles activités et sur quels postes) et de confronter ces indicateurs financiers à des indicateurs d'activité. La discussion budgétaire doit se nourrir de ces éléments.

Dans les pages suivants sont insérées plusieurs illustrations concernant chacune des quatre phases du dialogue interne proposé par la CPU.



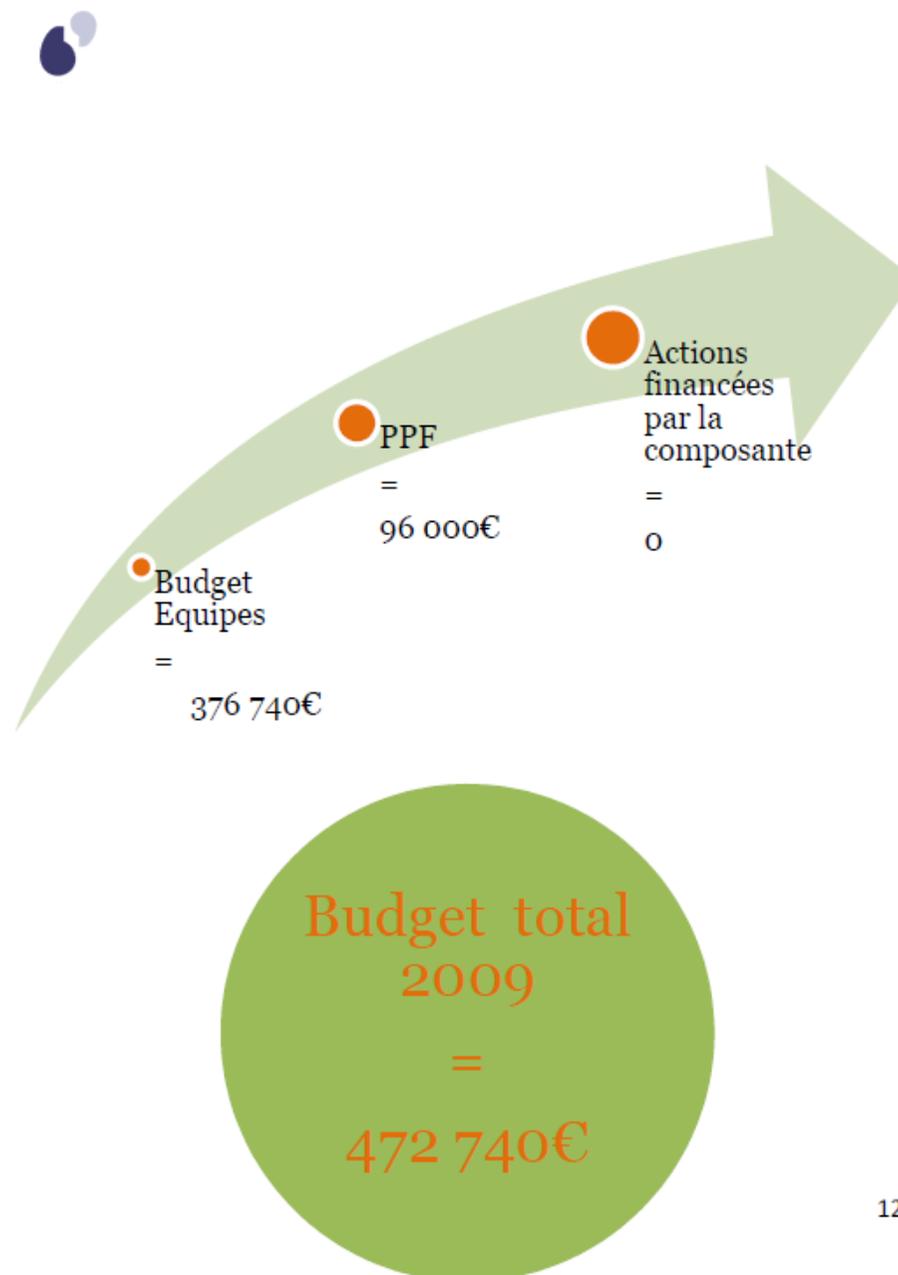
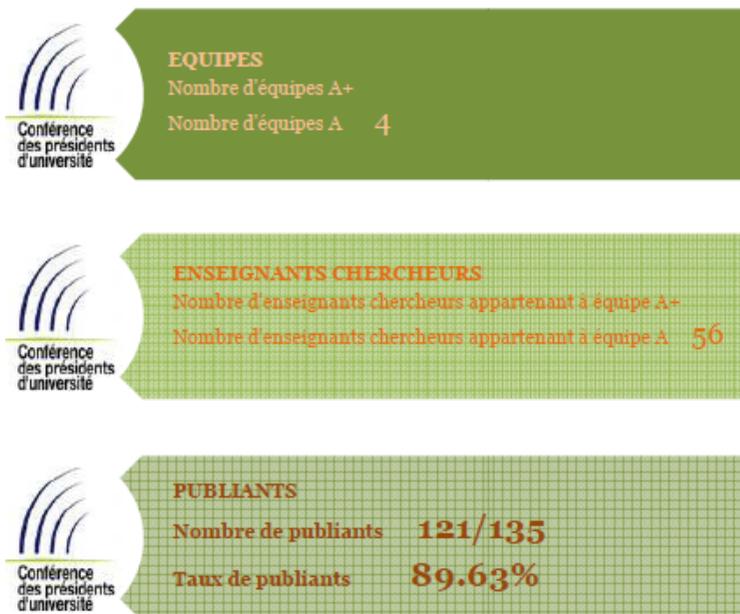
Phase de caractérisation : illustration dans le domaine recherche

Nombre d'équipes classées A+		Nombre d'enseignants chercheurs		Nombre d'IATOSS	
Nombre d'équipes classées A	4	Nombre d'enseignants chercheurs	56	Nombre d'IATOSS	10
Nombre d'équipes classées B	5	Nombre d'enseignants chercheurs	40	Nombre d'IATOSS	12
Nombre d'équipes classées C		Nombre d'enseignants chercheurs		Nombre d'IATOSS	
Nombre d'équipes non labellisées		Nombre d'enseignants chercheurs		Nombre d'IATOSS	

Nombre d'enseignants chercheurs publiants	121/135
Taux de publiants (<i>enseignants chercheurs publiants /total des Enseignants chercheurs de la composante</i>)	89.63%

Nombre de contrats ANR	19	Nombre de contrats Européens	5	Nombre de contrats industriels	11
Montant total : 8 186 514 €		Montant total : 6 000 000 €		Montant total : 289 416.8 €	
Part des budgets revenant à l'unité : 2 574 545 €		Part des budgets revenant à l'unité : 1 052 465 €			

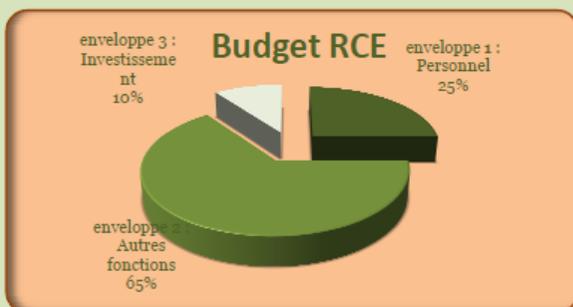
Phase de caractérisation : illustration dans le domaine recherche (suite)





Phase de caractérisation : illustration dans le domaine pilotage

	Budget (en €)			Budget mandaté	Taux exécution
	Budget initial	Cumul des DBM	Budget total		
2006	1 690 638 €	545 292 €	2 235 930 €	1 902 261 €	85 %
2007	1 521 697 €	334 359 €	1 856 056 €	1 904 215 €	103 %
2008	1 590 033 €	327 510 €	1 917 543 €	2 080 656 €	109 %



Budget consolidé 2009 =		enveloppe 1 : Personnel	enveloppe 2 : Autres fonctions	enveloppe 3 : Investissement	Masse Salariale Etat	Projets COM 2009
5 180 631 € €	Gestion directe	0 €	1 600 660 €	464 035 €	0 €	
	Gestion déléguée	1 175 845 €	267 007 € €	13 500 €	1 512 114 €	
	Total	1 175 845 €	1 867 667 €	477 535 € €	1 512 114 €	147 470 €

14

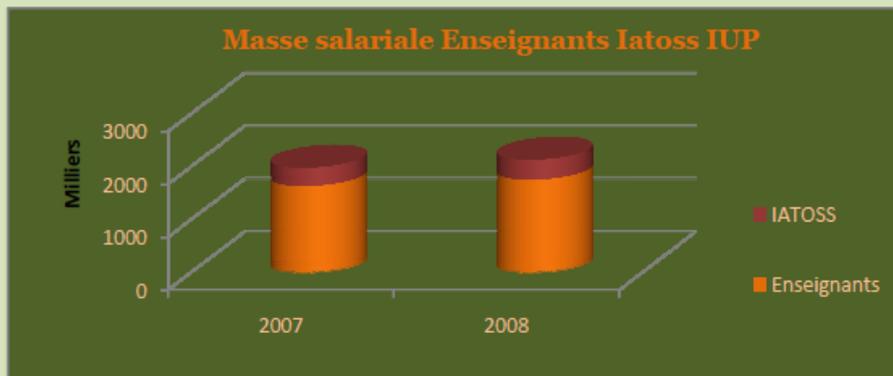


Phase de caractérisation : illustration dans le domaine pilotage (extrait concernant la masse salariale et les emplois)

* **Enseignants** : comprends tous les enseignants titulaires et non titulaires ainsi que les HC et les indemnitaires

* **IATOSS** : comprend tous les IATOSS titulaires de catégorie A, B et C ainsi que les IATOSS non titulaires

	2007	2008
Enseignant*	1 620 027 €	1 740 063 €
IATOSS*	345 606 €	376 587 €
Global	1 965 633 €	2 116 650 €

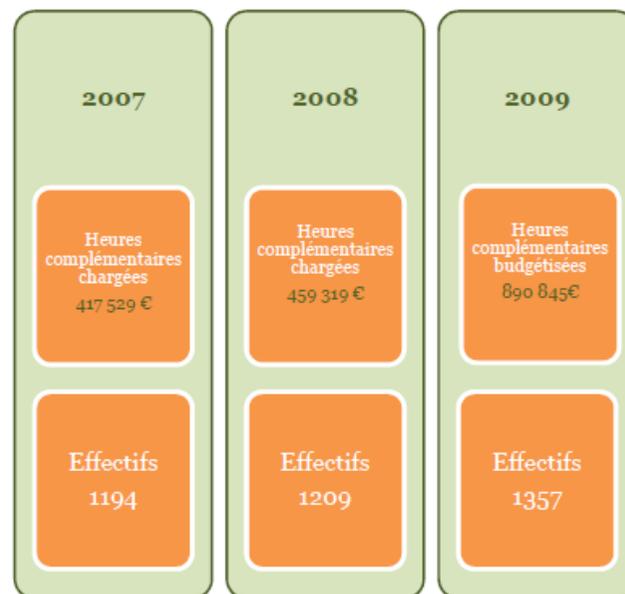


ETPT A	ETPT B	ETPT C	ETPT NT	TOTAL
1	1.8	4.8	8.6	16.3

ETP IATOSS

TITULAIRES	NON TITULAIRES	TOTAL
16	5.5	21.5

ETP ENSEIGNANTS





Phase de négociation : illustration d'une fiche projet dans le domaine de la formation

Intitulé du projet :

Descriptif

Contribution à la politique de recherche de formation

Objectifs chiffrés / Cibles

Rappel des indicateurs clés de l'université dans le domaine de la formation :

.....



Synthèse des projets avec récapitulatif des objectifs et moyens associés :

PROJET A

MOYENS (nature et chiffrage en €) affectés par opération	RESSOURCES HUMAINES	LOGISTIQUE MAINTENANCE	AUTRES FONCTIONNEMENT	MOBILIER	IMMOBILIER	LOCAUX	COMMUNICATION

PROJET A

INDICATEURS									
Evolution Contribution									
CIBLES									



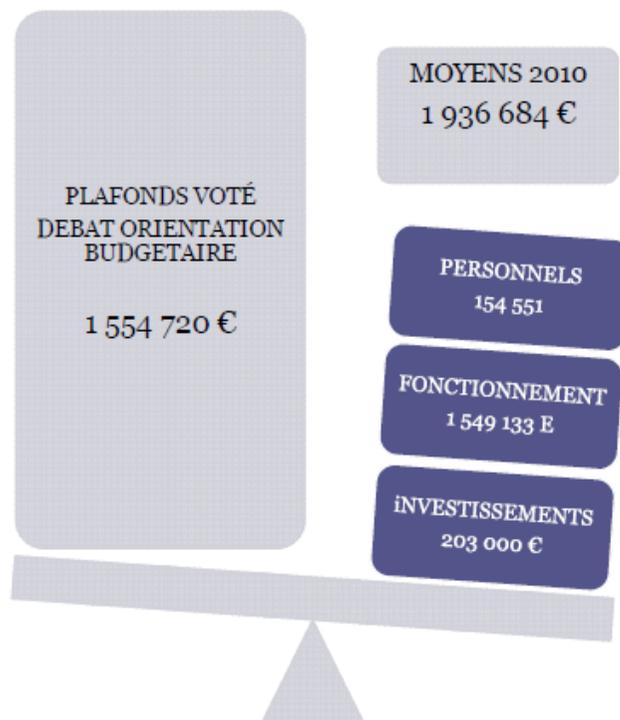
Traduction des engagements au terme de la phase de dialogue interne de gestion : expression d'objectifs couplés à des cibles et financés par des moyens

RECHERCHE

Enseignants chercheurs non publiants	La question des enseignants chercheurs non publiants doit trouver des solutions eu égard à l'impact fort de ce critère sur la performance globale de l'Université.
Enseignants chercheurs publiants hors équipe labellisée	Dans la même perspective il convient de réintégrer les EC publiants hors équipe à des équipes labellisées.

RELATIONS INTERNATIONALES

Indicateurs de mobilité Indicateur relatif aux missions à l'étranger	Ils devront être corrigés en concertation avec la cellule de contrôle de gestion afin de construire des données partagées dont la traçabilité doit être facilitée.
---	--



INDICATEURS CONTRACTUALISATION 2010	VALEURS	Orientations	MESURES / ENGAGEMENTS	Moyens 2010
FORMATION INITIALE - VIE ETUDIANTE				1 880 300 €
Taux de passage L1	44 %		Amélioration à 50 %	10 000 € (HC)
Taux de réussite L3	88%		Stabilisation	
Taux de réussite Licence en trois ans	27.4%		Stabilisation	
Taux de réussite LP	89.3%		Poursuite et amélioration	
Réussite en M1	72.3%		Amélioration attendue	
Diplômes M2 délivrés /nombre inscrits	51%		Revoir poursuites de stages /délais. Usage conforme d' Apogée	
Taux insertion professionnelle (LP)	85.2%		Veiller au recrutement Master. La LP n'est pas destinée à une poursuite de cursus.	
Part des mentions à faible effectifs L	3 Licences		Evolution effectifs devant mener à des mutualisations de cours	
Part des mentions faible effectifs M	2 masters		M2 XXXX M2 YYYY	
Taux de présence aux examens	92.7%		Progression annoncée à 95 %	
RECHERCHE				265 400 €
Taux d'enseignants chercheurs (EC) publiants dans une équipe labellisée	64.1%		Intégrer les EC publiants hors équipes et veiller aux activités de recherche	
Nombre d'EC non publiants	10		Prise de contact & lien avec obligations statutaires modulations service	
Nombre d'EC publiants hors équipe labellisée	9		Prise de contact et entretiens pour intégrer équipe Université X	
Nombre d'équipe classée A ou A+	1			
Nombre de contrats (ANR +Européens+ Recherche)	0		Maintenir le flux des contrats ANR	



Synthèse des moyens consacrés aux missions de la composante, quel que soit le positionnement des crédits : lecture d'un budget global

LISIBILITE SUR LES MOYENS DEVOLUS CONTRACTUALISATION 2010

Moyens dévolus dans le cadre du budget de la composante X = 4 455 700 €



Moyens dévolus dans le cadre des politiques d'établissement

(non intégrés au budget de la composante)

TRAVAUX	• Réfection des huisseries bâtiment X 1 475 000 € (part 2010)
EQUIPEMENTS	• TIC TICE 25 000 € • Projet visio conf équipement anphi Y 70 000 €
MASSE SALARIALE ETAT	• 5 191 856 €

Lecture analytique (budget composante et dispositifs liés aux politique d'établissement) . Elle se décline selon l'architecture analytique de l'établissement.

RELATIONS INTERNATIONALES XXXXXXXXXXXX €	PILOTAGE PATRIMOINE XXXXXXX €	POLITIQUES TIC TICE XXXXXXXXXXXX €
FORMATION INITIALE XXXXXXXXXXXX €	PILOTAGE autres XXXXXXXXXXXX €	RECHERCHE XXXXXXXX €



2.2. L'allocation interne des moyens

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 (GARACES³⁸ devenu SANREMO³⁹ devenu SYMPA⁴⁰). 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. En bref, il s'agit de veiller à ne pas reconstituer en interne un système de répartition répondant à une logique d'allocation de moyens à un échelon national. Le pilotage d'un établissement ne répond pas à la même logique. Là aussi, quelques idées simples semblent prendre corps, basées sur la déclinaison d'une démarche de performance au sein des universités.

Plusieurs systèmes semblent envisageables.

- ▶ Un système intégrant des critères d'activités et des critères de performance mais globalisant les moyens en fixant tant en activité qu'en performance un certain nombre de cibles (maintien, amélioration). Dans ce cadre l'ensemble des moyens à disposition de la composante est évaluée selon les deux axes. Les projets proposés par la composante contribuent de la même façon à la « performance » globale. Il s'agit donc d'une approche globalisante, avec pour la composante, la charge de mener à bien les objectifs qui auront été négociés et arrêtés par le président à l'issue du dialogue interne de gestion. Ce schéma peut s'appuyer sur un dispositif du même type que celui du COM proposé par la CPU.
- ▶ Un autre système consiste à distinguer une part à l'activité et une part à la performance.

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.

Concernant la part attribuée « à la performance », 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

³⁸ Groupe d'Analyse et de Recherche sur les Activités et les Coûts des Enseignements Supérieurs.

³⁹ Système d'ANalyse et de REpartition des MOyens

⁴⁰ SYstème de répartition des Moyens à la Performance et à l'Activité



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'usager : 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.

2.3. Un exemple d'affectation de moyens à la performance

L'intégration de la démarche d'allocation budgétaire à la performance peut nécessiter la mise en place d'une démarche progressive en fonction de la culture de l'établissement. Pour illustrer cette évolution et les modalités pratiques de mise en œuvre, il est proposé ci-après de prendre à titre d'illustration la démarche retenue par l'université de la Méditerranée depuis l'exercice budgétaire 2009.

La mise en place d'un bonus dit « de performance » a été décidée par le conseil d'administration. Le texte reproduit ici en décrit les raisons et les modalités de mise en œuvre.

CONTEXTE : « Lors du dialogue budgétaire 2009, année de mise en œuvre des responsabilités et compétences élargies pour notre établissement, nous avons totalement modifié notre méthode d'allocation des moyens budgétaires. Ce nouveau dialogue de gestion nous a permis progressivement, de passer d'une notion d'affectation de moyens sur critères à une culture d'expression des projets et des besoins fondamentaux par la composante, avec validation et attribution des moyens financiers nécessaires par la Présidence.

Le corollaire naturel de cette nouvelle démarche d'allocation des moyens a été la définition d'une attribution sur critères de performance qui a donné lieu à une première concrétisation sur l'année 2010 (notifications datées du 5 mai 2010)

Avec le recul de l'expérience de la première année, ce système est apparu comme perfectible et nous avons ici mis en œuvre, pour la vague d'objectifs et indicateurs portant sur 2010 (paiement début 2011), des améliorations sensibles. »

CHOIX DES OBJECTIFS ET LES INDICATEURS : « Le principe des indicateurs choisis par la gouvernance et ceux au choix des UFR est maintenu. Les indicateurs sont démultipliés en sous-indicateurs afin d'éviter les biais et pour tenir compte des montants financiers plus importants en 2010.

Les objectifs et indicateurs choisis par les UFR sont « contraints », c'est-à-dire qu'ils ne peuvent être choisis que sur une liste définie au préalable, construite à partir du Contrat Quadriennal, des indicateurs AERES, des indicateurs pertinents choisis l'an dernier par les composantes et de ceux suggérés par le VP CEVU.

Par ailleurs il sera procédé à une vigilance toute particulière sur les cibles qui seront validées en réunion de gouvernance (fin septembre 2010). »

MODE OPERATOIRE MIS EN PLACE A L'UNIVERSITE DE LA MEDITERRANEE POUR L'ANNEE 2010 : « Une enveloppe appelée « montant de bonus maximum potentiel » sera identifiée par composante (voir mode de calcul infra). Ce montant de bonus maximum potentiel est, comme son nom l'indique un maximum potentiel (en aucun cas il ne s'agit d'un montant acquis à la composante), sur lequel la performance de l'année sera calculée en fonction du résultat de chacun des indicateurs.



Les UFR pourront librement disposer de ce bonus début 2011, dans le cadre du respect de la politique de l'établissement en général et du Contrat Quadriennal de Développement en particulier. »

DETERMINATION DE L'ENVELOPPE : « L'assiette du montant de bonus maximum potentiel repose, pour l'exercice 2010, sur 10% du montant prévu par les composantes dans le cadre du budget 2010, sur les destinations LOLF de Formation et de Pilotage. Concernant l'IUT, cette composante disposant d'une dotation globale égale *a minima* à celle de 2008, elle n'entre pas, en 2010, dans ce système.

Montants de bonus maximum potentiel par composantes pour l'année 2010 (en euros) :

	COMPOSANTES												
	EJCM	FSEG	IRT	PHARMACIE	ODONTOLOGIE	ESIL	STAPS	SCIENCES	OSU COM	IM2	MEDECINE	SUFA	TOTAL
montant du bonus potentiel maximum pour 2010	24 988	119 849	26 684	116 282	53 550	45 775	65 773	106 405	12 367	13 055	201 441	27 465	813 634

INDICATEURS ET CIBLES : « Un indicateur doit être calculable et mesurable sur la période de référence (2009 et 2010). Il est défini (méthode de calcul, source de production, identification de la donnée). Les indicateurs choisis par la gouvernance sont pour la plupart communs à l'ensemble des composantes. La validation des cibles se fera par le Président. »

METHODE : « Le montant de bonus maximum potentiel est réparti sur chaque indicateur avec un poids identique par ligne. En effet nous n'avons toujours pas souhaité introduire à ce stade une pondération entre les indicateurs (même s'il est reconnu que tous les indicateurs ne sont pas du même poids et non pas la même « facilité » à être atteints), car un tel exercice engendre des considérations subjectives et la multiplication des sous-indicateurs y remédie en partie.

Le calcul se fait indicateur par indicateur en pourcentage d'atteinte de l'objectif : ainsi si une cible est atteinte à 90%, le résultat est égal à 90% du montant de bonus maximum potentiel attribué à cet indicateur. Le résultat global de la performance est la somme des résultats de chaque indicateur ou sous-indicateur.

La cible est valorisée soit en amélioration par rapport à une situation de référence (année 2009) et on enregistre donc une progression par rapport à un état, soit par rapport à une cible fixée, objectif d'établissement.

Le pourcentage d'objectif atteint se calcule par rapport au ratio suivant :

$$\text{RESULTAT} = (\text{chiffre 2010} - \text{chiffre 2009}) / \text{chiffre 2009}$$

Ou

$$\text{RESULTAT} = \% \text{ d'atteinte de la cible (cas des cibles « fixes »).$$

Les cibles peuvent être ainsi exprimées en valeur absolue, en pourcentage d'accroissement (ou de diminution) par rapport à 2009, en points de progression. Le bonus est plafonné au montant maximum potentiel par indicateur : si une composante dépasse la cible sur un indicateur, elle ne peut obtenir plus de 100% du bonus prévu pour cet indicateur. Si le taux de performance est de 0% sur un indicateur donné, aucun bonus n'est dû au titre de cet indicateur.

Remarque : il est absolument nécessaire que chaque UFR dispose d'un nombre d'indicateurs proche de 10 afin que toutes les composantes soient sur un pied d'égalité. »

EXEMPLE DE CALCUL SUR L'OBJECTIF DE GRH « PROFESSIONNALISER ET ACCROITRE LES COMPETENCES » : « Cet indicateur a été choisi par la Gouvernance pour l'ensemble des composantes. Il est décomposé ici en 3 sous-indicateurs. Le montant de bonus maximum potentiel sur cet indicateur est de 10 000 euros répartis sur 3 sous-indicateurs, soit 3 333 euros sur chacun d'eux.



indicateurs 2010	base de calcul	objectif	référence 2009	valeur 2010	résultat	montant potentiel en euro	% objectif atteint	montant bonus en euro
Taux de retour des entretiens professionnels	nombre d'entretiens saisis dans l'application RH au 31 sept. 2010	100%	85%	100%	100%	3 333	100%	3 333
Nombre de jours de formation	Nombre de jours de formation par BIATOSS (photographie au 31/12/2009)	3 jours	2,1	2,5	83%	3 333	83%	2 778
Fiches de poste	nombre de fiches de poste saisies dans l'application RH au 31 sept. 2010	100%	80%	78%	0%	3 333	0%	0

Dans le cas du troisième sous-indicateur, la cible est de 100%, le résultat de 78% mais comme la performance 2010 est inférieure à la performance 2009, le bonus sera de zéro. »

CALENDRIER :



2.4. La notification de l'allocation interne

Tout d'abord, il n'est peut-être 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 sur 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

La construction budgétaire contient une phase technique importante destinée à donner corps aux objectifs fixés mais également à permettre à la structure d'assumer ses missions « régaliennes » et son fonctionnement quotidien.

Pour alimenter la prévision budgétaire, il est indispensable de maîtriser d'une part les éléments constitutifs des prévisions d'activités, les ressources et, d'autre part, les engagements contractés par l'établissement, les dépenses.

Ce travail doit alimenter la prévision de l'exercice à venir mais nécessite une projection dans un horizon pluriannuel car la sincérité et la soutenabilité des dépenses supposent de s'assurer de la pérennité et de la validité des choix budgétaires.



Section 1 : L'évaluation des ressources

Ainsi que nous l'avons vu dans la deuxième partie de ce document, l'évaluation des ressources nécessite un travail de fond qui doit s'appuyer sur l'analyse de l'exécution budgétaire des exercices précédents et ce de façon concertée avec les responsables financiers et chacune des composantes (cf. section 2 « L'analyse budgétaire et financière »).

Il s'agit ainsi d'étayer les prévisions budgétaires en déterminant notamment en matière de recettes les volumes d'activités pour les ressources propres et les engagements de subventionnement pour les aides financières allouées par les collectivités publiques.

1. Prendre en compte les facteurs d'évolution et les choix politiques

Ces éléments constituent un socle sur la base duquel l'établissement doit construire ses hypothèses budgétaires en intégrant tout particulièrement les conséquences des choix de développement retenus. A titre d'illustration, figure ci-dessous le témoignage de la procédure d'évaluation des ressources mise en place à l'université Paris Descartes

1.1 Les critères retenus pour analyser les prévisions de ressources propres des composantes

Les prévisions de ressources reposent avant tout sur les projections fournies par les composantes. Les montants retenus sont ceux affichés par les composantes qui s'appuient sur leur propre compte rendu d'exécution financière. Celui-ci 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 (l'évolution est demandée au chef du service de la scolarité qui connaît, chiffres à l'appui, les tendances au niveau des inscriptions pour Paris Descartes, en 2010, il est envisagé une progression de + 3% des inscriptions) ;
- ▶ les contrats de recherche reposent d'une part sur une évaluation de l'activité et d'autre part sur les tranches annuelles des contrats pré existants.

1.2 Les critères retenus pour la prévision d'activité en formation continue, valorisation de la recherche, taxe d'apprentissage

A Paris Descartes, il a été créé une M.U.E. (Mission Université Entreprise) chargée notamment de gérer la taxe d'apprentissage et de trouver des sponsors. Le recrutement d'un ingénieur de recherche responsable de ce nouveau secteur et la mise en place d'une équipe ad hoc, doit permettre dans un premier temps de majorer le montant des recettes liées à la taxe (entre 5 et 10 % la première année) et dans un second temps mettre en place une politique pérenne, source de revenus plus constants en la matière.

- ▶ en **formation continue** il faut se doter des capacités de répondre à la demande en mettant en place des formations dédiées et en accompagnant le dispositif pédagogique d'actions de communication adaptées.



- ▶ Paris Descartes vient de faire un important effort sur la formation continue, au niveau des personnels hospitalo-universitaires, en créant de nouvelles formations spécifiques destinées à ces types de personnel. Ceci accroît considérablement les activités de ce secteur et constitue de nouvelles sources de revenus (+ 10% du chiffre d'affaires la première année).
- ▶ La **valorisation** est également un secteur à développer. Paris Descartes a choisi de structurer ses activités de valorisation à travers la création d'un service d'activités industrielles et commerciales (SAIC). Par ailleurs, l'université a entrepris un important effort à destination des enseignants-chercheurs afin d'inviter les responsables d'associations « périphériques » à revenir dans le giron de l'université.

A ce niveau, tout repose sur les efforts qui seront faits au niveau de l'établissement, 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 quelques-unes. Paris Descartes essaie de structurer en informant dans la transparence ; et l'on se doit de constater « certains retours sur investissements », certains laboratoires préférant être gérés par l'université.

1.3 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, de nouvelles recettes, de nouvelles ressources donc de nouvelles charges.

Il reste le problème notamment au niveau parisien de la gestion de ces nouvelles charges au quotidien. Ainsi, le passage aux responsabilités et aux compétences élargies a contribué à solutionner certains problèmes d'effectifs ou de personnel en permettant de nommer des agents contractuels (catégories A), dont les compétences nous manquaient. On a vu ainsi arriver de nouvelles catégories de personnels (contrôleurs de gestion, gestionnaires, analystes financiers ...). Le passage aux RCE permet par ailleurs de disposer de la capacité de mieux rémunérer certaines catégories de personnels (informaticiens, techniciens ...).

La question de la vétusté de locaux ou leur mauvais état et l'absence récurrente d'espaces demeure entière pour ce qui concerne l'université Paris Descartes (problématique parisienne pour partie, non nécessairement partagée par d'autres sites). Cette situation pourrait s'avérer comme un obstacle à une certaine forme d'expansion, surtout pour les universités multi sites.



2. Fiabiliser la prévision

Afin de fiabiliser la prévision budgétaire, il est nécessaire de formaliser et de cadrer les prévisions d'activités en matière de prestations de services qu'il s'agisse de contrat de recherche, de prestations d'analyse, d'études ou encore d'actions de formation spécifiques de type formation continue ou diplômes universitaires.

Les données collectées doivent être expertisées en se basant sur les éléments suivants :

- ▶ les données de référence des exercices précédents : chiffre d'affaires existant, activités similaires ayant permis de dégager des standards ;
- ▶ les données relatives à la nature de l'opération : caractère certain ou hypothétique de l'engagement avec le tiers ou du volume d'activité (nombre d'étudiants ou de stagiaires ou d'articles vendus) ;
- ▶ la détermination d'un taux d'aléas : par exemple en matière de taxe d'apprentissage, en se basant sur les exercices précédents ou sur la nature ou le secteur d'activité de la formation, est-il possible de déterminer un niveau de financement ?

Ce travail de formalisation et d'expertise peut se matérialiser sous la forme figurant ci-après qui correspond à une fiche mise en place par l'université de La Rochelle à destination des laboratoires de recherche.



Budget 2010 - Prévision par masse de l'activité

UB 920 RECHERCHE CR :

estimé 2009		Consignes
masse salariale		1/ à partir des crédits ouverts suite à la DBM 4 et la situation de dépenses de fin octobre, compléter l'estimation de l'activité 2009 2/ décrire l'activité prévisionnelle : * activité conventionnée, déjà signée : part 2010 * activité très probable (en cours de signature) * développement d'activité (en gestation) 3/ établir le calendrier de ces activités 4/ définir les moyens nécessaires, en fonctionnement, charges salariales et équipement 5/ lister les ressources attendues, certaines ou probables (origine des financements) 6/ élaborer la prévision budgétaire 2010 : * comparer la prévision avec le réalisé de chacune des masses des années précédentes : du point de vue de la faisabilité, du chiffre d'affaires à réaliser, des ressources attendues pour : - s'assurer que l'accroissement du chiffre d'affaires prévisionnel est réalisable par rapport aux locaux, moyens humains existants ou sollicités, - ou examiner les conséquences d'une diminution du chiffre d'affaires. * inscrire dans le budget primitif le montant de l'activité conventionnée et de l'activité probable du premier semestre de l'année 2010, les reports viendront augmenter les crédits prévus et la DBM réajustera les prévisions.
fonctionnement		
sous-total		
investissement		
total		

projets conventionnés	fonctionne ^t	pers.	inv.	TOTAL	origine des ressources	calendrier
projets en cours	fonctionne ^t	pers.	inv.	TOTAL	origine des ressources	calendrier
projets ?	fonctionne ^t	pers.	inv.	TOTAL	origine des ressources	calendrier
Total						
Prévisionnel 2010		Commentaires				
masse salariale		- le montant des charges salariales est à inscrire en incluant les charges patronales (pas de TVA sur les charges de personnel)				
fonctionnement		- le montant des dépenses de fonctionnement est à inscrire en HT (gestion centralisée de la TVA, déduction effectuée en fonction des règles de droit commun)				
sous-total		- le montant des dépenses d'investissement est à inscrire en HT (gestion centralisée de la TVA, déduction effectuée en fonction des règles de droit commun)				
investissement						
Total		- le service financier calculera les amortissements				



L'analyse sur les ressources doit s'effectuer de façon corrélée avec l'impact sur les charges. Plusieurs raisons militent pour procéder à ce rapprochement. Tout d'abord, il est essentiel de veiller à l'équilibre de l'opération et ce, quel que soit le domaine d'activité.

- ▶ Dans le domaine concurrentiel : l'obligation de facturation sur la base du coût de revient nécessite de s'appuyer sur une analyse préalable du coût complet qui sous-tend le volume de recettes attendu.
- ▶ Dans le domaine de la recherche subventionnée : plusieurs financeurs importants dans le secteur de la recherche font reposer leur système de financement sur la production d'analyse de coût complet. Même si le financement ne couvre pas l'intégralité des charges, l'analyse permet de majorer le taux de financement d'une part et de déterminer la part d'autofinancement à apporter par l'établissement d'autre part.
- ▶ Dans le domaine de la formation continue : qu'il s'agisse ou non d'actions de formation à caractère concurrentiel, les textes en vigueur, décret modifié n° 85-1118 du 18 octobre 1985, impose au secteur de la formation continue d'équilibrer son activité en tenant compte des charges indirectes et supplétives qui sont consommés.
- ▶ Dans les domaines non concurrentiels d'une façon générale (formation initiale, recherche sans finalité marchande, activité support) la logique de continuité (ou de développement) de l'activité nécessite de disposer des informations permettant de déterminer la part de subventionnement interne à prévoir. La détermination de la part de recettes générées doit s'accompagner d'un rapprochement des charges relatives au domaine concerné. L'objectif recherché est de s'assurer que le financement interne existe et reste dans l'enveloppe globale dont dispose l'établissement.

On peut relever de façon complémentaire que ce travail d'individualisation ne consiste pas à affecter des recettes à des dépenses mais à veiller que l'équilibre budgétaire de l'établissement est réel et sincère. Ce qui importe c'est de veiller à ce que l'intégralité des charges nécessaire à la réalisation des activités est financée quel que soit le rattachement ou l'origine de la ressource. L'exploitation de la comptabilité analytique peut parfaitement permettre ce rapprochement.

Enfin, l'exercice est utile dans la mesure où il a vocation à alimenter la base d'information financière de l'établissement. Il est en effet intéressant de dégager des relations entre niveau de ressources et volume de consommation de charges pour aider aux préparations budgétaires ultérieures.



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.

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 6) en fixe le cadre détaillé. Cet arrêté impose pour 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 : voir ci-dessous une illustration ;
- ▶ le choix de modes de gestion (internalisation ou externalisation) : voir sur ce sujet l'illustration fournie par l'annexe 8 ;
- ▶ le développement d'activités relève de décisions plus complexes 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

Nous avons exposé précédemment l'intérêt que pouvait représenter l'analyse de l'exécution budgétaire s'agissant des consommations de crédits et des réalisations de recettes (cf. section 2 de la 2^{ème} partie). Cette analyse sur la consommation budgétaire peut être utilement complétée d'études relatives aux modalités de consommation des crédits par l'établissement. Les objectifs de ce travail sont multiples :

- ▶ identifier les modes de consommation de l'établissement (typologie des achats de l'établissement, modalités de réalisations des missions, évolutions des natures d'achats) ;
- ▶ contribuer à définir des standards de gestion pouvant aider à la prévision budgétaire et au suivi de l'exécution : dans le cadre de la prévision budgétaire il est souvent utile de disposer de référence sur des niveaux de consommation (niveaux à déterminer en interne par référence aux consommations antérieures et par type de composante « homogène » dans la nature des activités) ;
- ▶ détecter des modes de consommation de crédits « vertueux » ou nécessitant des correctifs (analyse à réaliser par nature d'achats et par niveau de structure : composantes, départements de formation, laboratoires, services) ;
- ▶ détecter des redondances dans la consommation de crédits ;
- ▶ identifier des écarts (positifs ou négatifs) dans la consommation de crédits et en déterminer les causes afin de prendre éventuellement des mesures correctives.

Afin d'obtenir ce type d'informations, l'établissement doit conduire en premier lieu un travail de caractérisation de ses achats. Il s'agit d'une part d'analyser l'évolution des postes de dépenses sur plusieurs années et, d'autre part, de caractériser la structure de la dépense (centralisée, déconcentrée, montants uniques ou multiples, ...). L'exploitation de cette étude, à mener en concertation avec les services « dépensiers », permet de dégager une cartographie des achats.

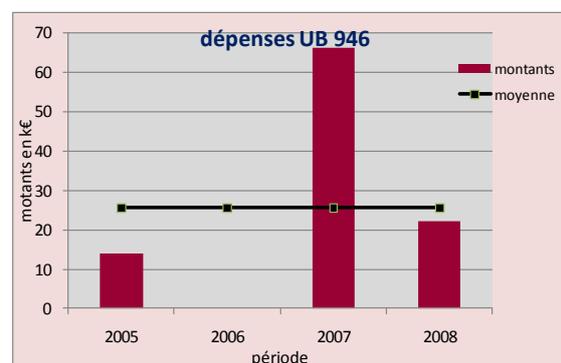
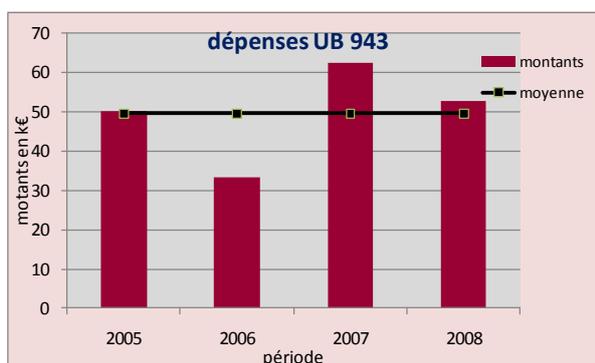
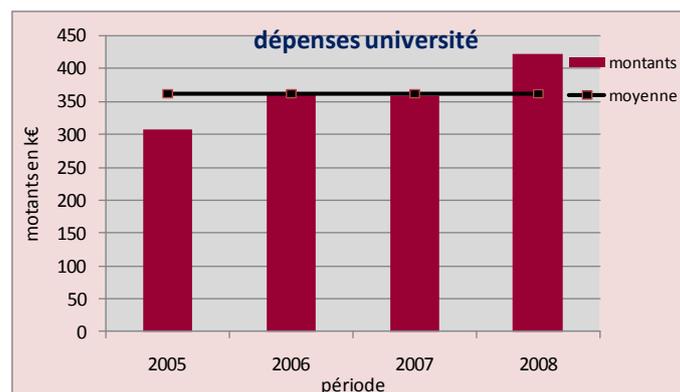
Il n'est pas rare que les établissements mènent des études sur des postes de dépenses précis pour répondre à une commande ponctuelle dont les raisons peuvent être diverses : réorganisation de services (regroupement de services), nouveau cadre de gestion (installation dans de nouveaux locaux) ou augmentation sensible des dépenses (postes relatifs aux dépenses de fonctionnement des locaux par exemple). Dans ces situations, des études monographiques sont menées afin de détailler l'origine des consommations, leur variation (au fil des exercices et au cours de chaque année), les acteurs de la dépense. Le but est dans un premier de connaître les modes de consommation puis d'en rechercher une amélioration : coût et procédure.

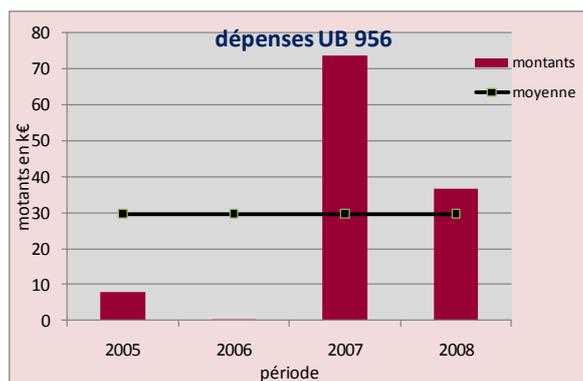


Certains établissements mènent une démarche plus exhaustive (cette démarche n'étant nullement exclusive de la précédente) et souhaitent à ce titre disposer d'une cartographie de leurs achats. Pour illustrer cette démarche, le travail de l'université Jean Monnet est présenté ci-dessous. Il convient de façon liminaire de préciser que le travail de caractérisation est en cours par cet établissement et que la phase d'analyse n'est pas encore achevée. Il a cependant paru d'ores et déjà utile de présenter la démarche car elle constitue une initiative particulièrement intéressante pour contribuer à disposer d'une meilleure connaissance d'une part des consommations de crédits et, d'autre part, des modalités de consommation de ceux-ci.

Pour procéder à l'analyse de ses dépenses, l'établissement s'appuie sur la nomenclature des achats qu'il a mise en place et intègre les consommations des quatre derniers exercices. Le travail est effectué pour chacune des unités budgétaires d'une part et pour l'ensemble de l'établissement d'autre part. Le point d'entrée retenu, la nomenclature des achats, permet de privilégier une analyse des besoins plutôt qu'une analyse plus comptable de la dépense ceci notamment afin d'anticiper sur un dialogue avec les gestionnaires et utilisateurs des crédits.

Pour chaque famille d'achat l'établissement dégage une évolution globale de la dépense puis une évolution par composante. Ci-dessous figure une traduction de la caractérisation de la dépense pour la famille « micro-ordinateurs et stations de travail ». La représentation concerne tout d'abord l'université puis trois des composantes de l'établissement (trois composantes appartenant à la même typologie de dépenses).





Avant de fournir quelques précisions quant à l'exploitation possible de ces données, il convient de rappeler à nouveau que l'université est à ce jour en cours d'expertise de ces informations.

Tout d'abord, au niveau établissement, il s'agit de disposer d'une connaissance du volume des achats réalisés dans un secteur pour lequel l'établissement souhaite coordonner sa politique. Les volumes financiers en jeu sont élevés, en moyenne 360.000 euros par an. Deux informations complémentaires sont utiles dans ce domaine pour expertiser les valeurs : les demandes d'achat font-elles l'objet d'une « procédure de validation » c'est-à-dire sont-elles conformes à la typologie de matériel dont l'université souhaite disposer et qu'elle souhaite entretenir ? Les achats correspondent-ils au plan d'équipement mis en place dans l'établissement ?

Ensuite à l'échelon de chacune des composantes, plusieurs typologies d'acheteurs peuvent être identifiées correspondant au volume de dépenses moyen pour la famille d'achat concernée. Cette analyse permet de déterminer des taux de rotation de machines et d'alimenter ainsi le plan d'investissement pour ce type de matériel. Il s'agit également de s'assurer que le rythme défini dans le plan d'investissement se déroule selon le plan de marche défini. Cela peut également être l'occasion de ralentir ou d'accélérer selon le comportement de l'unité budgétaire le rythme d'acquisition de nouvelles machines.

L'établissement constitue donc une base de données de l'ensemble de ses achats. Les études en cours portent sur les dépenses de restauration (poste d'une importance budgétaire modérée mais sensible au sein de cette université).

Plusieurs natures d'achats pourraient faire l'objet d'études pour le futur (ceci étant fourni à titre purement indicatif) :

- ▶ les postes relatifs à l'entretien des bâtiments et aux charges de viabilisation (électricité, chauffage notamment) ;
- ▶ les services d'hôtellerie et de restauration ou de communication ou de conseils et d'assistance (questions d'opportunité et de volume).



3. La masse salariale

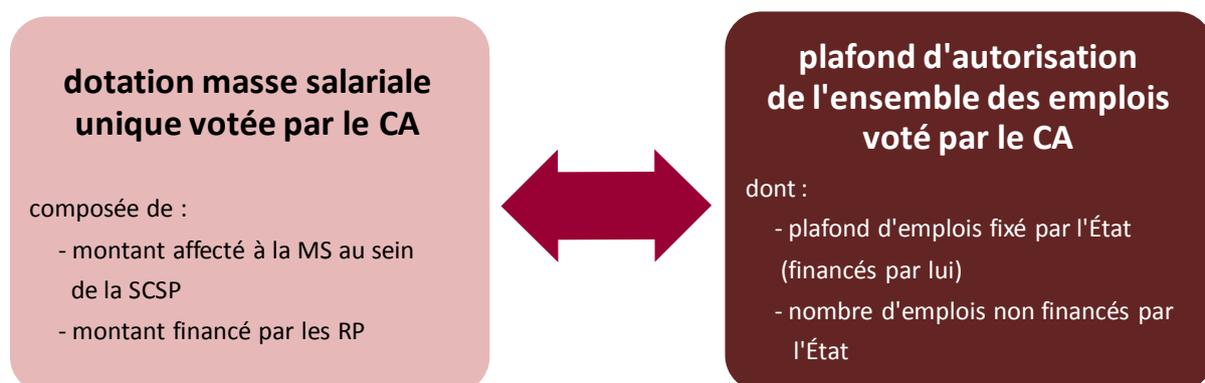
Un simple chiffre permet de résumer l'importance cruciale de la masse salariale pour les universités. En régime RCE, 80% de leur budget est constitué de crédits de personnel. Bien évidemment la gestion des ressources humaines ne se résume pas, loin s'en faut, à un exercice de budgétisation. En effet, 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.

En termes budgétaires, 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'éducation⁴¹) ;
 - 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.



⁴¹ 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 :

« 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. »



Le lien entre plafond d'emploi et masse salariale tient au fait que la budgétisation de la masse salariale repose sur le nombre et la nature des emplois dont dispose l'établissement. En conséquence, les données sur lesquelles s'appuie la construction budgétaire en matière de charges de personnel ainsi que le fait générateur de la consommation de la masse salariale proviennent de décisions relevant de la politique de ressources humaines de l'établissement. L'anticipation et le suivi de la masse salariale et par voie de conséquence la garantie du respect des conditions de l'équilibre budgétaire nécessitent une collaboration étroite entre les services en charge de la gestion budgétaire et ceux en charge des ressources humaines.

Deux exemples du lien entre ces deux notions et de la nécessité de les suivre de façon simultanée et croisées peuvent être fournis :

- ▶ le plafond d'emplois peut ne pas être atteint mais la masse salariale entièrement consommée dans l'hypothèse de personnes affectées sur des emplois dont l'indice de rémunération est élevée (avancées dans leur carrière et/ou régime indemnité) et/ou d'un nombre important d'heures complémentaires payées ;
- ▶ la masse salariale peut ne pas être intégralement consommée alors que le plafond d'emplois est atteint dans l'hypothèse de personnes affectées sur des emplois dont les indices de rémunération sont peu élevés (ou plus exactement moins élevés que la situation précédente ayant conduit au calcul de la masse salariale).

Pour les universités un des intérêts de disposer de plus d'autonomie dans la gestion des ressources humaines 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 :

« 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.

1^{ERE} ETAPE : LA CONSTITUTION DE LA BASE DE BUDGETISATION

La base de budgétisation s'appuie sur l'analyse de l'exécution de la dépense de l'année précédente. Elle 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^{EME} ETAPE : LES CORRECTIONS EVENTUELLES

Il est nécessaire de constituer à partir de la prévision d'exécution de l'année n (bases de la budgétisation constituées 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).



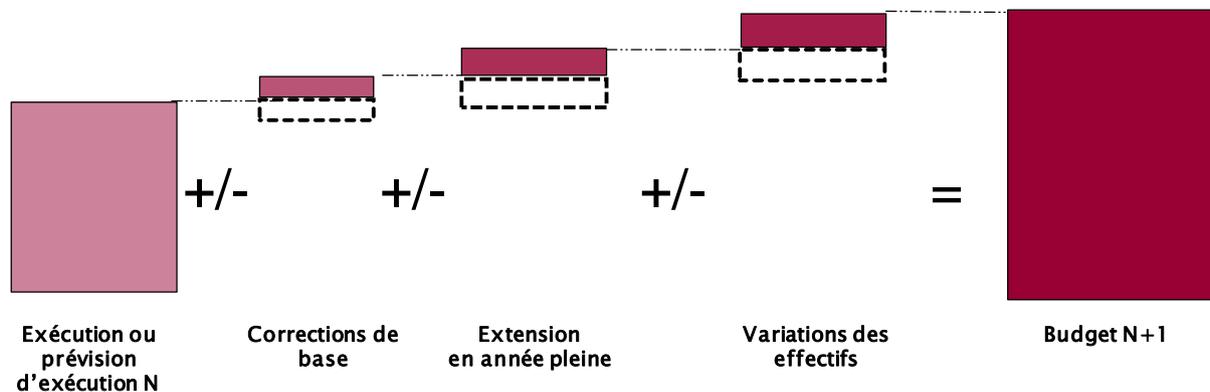
3^{EME} ETAPE : LE CALCUL DES EFFETS EN ANNEE PLEINE

Cette étape consiste à 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^{EME} ETAPE : LA PRISE EN COMPTE DES FACTEURS D'EVOLUTION DE LA DEPENSE

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).

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



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. 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.

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. Ces marges doivent se traduire financièrement au sein du budget de l'établissement. 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 GPEEC (gestion prévisionnelle des emplois et des compétences) a déjà permis de faire d'importants progrès en la matière au niveau de la G.R.H.



Les établissements se doivent maintenant d'intégrer toutes les dimensions de cette gestion notamment en veillant, en plus du suivi de leur masse salariale et de leur plafond d'emplois, à définir leur stratégie de recrutement (qui recrute t-on ? pour quelles missions ? comment recrute t-on ?).

A Paris Descartes, on s'est rendu compte d'une évidence, c'est que deux emplois à mi temps revenaient beaucoup plus chers qu'un emploi à temps plein (le coût d'un poste à temps plein chargé est d'environ 40 000 € ; celui de deux postes à ½ temps chargés est de 2 x 25 000 € soit 50 000 €. Soit un différentiel de 10 000 €). De plus, différents aléas s'ajoutent potentiellement à ce coût comme le risque chômage). Il a donc été décidé de ne recruter que des ATER qu'à temps plein, mesure difficile à faire accepter (un certain nombre d'enseignants chercheurs préférant recruter deux mi temps à un temps plein). Ce type de décision nécessite donc une prise en charge politique claire et assumée.

Une seconde évidence a un impact budgétaire immédiat. Le grade et l'âge des personnels est particulièrement déterminant en termes de coût budgétaire (cette remarque ne mésestime bien évidemment nullement la qualité des personnes). Préalablement au passage aux RCE, il est fait une photographie de l'établissement avec l'intégralité de ses supports occupés. Compte tenu de la situation actuelle de la démographie dans l'université, les personnels partant à la retraite représentent une part non négligeable des personnels. La masse salariale ayant été calculée sur la base de la situation de 2008, l'établissement dispose en conséquence des crédits correspondants à ces personnels en fin de carrière donc dans une position où leur coût est le plus élevé. Il est fondamental de définir une politique de recrutement anticipant ces situations.

Paris Descartes disposait ainsi de deux postes de conservateurs généraux de bibliothèques en fin de carrière. Décision a été prise de ne pas renouveler un de ces deux postes. Les crédits dégagés ont permis de financer deux emplois de cadre de niveau A. »

3.3 La projection pluriannuelle des charges de personnel

Le suivi annuel permet d'alimenter la prévision budgétaire annuelle et le suivi infra annuel afin de veiller notamment au cadrage de l'enveloppe budgétaire. Cette préoccupation légitime a pour objectifs de garantir les intérêts de l'établissement et la réalisation de ses missions à court terme. Néanmoins, la construction d'une politique d'établissement suppose de dépasser cet horizon pour se projeter sur le moyen – long terme. Du reste, les exigences nouvelles posées aux établissements en matière de soutenabilité budgétaire (cf. 1^{ère} partie du document) rendent cette projection obligatoire.

Néanmoins, toute projection budgétaire nécessite la définition du cadre dans lequel l'exercice doit s'effectuer. En effet, la construction d'hypothèses budgétaires doit s'appuyer sur des orientations politiques portant le contenu des missions de l'établissement et les moyens retenus pour répondre aux besoins futurs. Au même titre que la démarche décrite dans les paragraphes précédents en matière de construction budgétaire annuelle, l'élaboration d'un plan financier pluriannuel en matière de charges de personnel nécessite avant tout un important travail dans le domaine des ressources humaines.

En effet, pour réaliser cet exercice, il paraît incontournable au préalable de disposer d'une base d'informations dont les éléments reposent sur la œuvre d'une gestion prévisionnelle des effectifs, des emplois et des compétences (GPEEC)⁴². Car « cette démarche a pour objet de concevoir, mettre en œuvre, et suivre des politiques et plans d'actions visant à réduire de façon anticipée les écarts entre

⁴² Extraits du dossier publié par l'Amue intitulé « 37 fiches relatives à la gestion des universités dans le cadre de la loi LRU » et plus particulièrement de la fiche n°11 portant sur : « le pilotage des emplois et de la masse salariale et la gestion prévisionnelle des emplois, des effectifs et des compétences (GPEEC) »



les besoins et les ressources humaines de l'établissement (en termes d'effectifs et de compétences) en fonction de son projet et impliquant les agents dans le cadre d'un projet d'évolution professionnelle.

La démarche de GPEEC se décompose en six étapes successives :

- identifier les métiers actuels (utilisation d'un référentiel métier/compétences) ;
- inventorier (par emploi ou par métier) les ressources humaines, en quantité et en qualité, de l'établissement ;
- analyser les facteurs clés d'évolution de l'environnement, de l'établissement et de tout ce qui peut impacter les activités et contenu des métiers ;
- mesurer les impacts de cette évolution sur la structure de l'emploi et sur le contenu des métiers (repérer les métiers sensibles, identifier les évolutions de contenu) ;
- diagnostiquer les écarts futurs (quantitatifs, qualitatifs, sur quels métiers et dans quels domaines) entre les ressources humaines et les besoins prévus ;
- élaborer une politique de GRH pour annuler ou réduire les écarts et mettre en œuvre des plans d'action. »

La démarche budgétaire doit prendre appui sur les informations de la GPEEC. Pour procéder à la construction des hypothèses budgétaires il convient d'enrichir ce travail par la définition de coûts de personnel correspond à la cartographie des personnels de l'université (le coût des personnels de l'établissement semble devoir être privilégié à des coûts nationaux qui ne seraient pas nécessairement représentatifs des populations propres de l'établissement notamment en raison de l'ancienneté des personnels). Le même type de calcul que celui décrit pour le calibrage de la masse salariale annuelle doit être retenu en partant d'un maillage plus large car les données relatives aux évolutions salariales ne peuvent être aussi précises sur un horizon de cinq à dix ans que pour l'année à venir.

A horizon pluriannuel, plusieurs scénarios budgétaires semblent nécessaires reposant à chaque fois sur des hypothèses liées à des choix en matière de réalisation des missions de l'établissement et par conséquent impactant la structure des ressources humaines (niveau d'emplois : professeur, maître de conférences, ingénieur, ... et nature d'emplois : personnel fonctionnel, contractuel, externe, ...).

3.4 Illustration d'une projection budgétaire pluriannuelle

A titre d'illustration, il est proposé ci-après une étude réalisée par l'université de La Rochelle. Pour cet établissement il s'agissait d'évaluer les conséquences de la mise en œuvre d'un plan d'avancement pour ses personnels contractuels. Il convient de signaler que le projet a été abandonné dans les termes présentés ici.

Les données à retenir sont les suivantes :

- ▶ Deux hypothèses de travail ont été formulées :
 - un avancement tous les 3 ans pour les personnels contractuels, en appliquant le nombre de points d'indice correspondant au corps et grade de l'agent (OPTION 1) ;
 - un avancement identique aux titulaires, mais ralenti 1,5 fois (OPTION 2) ;
- ▶ Une reprise partielle de l'ancienneté est prise en compte, soit 50% pour tous les agents.
- ▶ Seuls les contrats de droit public sont comptabilisés.
- ▶ 2 méthodes sont retenues :
 - l'ancienneté est plafonnée à 15 ans (méthode 1) ;



- le plafond correspond à l'échelon moyen supérieur du corps et du grade concerné (méthode 2).

Cela permet aux agents d'une même catégorie d'avoir le même indice maximum, quelle que soit l'option retenue.

- ▶ Les agents qui ont déjà un indice supérieur à l'indice théorique des titulaires du même grade ne génèrent pas de coût supplémentaire.

Les informations insérées ci-après correspondent :

- ▶ 1^{er} tableau : aux tableaux d'avancement des personnels BIATOS titulaires et contractuels (durées cumulées), c'est-à-dire au cadre de référence retenu par l'établissement pour calculer les durées d'avancement.
- ▶ Au descriptif de la 1^{ère} méthode (ancienneté plafonnée à 15 ans) :
 - Tableau 2 : Option 1 : avancement tous les trois ans : évaluation du coût budgétaire de la mise en place d'un plan d'avancement et mesure de l'impact pour les personnels (3 hypothèses de reprise d'ancienneté) ;
 - Tableau 3 : Option 2 : avancement 1,5 fois moins rapide qu'un titulaire : évaluation du coût budgétaire de la mise en place d'un plan d'avancement et mesure de l'impact pour les personnels (3 hypothèses de reprise d'ancienneté) ;
- ▶ Tableau 4 : A la synthèse financière des coûts engendrés par chacune des deux méthodes. Cette synthèse récapitule le coût global pour l'université au terme d'une période de 19 années pour chacune des deux méthodes retenues à titre d'hypothèse de travail.



1^{er} tableau : tableaux d'avancement des personnels BIATOS titulaires et contractuels (durées cumulées), c'est-à-dire au cadre de référence retenu par l'établissement pour calculer les durées d'avancement. Il s'agit ici d'extraits.

Pour chacun des corps et des grades, les tableaux retracent les indices correspondant à chacun des échelons et la durée d'avancement à l'échelon supérieur : dans le cas d'un personnel titulaire puis avec chacune des deux options (1,5 fois moins rapide et tous les 3 ans).

L'AVANCEMENT DES PERSONNELS BIATOS TITULAIRES et CONTRACTUELS (durées cumulées)

CORPS-GRADES ITRF		CORPS-GRADES AENES		CORPS-GRADES MEDICAL + BIB																																																																																																																																																						
CATEGORIE A	INGENIEUR DE RECHERCHE 2C <table border="1"> <thead> <tr> <th>Echelon</th> <th>Titulaires</th> <th>1,5 fois</th> <th>3 ans</th> <th>Indice</th> <th>Net mensuel</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>1</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td><td>412</td><td>1 547 €</td></tr> <tr><td>2</td><td>1 an</td><td>1 an - 6 mois</td><td>3 ans</td><td>437</td><td>1 641 €</td></tr> <tr><td>3</td><td>2 ans et 6 mois</td><td>3 ans - 9 mois</td><td>6 ans</td><td>464</td><td>1 742 €</td></tr> <tr><td>4</td><td>4 ans</td><td>6 ans</td><td>9 ans</td><td>492</td><td>1 847 €</td></tr> <tr><td>5</td><td>6 ans</td><td>9 ans</td><td>12 ans</td><td>514</td><td>1 930 €</td></tr> <tr><td>6</td><td>8 ans</td><td>12 ans</td><td>15 ans</td><td>550</td><td>2 065 €</td></tr> <tr><td>7</td><td>10 ans</td><td>15 ans</td><td>18 ans</td><td>582</td><td>2 185 €</td></tr> <tr><td>8</td><td>12 ans</td><td>18 ans</td><td>21 ans</td><td>619</td><td>2 324 €</td></tr> <tr><td>9</td><td>14 ans</td><td>21 ans</td><td>24 ans</td><td>658</td><td>2 471 €</td></tr> <tr><td>10</td><td>17 ans</td><td>25 ans - 6 mois</td><td>27 ans</td><td>696</td><td>2 576 €</td></tr> <tr><td>11</td><td>20 ans</td><td>30 ans</td><td>30 ans</td><td>713</td><td>2 677 €</td></tr> </tbody> </table>					Echelon	Titulaires	1,5 fois	3 ans	Indice	Net mensuel	1	-	-	-	412	1 547 €	2	1 an	1 an - 6 mois	3 ans	437	1 641 €	3	2 ans et 6 mois	3 ans - 9 mois	6 ans	464	1 742 €	4	4 ans	6 ans	9 ans	492	1 847 €	5	6 ans	9 ans	12 ans	514	1 930 €	6	8 ans	12 ans	15 ans	550	2 065 €	7	10 ans	15 ans	18 ans	582	2 185 €	8	12 ans	18 ans	21 ans	619	2 324 €	9	14 ans	21 ans	24 ans	658	2 471 €	10	17 ans	25 ans - 6 mois	27 ans	696	2 576 €	11	20 ans	30 ans	30 ans	713	2 677 €	MEDECIN EDUCATION NATIONALE 2C <table border="1"> <thead> <tr> <th>Echelon</th> <th>Titulaires</th> <th>1,5 fois</th> <th>3 ans</th> <th>Indice</th> <th>Net mensuel</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>1</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td><td>379</td><td>1 423 €</td></tr> <tr><td>2</td><td>1 an</td><td>1 an - 6 mois</td><td>3 ans</td><td>416</td><td>1 562 €</td></tr> <tr><td>3</td><td>2 ans</td><td>3 ans</td><td>6 ans</td><td>441</td><td>1 656 €</td></tr> <tr><td>4</td><td>3 ans - 6 mois</td><td>5 ans - 3 mois</td><td>9 ans</td><td>476</td><td>1 767 €</td></tr> <tr><td>5</td><td>5 ans</td><td>7 ans - 6 mois</td><td>12 ans</td><td>514</td><td>1 930 €</td></tr> <tr><td>6</td><td>6 ans - 6 mois</td><td>9 ans - 9 mois</td><td>15 ans</td><td>546</td><td>2 050 €</td></tr> <tr><td>7</td><td>8 ans - 6 mois</td><td>12 ans - 9 mois</td><td>18 ans</td><td>582</td><td>2 185 €</td></tr> <tr><td>8</td><td>10 ans - 6 mois</td><td>15 ans - 9 mois</td><td>21 ans</td><td>619</td><td>2 324 €</td></tr> <tr><td>9</td><td>12 ans - 6 mois</td><td>18 ans - 9 mois</td><td>24 ans</td><td>658</td><td>2 384 €</td></tr> <tr><td>10</td><td>14 ans - 6 mois</td><td>21 ans - 9 mois</td><td>27 ans</td><td>673</td><td>2 527 €</td></tr> <tr><td>11</td><td>16 ans - 6 mois</td><td>24 ans - 9 mois</td><td>30 ans</td><td>696</td><td>2 613 €</td></tr> </tbody> </table>					Echelon	Titulaires	1,5 fois	3 ans	Indice	Net mensuel	1	-	-	-	379	1 423 €	2	1 an	1 an - 6 mois	3 ans	416	1 562 €	3	2 ans	3 ans	6 ans	441	1 656 €	4	3 ans - 6 mois	5 ans - 3 mois	9 ans	476	1 767 €	5	5 ans	7 ans - 6 mois	12 ans	514	1 930 €	6	6 ans - 6 mois	9 ans - 9 mois	15 ans	546	2 050 €	7	8 ans - 6 mois	12 ans - 9 mois	18 ans	582	2 185 €	8	10 ans - 6 mois	15 ans - 9 mois	21 ans	619	2 324 €	9	12 ans - 6 mois	18 ans - 9 mois	24 ans	658	2 384 €	10	14 ans - 6 mois	21 ans - 9 mois	27 ans	673	2 527 €	11	16 ans - 6 mois	24 ans - 9 mois	30 ans	696	2 613 €
	Echelon	Titulaires	1,5 fois	3 ans	Indice	Net mensuel																																																																																																																																																				
	1	-	-	-	412	1 547 €																																																																																																																																																				
	2	1 an	1 an - 6 mois	3 ans	437	1 641 €																																																																																																																																																				
	3	2 ans et 6 mois	3 ans - 9 mois	6 ans	464	1 742 €																																																																																																																																																				
	4	4 ans	6 ans	9 ans	492	1 847 €																																																																																																																																																				
	5	6 ans	9 ans	12 ans	514	1 930 €																																																																																																																																																				
	6	8 ans	12 ans	15 ans	550	2 065 €																																																																																																																																																				
	7	10 ans	15 ans	18 ans	582	2 185 €																																																																																																																																																				
	8	12 ans	18 ans	21 ans	619	2 324 €																																																																																																																																																				
9	14 ans	21 ans	24 ans	658	2 471 €																																																																																																																																																					
10	17 ans	25 ans - 6 mois	27 ans	696	2 576 €																																																																																																																																																					
11	20 ans	30 ans	30 ans	713	2 677 €																																																																																																																																																					
Echelon	Titulaires	1,5 fois	3 ans	Indice	Net mensuel																																																																																																																																																					
1	-	-	-	379	1 423 €																																																																																																																																																					
2	1 an	1 an - 6 mois	3 ans	416	1 562 €																																																																																																																																																					
3	2 ans	3 ans	6 ans	441	1 656 €																																																																																																																																																					
4	3 ans - 6 mois	5 ans - 3 mois	9 ans	476	1 767 €																																																																																																																																																					
5	5 ans	7 ans - 6 mois	12 ans	514	1 930 €																																																																																																																																																					
6	6 ans - 6 mois	9 ans - 9 mois	15 ans	546	2 050 €																																																																																																																																																					
7	8 ans - 6 mois	12 ans - 9 mois	18 ans	582	2 185 €																																																																																																																																																					
8	10 ans - 6 mois	15 ans - 9 mois	21 ans	619	2 324 €																																																																																																																																																					
9	12 ans - 6 mois	18 ans - 9 mois	24 ans	658	2 384 €																																																																																																																																																					
10	14 ans - 6 mois	21 ans - 9 mois	27 ans	673	2 527 €																																																																																																																																																					
11	16 ans - 6 mois	24 ans - 9 mois	30 ans	696	2 613 €																																																																																																																																																					
	INGENIEUR D'ETUDES 2C <table border="1"> <thead> <tr> <th>Echelon</th> <th>Titulaires</th> <th>1,5 fois</th> <th>3 ans</th> <th>Indice</th> <th>Net mensuel</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>1</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td><td>370</td><td>1 389 €</td></tr> <tr><td>13</td><td>20 ans</td><td>30 ans</td><td>36 ans</td><td>619</td><td>2 324 €</td></tr> </tbody> </table>					Echelon	Titulaires	1,5 fois	3 ans	Indice	Net mensuel	1	-	-	-	370	1 389 €	13	20 ans	30 ans	36 ans	619	2 324 €																																																																																																																																			
Echelon	Titulaires	1,5 fois	3 ans	Indice	Net mensuel																																																																																																																																																					
1	-	-	-	370	1 389 €																																																																																																																																																					
13	20 ans	30 ans	36 ans	619	2 324 €																																																																																																																																																					
	ASSISTANT INGENIEUR RF <table border="1"> <thead> <tr> <th>Echelon</th> <th>Titulaires</th> <th>1,5 fois</th> <th>3 ans</th> <th>Indice</th> <th>Net mensuel</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>1</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td><td>339</td><td>1 273 €</td></tr> <tr><td>2</td><td>1 an</td><td>1 an - 6 mois</td><td>3 ans</td><td>353</td><td>1 325 €</td></tr> <tr><td>14</td><td>24 ans</td><td>36 ans</td><td>39 ans</td><td>551</td><td>2 069 €</td></tr> </tbody> </table>					Echelon	Titulaires	1,5 fois	3 ans	Indice	Net mensuel	1	-	-	-	339	1 273 €	2	1 an	1 an - 6 mois	3 ans	353	1 325 €	14	24 ans	36 ans	39 ans	551	2 069 €																																																																																																																													
Echelon	Titulaires	1,5 fois	3 ans	Indice	Net mensuel																																																																																																																																																					
1	-	-	-	339	1 273 €																																																																																																																																																					
2	1 an	1 an - 6 mois	3 ans	353	1 325 €																																																																																																																																																					
14	24 ans	36 ans	39 ans	551	2 069 €																																																																																																																																																					
net mensuel = en moyenne 81,5% du traitement brut 1 point d'indice supplémentaire = + 3,75€ net/mois (avec valeur du point du 01/10/2009, hors primes)																																																																																																																																																										

CATEGORIE B		TECHNICIEN RF CN		SAENES CN		INFIRMIERE CN																																																																																																																																																																																																																																							
CATEGORIE B	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Echelon</th> <th>Titulaires</th> <th>1,5 fois</th> <th>3 ans</th> <th>Indice</th> <th>Net mensuel</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>1</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td><td>297</td><td>1 115 €</td></tr> <tr><td>2</td><td>1 an</td><td>1 an - 6 mois</td><td>3 ans</td><td>303</td><td>1 138 €</td></tr> <tr><td>3</td><td>2 ans - 6 mois</td><td>3 ans - 9 mois</td><td>6 ans</td><td>319</td><td>1 198 €</td></tr> <tr><td>4</td><td>4 ans</td><td>6 ans</td><td>9 ans</td><td>325</td><td>1 220 €</td></tr> <tr><td>5</td><td>6 ans</td><td>9 ans</td><td>12 ans</td><td>339</td><td>1 273 €</td></tr> <tr><td>6</td><td>8 ans</td><td>12 ans</td><td>15 ans</td><td>352</td><td>1 322 €</td></tr> <tr><td>7</td><td>10 ans</td><td>15 ans</td><td>18 ans</td><td>362</td><td>1 359 €</td></tr> <tr><td>8</td><td>12 ans</td><td>18 ans</td><td>21 ans</td><td>370</td><td>1 389 €</td></tr> <tr><td>9</td><td>14 ans</td><td>21 ans</td><td>24 ans</td><td>384</td><td>1 442 €</td></tr> <tr><td>10</td><td>16 ans</td><td>24 ans</td><td>27 ans</td><td>395</td><td>1 483 €</td></tr> <tr><td>11</td><td>18 ans</td><td>27 ans</td><td>30 ans</td><td>418</td><td>1 570 €</td></tr> <tr><td>12</td><td>21 ans</td><td>31 ans - 6 mois</td><td>33 ans</td><td>439</td><td>1 648 €</td></tr> <tr><td>13</td><td>25 ans</td><td>37 ans - 6 mois</td><td>36 ans</td><td>483</td><td>1 739 €</td></tr> </tbody> </table>					Echelon	Titulaires	1,5 fois	3 ans	Indice	Net mensuel	1	-	-	-	297	1 115 €	2	1 an	1 an - 6 mois	3 ans	303	1 138 €	3	2 ans - 6 mois	3 ans - 9 mois	6 ans	319	1 198 €	4	4 ans	6 ans	9 ans	325	1 220 €	5	6 ans	9 ans	12 ans	339	1 273 €	6	8 ans	12 ans	15 ans	352	1 322 €	7	10 ans	15 ans	18 ans	362	1 359 €	8	12 ans	18 ans	21 ans	370	1 389 €	9	14 ans	21 ans	24 ans	384	1 442 €	10	16 ans	24 ans	27 ans	395	1 483 €	11	18 ans	27 ans	30 ans	418	1 570 €	12	21 ans	31 ans - 6 mois	33 ans	439	1 648 €	13	25 ans	37 ans - 6 mois	36 ans	483	1 739 €	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Echelon</th> <th>Titulaires</th> <th>1,5 fois</th> <th>3 ans</th> <th>Indice</th> <th>Net mensuel</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>1</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td><td>297</td><td>1 115 €</td></tr> <tr><td>2</td><td>1 an</td><td>1 an - 6 mois</td><td>3 ans</td><td>303</td><td>1 138 €</td></tr> <tr><td>3</td><td>2 ans - 6 mois</td><td>3 ans - 9 mois</td><td>6 ans</td><td>319</td><td>1 198 €</td></tr> <tr><td>4</td><td>4 ans</td><td>6 ans</td><td>9 ans</td><td>325</td><td>1 220 €</td></tr> <tr><td>5</td><td>5 ans - 6 mois</td><td>8 ans - 3 mois</td><td>12 ans</td><td>339</td><td>1 273 €</td></tr> <tr><td>6</td><td>7 ans</td><td>10 ans - 6 mois</td><td>15 ans</td><td>352</td><td>1 322 €</td></tr> <tr><td>7</td><td>9 ans</td><td>13 ans - 6 mois</td><td>18 ans</td><td>362</td><td>1 359 €</td></tr> <tr><td>8</td><td>12 ans</td><td>18 ans</td><td>21 ans</td><td>370</td><td>1 389 €</td></tr> <tr><td>9</td><td>15 ans</td><td>22 ans - 6 mois</td><td>24 ans</td><td>384</td><td>1 442 €</td></tr> <tr><td>10</td><td>18 ans</td><td>27 ans</td><td>27 ans</td><td>395</td><td>1 483 €</td></tr> <tr><td>11</td><td>21 ans</td><td>31 ans - 6 mois</td><td>30 ans</td><td>418</td><td>1 570 €</td></tr> <tr><td>12</td><td>24 ans</td><td>36 ans</td><td>33 ans</td><td>439</td><td>1 648 €</td></tr> <tr><td>13</td><td>28 ans</td><td>42 ans</td><td>36 ans</td><td>483</td><td>1 739 €</td></tr> </tbody> </table>					Echelon	Titulaires	1,5 fois	3 ans	Indice	Net mensuel	1	-	-	-	297	1 115 €	2	1 an	1 an - 6 mois	3 ans	303	1 138 €	3	2 ans - 6 mois	3 ans - 9 mois	6 ans	319	1 198 €	4	4 ans	6 ans	9 ans	325	1 220 €	5	5 ans - 6 mois	8 ans - 3 mois	12 ans	339	1 273 €	6	7 ans	10 ans - 6 mois	15 ans	352	1 322 €	7	9 ans	13 ans - 6 mois	18 ans	362	1 359 €	8	12 ans	18 ans	21 ans	370	1 389 €	9	15 ans	22 ans - 6 mois	24 ans	384	1 442 €	10	18 ans	27 ans	27 ans	395	1 483 €	11	21 ans	31 ans - 6 mois	30 ans	418	1 570 €	12	24 ans	36 ans	33 ans	439	1 648 €	13	28 ans	42 ans	36 ans	483	1 739 €	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Echelon</th> <th>Titulaires</th> <th>1,5 fois</th> <th>3 ans</th> <th>Indice</th> <th>Net mensuel</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>1</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td><td>306</td><td>1 157 €</td></tr> <tr><td>2</td><td>1 an</td><td>1 an - 6 mois</td><td>3 ans</td><td>324</td><td>1 217 €</td></tr> <tr><td>3</td><td>3 ans</td><td>4 ans - 6 mois</td><td>6 ans</td><td>343</td><td>1 285 €</td></tr> <tr><td>4</td><td>6 ans</td><td>9 ans</td><td>9 ans</td><td>367</td><td>1 376 €</td></tr> <tr><td>5</td><td>9 ans</td><td>13 ans - 6 mois</td><td>12 ans</td><td>390</td><td>1 464 €</td></tr> <tr><td>6</td><td>13 ans</td><td>19 ans - 6 mois</td><td>15 ans</td><td>416</td><td>1 562 €</td></tr> <tr><td>7</td><td>17 ans</td><td>25 ans - 6 mois</td><td>18 ans</td><td>446</td><td>1 675 €</td></tr> <tr><td>8</td><td>21 ans</td><td>31 ans - 6 mois</td><td>21 ans</td><td>481</td><td>1 806 €</td></tr> </tbody> </table>					Echelon	Titulaires	1,5 fois	3 ans	Indice	Net mensuel	1	-	-	-	306	1 157 €	2	1 an	1 an - 6 mois	3 ans	324	1 217 €	3	3 ans	4 ans - 6 mois	6 ans	343	1 285 €	4	6 ans	9 ans	9 ans	367	1 376 €	5	9 ans	13 ans - 6 mois	12 ans	390	1 464 €	6	13 ans	19 ans - 6 mois	15 ans	416	1 562 €	7	17 ans	25 ans - 6 mois	18 ans	446	1 675 €	8	21 ans	31 ans - 6 mois	21 ans	481	1 806 €
	Echelon	Titulaires	1,5 fois	3 ans	Indice	Net mensuel																																																																																																																																																																																																																																							
	1	-	-	-	297	1 115 €																																																																																																																																																																																																																																							
	2	1 an	1 an - 6 mois	3 ans	303	1 138 €																																																																																																																																																																																																																																							
	3	2 ans - 6 mois	3 ans - 9 mois	6 ans	319	1 198 €																																																																																																																																																																																																																																							
	4	4 ans	6 ans	9 ans	325	1 220 €																																																																																																																																																																																																																																							
	5	6 ans	9 ans	12 ans	339	1 273 €																																																																																																																																																																																																																																							
	6	8 ans	12 ans	15 ans	352	1 322 €																																																																																																																																																																																																																																							
	7	10 ans	15 ans	18 ans	362	1 359 €																																																																																																																																																																																																																																							
	8	12 ans	18 ans	21 ans	370	1 389 €																																																																																																																																																																																																																																							
	9	14 ans	21 ans	24 ans	384	1 442 €																																																																																																																																																																																																																																							
	10	16 ans	24 ans	27 ans	395	1 483 €																																																																																																																																																																																																																																							
	11	18 ans	27 ans	30 ans	418	1 570 €																																																																																																																																																																																																																																							
12	21 ans	31 ans - 6 mois	33 ans	439	1 648 €																																																																																																																																																																																																																																								
13	25 ans	37 ans - 6 mois	36 ans	483	1 739 €																																																																																																																																																																																																																																								
Echelon	Titulaires	1,5 fois	3 ans	Indice	Net mensuel																																																																																																																																																																																																																																								
1	-	-	-	297	1 115 €																																																																																																																																																																																																																																								
2	1 an	1 an - 6 mois	3 ans	303	1 138 €																																																																																																																																																																																																																																								
3	2 ans - 6 mois	3 ans - 9 mois	6 ans	319	1 198 €																																																																																																																																																																																																																																								
4	4 ans	6 ans	9 ans	325	1 220 €																																																																																																																																																																																																																																								
5	5 ans - 6 mois	8 ans - 3 mois	12 ans	339	1 273 €																																																																																																																																																																																																																																								
6	7 ans	10 ans - 6 mois	15 ans	352	1 322 €																																																																																																																																																																																																																																								
7	9 ans	13 ans - 6 mois	18 ans	362	1 359 €																																																																																																																																																																																																																																								
8	12 ans	18 ans	21 ans	370	1 389 €																																																																																																																																																																																																																																								
9	15 ans	22 ans - 6 mois	24 ans	384	1 442 €																																																																																																																																																																																																																																								
10	18 ans	27 ans	27 ans	395	1 483 €																																																																																																																																																																																																																																								
11	21 ans	31 ans - 6 mois	30 ans	418	1 570 €																																																																																																																																																																																																																																								
12	24 ans	36 ans	33 ans	439	1 648 €																																																																																																																																																																																																																																								
13	28 ans	42 ans	36 ans	483	1 739 €																																																																																																																																																																																																																																								
Echelon	Titulaires	1,5 fois	3 ans	Indice	Net mensuel																																																																																																																																																																																																																																								
1	-	-	-	306	1 157 €																																																																																																																																																																																																																																								
2	1 an	1 an - 6 mois	3 ans	324	1 217 €																																																																																																																																																																																																																																								
3	3 ans	4 ans - 6 mois	6 ans	343	1 285 €																																																																																																																																																																																																																																								
4	6 ans	9 ans	9 ans	367	1 376 €																																																																																																																																																																																																																																								
5	9 ans	13 ans - 6 mois	12 ans	390	1 464 €																																																																																																																																																																																																																																								
6	13 ans	19 ans - 6 mois	15 ans	416	1 562 €																																																																																																																																																																																																																																								
7	17 ans	25 ans - 6 mois	18 ans	446	1 675 €																																																																																																																																																																																																																																								
8	21 ans	31 ans - 6 mois	21 ans	481	1 806 €																																																																																																																																																																																																																																								

CATEGORIE C		ADT RF 2C		ADJANES 2C		MAGASINIER BIB 2C																																																																																																																																																																																																																																	
CATEGORIE C	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Echelon</th> <th>Titulaires</th> <th>1,5 fois</th> <th>3 ans</th> <th>Indice</th> <th>Net mensuel</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>1</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td><td>290</td><td>1 089 €</td></tr> <tr><td>2</td><td>1 an</td><td>1 an - 6 mois</td><td>3 ans</td><td>291</td><td>1 093 €</td></tr> <tr><td>3</td><td>3 ans</td><td>4 ans - 6 mois</td><td>6 ans</td><td>292</td><td>1 096 €</td></tr> <tr><td>4</td><td>5 ans</td><td>7 ans - 6 mois</td><td>9 ans</td><td>295</td><td>1 108 €</td></tr> <tr><td>5</td><td>8 ans</td><td>12 ans</td><td>12 ans</td><td>300</td><td>1 126 €</td></tr> <tr><td>6</td><td>11 ans</td><td>16 ans - 6 mois</td><td>15 ans</td><td>305</td><td>1 145 €</td></tr> <tr><td>7</td><td>14 ans</td><td>21 ans</td><td>18 ans</td><td>312</td><td>1 172 €</td></tr> <tr><td>8</td><td>19 ans</td><td>27 ans</td><td>21 ans</td><td>319</td><td>1 199 €</td></tr> <tr><td>9</td><td>22 ans</td><td>33 ans</td><td>24 ans</td><td>326</td><td>1 224 €</td></tr> <tr><td>10</td><td>26 ans</td><td>39 ans</td><td>27 ans</td><td>338</td><td>1 269 €</td></tr> <tr><td>11</td><td>30 ans</td><td>45 ans</td><td>30 ans</td><td>355</td><td>1 333 €</td></tr> </tbody> </table>					Echelon	Titulaires	1,5 fois	3 ans	Indice	Net mensuel	1	-	-	-	290	1 089 €	2	1 an	1 an - 6 mois	3 ans	291	1 093 €	3	3 ans	4 ans - 6 mois	6 ans	292	1 096 €	4	5 ans	7 ans - 6 mois	9 ans	295	1 108 €	5	8 ans	12 ans	12 ans	300	1 126 €	6	11 ans	16 ans - 6 mois	15 ans	305	1 145 €	7	14 ans	21 ans	18 ans	312	1 172 €	8	19 ans	27 ans	21 ans	319	1 199 €	9	22 ans	33 ans	24 ans	326	1 224 €	10	26 ans	39 ans	27 ans	338	1 269 €	11	30 ans	45 ans	30 ans	355	1 333 €	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Echelon</th> <th>Titulaires</th> <th>1,5 fois</th> <th>3 ans</th> <th>Indice</th> <th>Net mensuel</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>1</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td><td>290</td><td>1 089 €</td></tr> <tr><td>2</td><td>1 an</td><td>1 an - 6 mois</td><td>3 ans</td><td>291</td><td>1 093 €</td></tr> <tr><td>3</td><td>3 ans</td><td>4 ans - 6 mois</td><td>6 ans</td><td>292</td><td>1 096 €</td></tr> <tr><td>4</td><td>5 ans</td><td>7 ans - 6 mois</td><td>9 ans</td><td>295</td><td>1 108 €</td></tr> <tr><td>5</td><td>8 ans</td><td>12 ans</td><td>12 ans</td><td>300</td><td>1 126 €</td></tr> <tr><td>6</td><td>11 ans</td><td>16 ans - 6 mois</td><td>15 ans</td><td>305</td><td>1 145 €</td></tr> <tr><td>7</td><td>14 ans</td><td>21 ans</td><td>18 ans</td><td>312</td><td>1 172 €</td></tr> <tr><td>8</td><td>19 ans</td><td>27 ans</td><td>21 ans</td><td>319</td><td>1 199 €</td></tr> <tr><td>9</td><td>22 ans</td><td>33 ans</td><td>24 ans</td><td>326</td><td>1 224 €</td></tr> <tr><td>10</td><td>26 ans</td><td>39 ans</td><td>27 ans</td><td>338</td><td>1 269 €</td></tr> <tr><td>11</td><td>30 ans</td><td>45 ans</td><td>30 ans</td><td>355</td><td>1 333 €</td></tr> </tbody> </table>					Echelon	Titulaires	1,5 fois	3 ans	Indice	Net mensuel	1	-	-	-	290	1 089 €	2	1 an	1 an - 6 mois	3 ans	291	1 093 €	3	3 ans	4 ans - 6 mois	6 ans	292	1 096 €	4	5 ans	7 ans - 6 mois	9 ans	295	1 108 €	5	8 ans	12 ans	12 ans	300	1 126 €	6	11 ans	16 ans - 6 mois	15 ans	305	1 145 €	7	14 ans	21 ans	18 ans	312	1 172 €	8	19 ans	27 ans	21 ans	319	1 199 €	9	22 ans	33 ans	24 ans	326	1 224 €	10	26 ans	39 ans	27 ans	338	1 269 €	11	30 ans	45 ans	30 ans	355	1 333 €	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Echelon</th> <th>Titulaires</th> <th>1,5 fois</th> <th>3 ans</th> <th>Indice</th> <th>Net mensuel</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>1</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td><td>290</td><td>1 089 €</td></tr> <tr><td>2</td><td>1 an</td><td>1 an - 6 mois</td><td>3 ans</td><td>291</td><td>1 093 €</td></tr> <tr><td>3</td><td>3 ans</td><td>4 ans - 6 mois</td><td>6 ans</td><td>292</td><td>1 096 €</td></tr> <tr><td>4</td><td>5 ans</td><td>7 ans - 6 mois</td><td>9 ans</td><td>295</td><td>1 108 €</td></tr> <tr><td>5</td><td>8 ans</td><td>12 ans</td><td>12 ans</td><td>300</td><td>1 126 €</td></tr> <tr><td>6</td><td>11 ans</td><td>16 ans - 6 mois</td><td>15 ans</td><td>305</td><td>1 145 €</td></tr> <tr><td>7</td><td>14 ans</td><td>21 ans</td><td>18 ans</td><td>312</td><td>1 172 €</td></tr> <tr><td>8</td><td>19 ans</td><td>27 ans</td><td>21 ans</td><td>319</td><td>1 199 €</td></tr> <tr><td>9</td><td>22 ans</td><td>33 ans</td><td>24 ans</td><td>326</td><td>1 224 €</td></tr> <tr><td>10</td><td>26 ans</td><td>39 ans</td><td>27 ans</td><td>338</td><td>1 269 €</td></tr> <tr><td>11</td><td>30 ans</td><td>45 ans</td><td>30 ans</td><td>355</td><td>1 333 €</td></tr> </tbody> </table>					Echelon	Titulaires	1,5 fois	3 ans	Indice	Net mensuel	1	-	-	-	290	1 089 €	2	1 an	1 an - 6 mois	3 ans	291	1 093 €	3	3 ans	4 ans - 6 mois	6 ans	292	1 096 €	4	5 ans	7 ans - 6 mois	9 ans	295	1 108 €	5	8 ans	12 ans	12 ans	300	1 126 €	6	11 ans	16 ans - 6 mois	15 ans	305	1 145 €	7	14 ans	21 ans	18 ans	312	1 172 €	8	19 ans	27 ans	21 ans	319	1 199 €	9	22 ans	33 ans	24 ans	326	1 224 €	10	26 ans	39 ans	27 ans	338	1 269 €	11	30 ans	45 ans	30 ans	355	1 333 €
	Echelon	Titulaires	1,5 fois	3 ans	Indice	Net mensuel																																																																																																																																																																																																																																	
	1	-	-	-	290	1 089 €																																																																																																																																																																																																																																	
	2	1 an	1 an - 6 mois	3 ans	291	1 093 €																																																																																																																																																																																																																																	
	3	3 ans	4 ans - 6 mois	6 ans	292	1 096 €																																																																																																																																																																																																																																	
	4	5 ans	7 ans - 6 mois	9 ans	295	1 108 €																																																																																																																																																																																																																																	
	5	8 ans	12 ans	12 ans	300	1 126 €																																																																																																																																																																																																																																	
	6	11 ans	16 ans - 6 mois	15 ans	305	1 145 €																																																																																																																																																																																																																																	
	7	14 ans	21 ans	18 ans	312	1 172 €																																																																																																																																																																																																																																	
	8	19 ans	27 ans	21 ans	319	1 199 €																																																																																																																																																																																																																																	
	9	22 ans	33 ans	24 ans	326	1 224 €																																																																																																																																																																																																																																	
10	26 ans	39 ans	27 ans	338	1 269 €																																																																																																																																																																																																																																		
11	30 ans	45 ans	30 ans	355	1 333 €																																																																																																																																																																																																																																		
Echelon	Titulaires	1,5 fois	3 ans	Indice	Net mensuel																																																																																																																																																																																																																																		
1	-	-	-	290	1 089 €																																																																																																																																																																																																																																		
2	1 an	1 an - 6 mois	3 ans	291	1 093 €																																																																																																																																																																																																																																		
3	3 ans	4 ans - 6 mois	6 ans	292	1 096 €																																																																																																																																																																																																																																		
4	5 ans	7 ans - 6 mois	9 ans	295	1 108 €																																																																																																																																																																																																																																		
5	8 ans	12 ans	12 ans	300	1 126 €																																																																																																																																																																																																																																		
6	11 ans	16 ans - 6 mois	15 ans	305	1 145 €																																																																																																																																																																																																																																		
7	14 ans	21 ans	18 ans	312	1 172 €																																																																																																																																																																																																																																		
8	19 ans	27 ans	21 ans	319	1 199 €																																																																																																																																																																																																																																		
9	22 ans	33 ans	24 ans	326	1 224 €																																																																																																																																																																																																																																		
10	26 ans	39 ans	27 ans	338	1 269 €																																																																																																																																																																																																																																		
11	30 ans	45 ans	30 ans	355	1 333 €																																																																																																																																																																																																																																		
Echelon	Titulaires	1,5 fois	3 ans	Indice	Net mensuel																																																																																																																																																																																																																																		
1	-	-	-	290	1 089 €																																																																																																																																																																																																																																		
2	1 an	1 an - 6 mois	3 ans	291	1 093 €																																																																																																																																																																																																																																		
3	3 ans	4 ans - 6 mois	6 ans	292	1 096 €																																																																																																																																																																																																																																		
4	5 ans	7 ans - 6 mois	9 ans	295	1 108 €																																																																																																																																																																																																																																		
5	8 ans	12 ans	12 ans	300	1 126 €																																																																																																																																																																																																																																		
6	11 ans	16 ans - 6 mois	15 ans	305	1 145 €																																																																																																																																																																																																																																		
7	14 ans	21 ans	18 ans	312	1 172 €																																																																																																																																																																																																																																		
8	19 ans	27 ans	21 ans	319	1 199 €																																																																																																																																																																																																																																		
9	22 ans	33 ans	24 ans	326	1 224 €																																																																																																																																																																																																																																		
10	26 ans	39 ans	27 ans	338	1 269 €																																																																																																																																																																																																																																		
11	30 ans	45 ans	30 ans	355	1 333 €																																																																																																																																																																																																																																		
	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Echelon</th> <th>Titulaires</th> <th>1,5 fois</th> <th>3 ans</th> <th>Indice</th> <th>Net mensuel</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>1</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td><td>292</td><td>1 096 €</td></tr> <tr><td>2</td><td>1 an</td><td>1 an - 6 mois</td><td>3 ans</td><td>294</td><td>1 104 €</td></tr> <tr><td>11</td><td>30 ans</td><td>45 ans</td><td>30 ans</td><td>392</td><td>1 472 €</td></tr> </tbody> </table>					Echelon	Titulaires	1,5 fois	3 ans	Indice	Net mensuel	1	-	-	-	292	1 096 €	2	1 an	1 an - 6 mois	3 ans	294	1 104 €	11	30 ans	45 ans	30 ans	392	1 472 €	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Echelon</th> <th>Titulaires</th> <th>1,5 fois</th> <th>3 ans</th> <th>Indice</th> <th>Net mensuel</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>1</td><td>-</td><td>-</td><td>-</td><td>292</td><td>1 096 €</td></tr> <tr><td>2</td><td>1 an</td><td>1 an - 6 mois</td><td>3 ans</td><td>294</td><td>1 104 €</td></tr> <tr><td>11</td><td>30 ans</td><td>45 ans</td><td>30 ans</td><td>392</td><td>1 472 €</td></tr> </tbody> </table>					Echelon	Titulaires	1,5 fois	3 ans	Indice	Net mensuel	1	-	-	-	292	1 096 €	2	1 an	1 an - 6 mois	3 ans	294	1 104 €	11	30 ans	45 ans	30 ans	392	1 472 €																																																																																																																																																																													
Echelon	Titulaires	1,5 fois	3 ans	Indice	Net mensuel																																																																																																																																																																																																																																		
1	-	-	-	292	1 096 €																																																																																																																																																																																																																																		
2	1 an	1 an - 6 mois	3 ans	294	1 104 €																																																																																																																																																																																																																																		
11	30 ans	45 ans	30 ans	392	1 472 €																																																																																																																																																																																																																																		
Echelon	Titulaires	1,5 fois	3 ans	Indice	Net mensuel																																																																																																																																																																																																																																		
1	-	-	-	292	1 096 €																																																																																																																																																																																																																																		
2	1 an	1 an - 6 mois	3 ans	294	1 104 €																																																																																																																																																																																																																																		
11	30 ans	45 ans	30 ans	392	1 472 €																																																																																																																																																																																																																																		
net mensuel = en moyenne 81,5% du traitement brut 1 point d'indice supplémentaire = + 3,75€ net/mois (avec valeur du point du 01/10/2009, hors primes)																																																																																																																																																																																																																																							



Tableau 2 : Option 1 : avancement tous les trois ans : évaluation du coût budgétaire de la mise en place d'un plan d'avancement et mesure de l'impact pour les personnels (2 hypothèses de reprise d'ancienneté).

Montants exprimés en euros

		OPTION 1 : AVANCEMENT TOUS LES 3 ANS																	COUT TOTAL SUR LA PERIODE	Ecart 2023-2009 en coût employeur moyen mensuel /agent	Ecart 2025-2009 en net moyen mensuel / agent	
		Avancements																				
		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028		
AVEC REPRISE TOTALE DE L'ANCIENNETE	Cat. A	Annuel	2 920	2 538	1 494	3 792	4 028	3 380	3 984	5 411	0	9 371	5 529	0	0	0	0	0	0	0	0	
	Cat. A	Cumulé	2 920	8 175	14 924	25 465	40 055	58 184	80 287	107 801	0	9 371	24 270	39 169	54 068	68 967	83 866	98 765	113 664	144 229	0	
	Cat. B	Annuel	4 408	3 736	971	1 718	6 693	1 862	934	4 732	0	4 352	2 568	0	0	0	0	0	0	0	0	
	Cat. B	Cumulé	4 408	12 552	21 667	32 501	50 028	69 416	89 739	114 793	0	4 352	11 272	18 192	25 112	32 032	38 952	45 872	52 792	20 542	0	
	Cat. C	Annuel	4 788	2 909	2 039	2 274	4 404	3 340	4 477	7 185	0	5 734	3 383	0	0	0	0	0	0	0	0	
	Cat. C	Cumulé	4 788	12 445	22 160	34 150	50 744	70 678	95 089	126 685	0	5 734	14 852	23 970	33 087	42 205	51 323	60 440	69 558	27 066	0	
	TOTAL	Annuel	12 096	8 979	4 504	7 785	15 326	8 782	9 364	17 328	0	19 457	11 480	0	0	0	0	0	0	0	0	
	TOTAL	Cumulé	12 096	33 172	58 752	92 117	140 807	198 279	265 115	349 280	0	19 457	50 394	81 330	112 267	143 204	174 140	205 077	236 014	91 837	0	
	AVEC REPRISE PARTIELLE DE L'ANCIENNETE	Cat. A	Surcoût annuel	1 195	747	2 009	1 901	921	6 251	4 184	921	7 982	5 379	1 930	8 368	5 000	3 076	8 163	946	0	0	
		Cat. A	Coût annuel	1 195	1 943	4 551	6 052	6 973	12 225	17 409	18 330	26 312	31 692	33 622	41 990	50 065	58 228	59 174	59 174	59 174	59 174	59 174
		Cat. A	Cumulé	1 195	3 138	7 689	13 741	20 715	33 939	51 348	69 678	93 990	127 682	161 303	203 291	250 283	300 348	358 576	417 750	476 924	536 099	595 273
		Cat. B	Surcoût annuel	1 121	1 532	3 848	672	2 413	5 906	535	1 469	4 695	859	2 469	6 640	903	1 781	4 371	162	0	0	0
Cat. B		Coût annuel	1 121	2 652	6 500	7 173	9 585	15 491	16 026	17 496	22 190	23 050	25 518	32 159	33 061	34 842	39 213	39 375	39 375	39 375	39 375	
Cat. B		Cumulé	1 121	3 773	10 273	17 446	27 031	42 522	58 549	76 044	98 235	121 284	146 802	178 961	212 022	246 863	286 077	325 452	364 827	404 202	443 577	
Cat. C		Surcoût annuel	1 407	1 479	2 169	692	1 986	3 544	1 711	5 113	8 685	2 909	7 864	11 498	2 993	6 509	7 998	400	0	0	0	
Cat. C		Coût annuel	1 407	2 886	5 055	5 747	7 734	11 277	12 989	18 102	26 786	29 695	37 359	49 056	52 049	58 558	66 556	67 157	67 157	67 157	67 157	
Cat. C		Cumulé	1 407	4 294	9 349	15 096	22 830	34 107	47 096	65 197	91 984	121 679	159 238	208 294	260 343	318 902	385 458	452 615	519 772	586 929	654 086	
TOTAL		Surcoût annuel	3 723	3 758	8 025	2 865	5 320	15 701	6 431	7 504	21 361	9 147	12 262	25 506	8 896	11 365	20 531	1 708	0	0	0	
TOTAL		Coût annuel	3 723	7 481	18 107	18 972	24 292	39 993	46 424	53 928	75 289	84 436	96 699	123 205	132 100	143 466	163 997	165 706	165 706	165 706	165 706	
TOTAL		Cumulé	3 723	11 205	27 311	46 283	70 576	110 566	156 992	210 920	286 209	370 645	467 343	590 548	722 649	866 115	1 030 112	1 195 818	1 361 524	1 527 229	1 692 935	

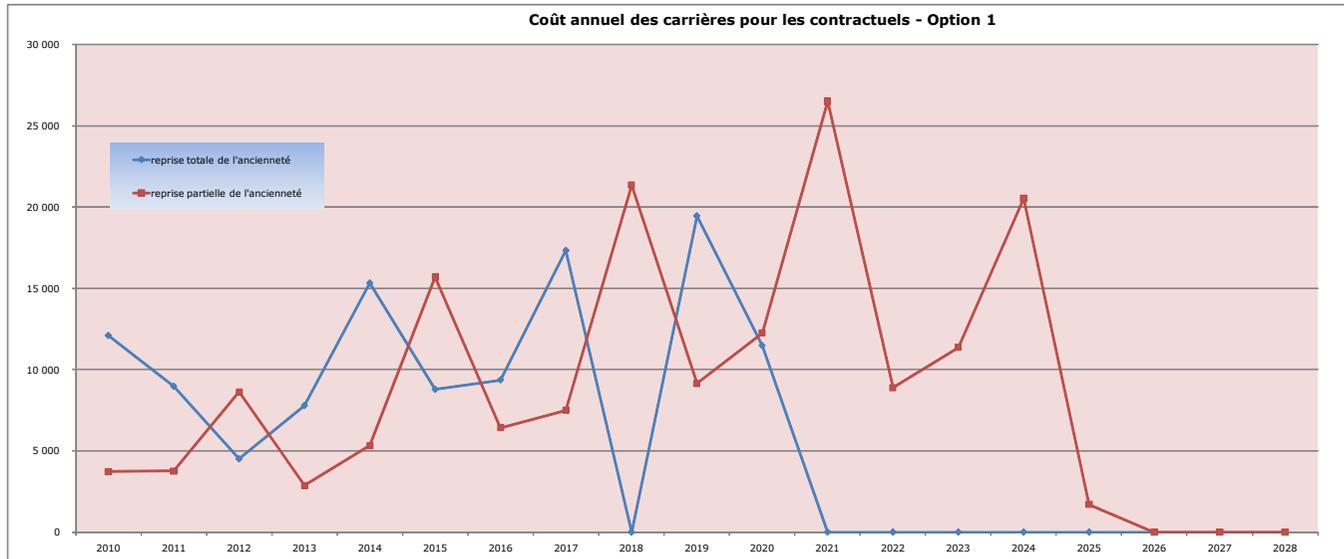
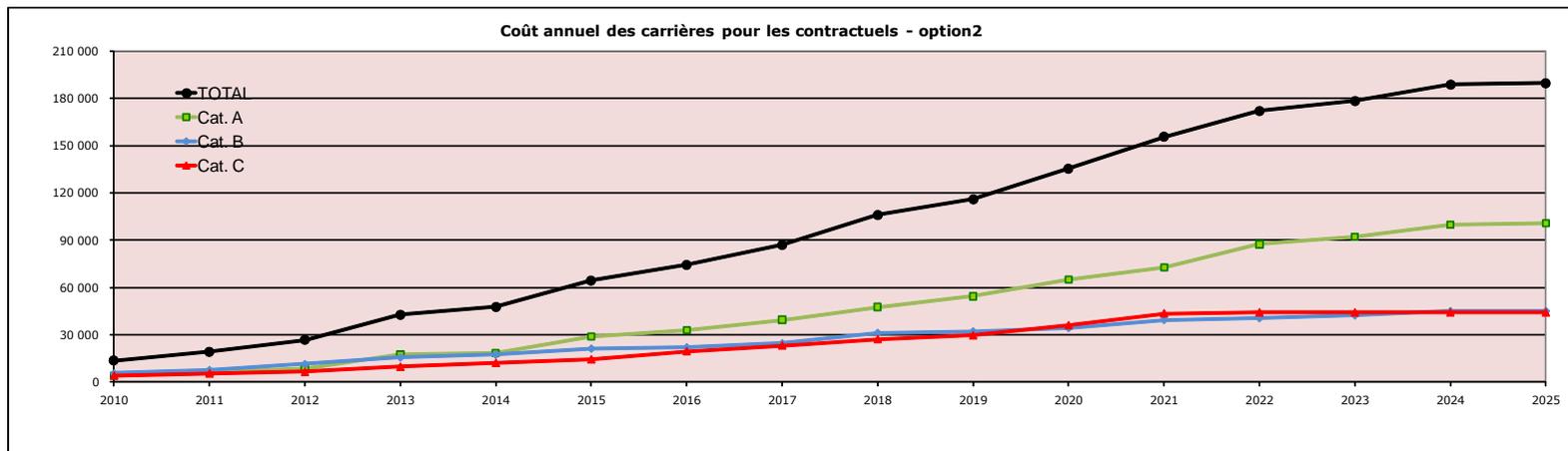




Tableau 3 : Option 2 : avancement 1,5 fois moins rapide qu'un titulaire : évaluation du coût budgétaire de la mise en place d'un plan d'avancement et mesure de l'impact pour les personnels (2 hypothèses de reprise d'ancienneté).

		OPTION 2 : AVANCEMENT 1.5 FOIS MOIS RAPIDE QUE TITULAIRES																	COUT TOTAL SUR LA PERIODE	Ecart 2028-2009 en coût employeur moyen mensuel / agent	Ecart 2028-2009 en net moyen mensuel / agent			
		Surcoût	Avancements																					
		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028				
Montants exprimés en euros	Cat. A	Annuel																						
		Cumulé																						
	Cat. B	Annuel																						
		Cumulé																						
AVEC REPRISE TOTALE DE L'ANCIENNETÉ	Cat. C	Annuel																						
		Cumulé																						
	TOTAL	Annuel																						
		Cumulé																						
AVEC REPRISE PARTIELLE DE L'ANCIENNETÉ	Cat. A	Surcoût annuel	3 817	2 235	2 596	8 760	921	10 448	4 010	6 637	8 156	6 843	10 759	7 596	14 675	4 682	7 683	897	0	0	0	1 077 484	538 €	317 €
		Coût annuel	3 817	6 052	8 648	17 409	18 330	28 778	32 787	39 425	47 581	54 424	65 183	72 779	87 454	92 136	99 819	100 716	100 716	100 716	100 716			
		Cumulé	3 817	9 869	18 517	35 925	54 256	83 033	115 821	155 245	202 826	257 250	322 433	395 211	482 665	574 801	674 620	775 336	876 052	976 768	1 077 484			
	Cat. B	Surcoût annuel	5 604	2 129	3 761	4 178	1 750	3 873	859	2 472	6 675	903	2 136	5 099	1 152	1 737	2 677	125	0	0	0	571 700	423 €	249 €
		Coût annuel	5 604	7 733	11 494	15 671	17 421	21 294	22 153	24 625	31 299	32 202	34 338	39 437	40 589	42 326	45 003	45 128	45 128	45 128	45 128			
		Cumulé	5 604	13 337	24 830	40 502	57 923	79 217	101 370	125 994	157 294	189 496	223 834	263 271	303 860	346 186	391 189	436 317	481 445	526 573	571 700			
	Cat. C	Surcoût annuel	4 115	1 291	1 056	3 209	2 418	2 271	5 155	3 634	3 998	2 393	6 409	7 500	600	0	0	0	0	0	0	539 189	63 €	37 €
		Coût annuel	4 115	5 406	6 461	9 670	12 089	14 359	19 514	23 149	27 147	29 539	35 949	43 449	44 049	44 049	44 049	44 049	44 049	44 049	44 049			
		Cumulé	4 115	9 521	15 982	25 652	37 741	52 100	71 614	94 763	121 910	151 449	187 398	230 847	274 896	318 945	362 994	407 042	451 091	495 140	539 189			
	TOTAL	Surcoût annuel	13 535	5 655	7 413	16 147	5 089	16 591	10 024	12 743	18 829	10 138	19 304	20 195	16 427	6 419	10 360	1 021	0	0	0	2 188 373	191 €	113 €
		Coût annuel	13 535	19 191	26 603	42 750	47 840	64 431	74 455	87 198	106 027	116 165	135 469	155 664	172 092	178 511	188 872	189 893	189 893	189 893	189 893			
		Cumulé	13 535	32 726	59 329	102 080	149 919	214 350	288 805	376 003	482 030	598 195	733 664	889 328	1 061 420	1 239 931	1 428 803	1 618 695	1 808 588	1 998 481	2 188 373			





Fiche de synthèse financière des deux méthodes et de chacune des options en leur sein.

PERSONNELS CONTRACTUELS - CARRIERE ET PRIMES

COUT SUR 19 ANS	
Méthode 1 - Max. 15 ans	Méthode 2 - Echelon moy. Sup
OPTION 1 - Tous les 3 ans	1 692 935 €
OPTION 2 - 1,5 fois	2 188 373 €

COUT ANNUEL MOYEN	
Méthode 1 - Max. 15 ans	Méthode 2 - Echelon moy. Sup
OPTION 1 - Tous les 3 ans	89 102 €
OPTION 2 - 1,5 fois	115 178 €

Ecart entre les 2 options	26 076 €	21 918 €
----------------------------------	-----------------	-----------------

REPARTITION DE L'ECART POUR LES PRIMES

Hypothèse 1 - Même montant annuel / ETP (quelle que soit la catégorie)	306 €	257 €
---	-------	-------

Hypothèse 2 - Enveloppe = 80% Le montant de la prime est modulable par agent. Mais tous les agents ne peuvent bénéficier du 100%	Enveloppe	20 861 €
	Prime annuelle 100%	306 €
	Prime annuelle 80%	245 €
	Prime annuelle 60%	184 €
		17 535 €
		257 €
		206 €
		154 €

Hypothèse 3 - Un montant annuel fixe différent par catégorie	Catégorie A	380 €
	Catégorie B	330 €
	Catégorie C	280 €
		330 €
		270 €
		230 €

Dans l'hypothèse où l'université de La Rochelle aurait poussé plus avant sa réflexion dans cette voie, il lui aurait fallu, en complément du coût budgétaire ainsi identifié, s'assurer qu'elle disposait des ressources financières pour assurer le financement d'une des deux options



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 matière⁴³. 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. S'agissant d'un établissement public, la notion « d'avantages économiques futurs » doit se comprendre comme le potentiel de service attendu par l'utilisation de l'actif concerné. Le contrôle de ce potentiel 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 (cf. définitions ci-après) qui doit figurer à l'actif de son bilan, document qui présente, rappelons-le (cf. paragraphe 2.3.1. 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.

⁴³ Règlement 2004-06 du 23 novembre 2004 du Comité de la Réglementation Comptable et instruction 06-007-M9 du 23 janvier 2006



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).

Compte de résultat prévisionnel					
	Charges	46 378 519		Produits	50 981 474
68	Dotations aux Amort et aux Prov	19 635 497	776	neutralisation amortissement	8 870 224
			777	quote-part subvention ...	4 022 198
	TOTAL dépenses de fonc ^t	66 014 016		TOTAL recettes de fonc ^t	63 873 895
				Déficit	2 140 121
	Total général dépenses fonc ^t	66 014 016		Total général recettes fonc ^t	66 014 016

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

Tableau de financement abrégé prévisionnel				
			Capacité d'autofinancement	4 602 955
	emplois	12 010 545	ressources	3 468 284
	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 privées⁴⁴.

⁴⁴ Plan comptable général, article L311-5 : « Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices, il est procédé aux amortissements et dépréciations nécessaires. »



4.1.1 Les biens concernés par l'amortissement

Dans ce domaine, le règlement CRC n° 2002-1045 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 déterminable⁴⁶. 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 :

- ▶ 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,

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

⁴⁵ Règlement du Comité de la réglementation comptable n° 2002-10 du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs

⁴⁶ Règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002, article 322-1



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 s'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 probable⁴⁷.

L'amortissement est déterminé par le plan d'amortissement propre à chaque actif amortissable tel qu'il est arrêté par la direction de l'établissement⁴⁸. 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'actif⁴⁹. 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'actif⁵⁰.

Le mode d'amortissement doit traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'établissement⁵¹. 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 ;
- ▶ 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 adapté⁵².

- ▶ 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

⁴⁷ Règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002, article 322-1-3

⁴⁸ Règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002, article 322-4/3

⁴⁹ Règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002, article 322-4/6

⁵⁰ Règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002, article 322-4/2

⁵¹ Règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002, article 322-4/5

⁵² Règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002, article 322-4/5



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 résiduelle⁵³.

- ▶ La valeur brute d'un actif correspond à sa valeur d'entrée dans le patrimoine ou sa valeur de réévaluation⁵⁴.
- ▶ 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 utilisation⁵⁵. 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 résultat⁵⁶ ; 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 mesurable⁵⁷.

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 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 pour la partie du bien financée par subvention (variable entre 0 et 100%).

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. 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

⁵³ Règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002, article 322-1/3

⁵⁴ Règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002, article 322-1/5

⁵⁵ Règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002, article 322-1/6

⁵⁶ Règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002, article 322-1/10

⁵⁷ Règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002, article 322-1/6



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 pluriannuel 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. On peut relever que dans cette hypothèse l'intérêt d'une projection pluriannuelle des charges supplémentaires potentiellement induites serait essentiel afin de prendre la mesure des coûts budgétaires et de leurs impacts sur l'équilibre financier de l'établissement.

Concernant les subventions allouées par le ministère de l'enseignement supérieur, la règle de comptabilisation a été définie par circulaire du 13 juillet 2007. La pièce de justification de la comptabilisation est l'arrêté attributif de subvention ou de dotation. Si l'arrêté en question précise qu'il s'agit d'une subvention d'équipement il doit alors être considéré que la charge de renouvellement n'incombera pas à l'établissement (comptabilisation sur le compte 131 dans le cas d'une subvention puis amortissement de la subvention). Dans les autres cas, il s'agira d'une subvention de fonctionnement. L'amortissement des biens éventuellement financés par cette ressource relèvera donc d'un financement sur les ressources propres de l'établissement.

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 précédemment⁵⁸. 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 :

⁵⁸ Cf. instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006 sur les passifs, actifs, amortissements et dépréciations des actifs



- ▶ 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'amoindrissement déjà comptabilisé ;
- ▶ soit la survenance d'une perte définitive ;
- ▶ soit la disparition du risque d'amoindrissement.



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) et est retracée au sein du plan pluriannuel d'investissement 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 pluriannuel⁵⁹

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 de financement 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.

⁵⁹ Le descriptif de l'élaboration d'un plan de financement pluri annuel s'appuie sur le guide « La gestion financière pluriannuelle des investissements hospitaliers publics » publié aux presses de l'EHESP.



On peut définir le contenu suivant du plan de financement :

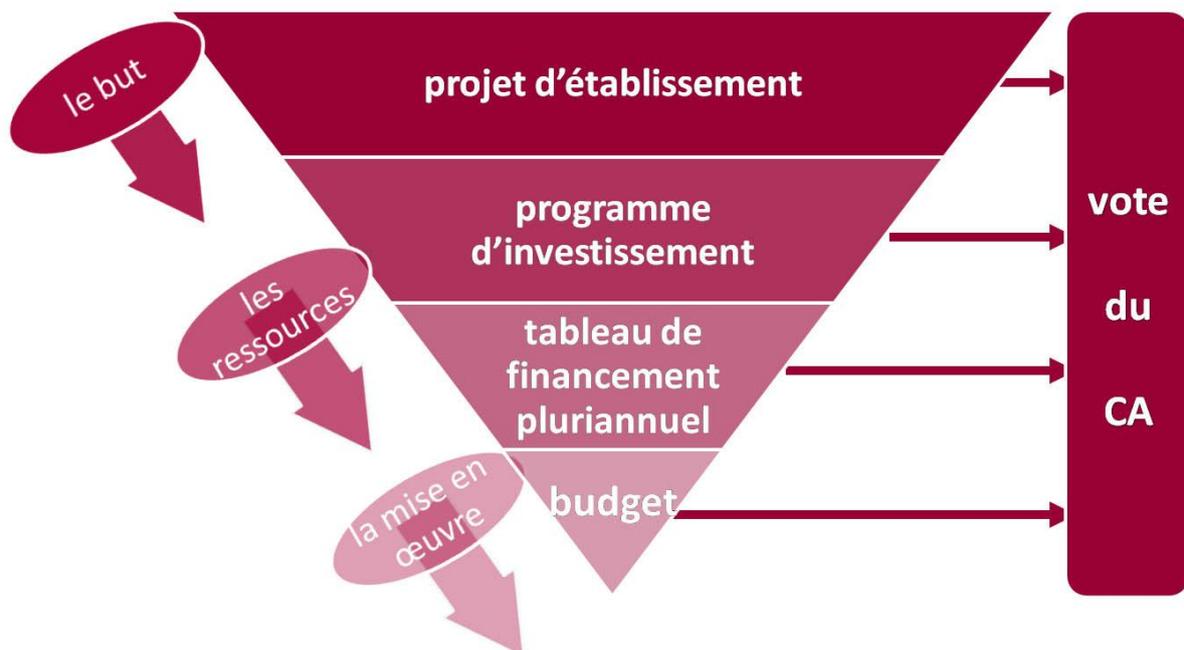
- ▶ un tableau retraçant pour chaque opération : son montant global, le montant apporté par chaque source de financement, la ventilation par exercice du séquençement des financements.
- ▶ Une déclinaison des tableaux de financement de chacun des exercices futurs en veillant à respecter leur équilibre 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.

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 intègre 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.

Stratégie d'investissement





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 larges. 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 pluriannuel, 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, EBE, (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 en nombre d'années d'autofinancement est courte. (ainsi par exemple même s'il reste cinq annuités d'emprunt à rembourser, cet encours peut être couvert par une seule année d'autofinancement) ;
- ▶ 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.

La construction d'un plan pluriannuel d'investissement et de financement d'une manière générale s'appuie en conséquence sur les agrégats de l'analyse financière de l'établissement. Ces agrégats ont été présentés dans la deuxième partie de ce document.

A titre d'illustration complémentaire à la méthodologie décrite ci-dessus, cinq tableaux d'analyse constituant la traduction de la construction d'un plan de financement pluriannuel figurent dans les pages suivantes. Ces tableaux sont issus d'un guide publié par l'Ecole des Hautes Etudes en Santé Publique (l'EHESP) à destination des centres hospitaliers publics.

- ▶ Le premier tableau s'intitule « compte de résultat prévisionnel ». Il retrace les charges et les produits classés par grande famille sur une période de cinq années en débutant en N-1 afin de disposer d'une base de référence.
- ▶ Le deuxième tableau s'intitule « détermination de la CAF prévisionnelle ». Il a pour objet de déterminer l'évolution de la capacité d'autofinancement de l'établissement sur la base des informations du 1^{er} tableau.
- ▶ Le troisième tableau s'intitule ; « tableau de financement prévisionnel ». Il a pour vocation de présenter les conditions de l'équilibre financier à venir compte tenu de la CAF dégagée par l'établissement (cf. tableau n°2). Les opérations sont retracées par grande nature en emplois (comptes d'investissement) et en ressources (comptes de ressources) mais aussi par un bref descriptif des principales opérations d'investissement engagées. Les lignes « apport » et « prélèvement » sur le fonds de roulement retracent respectivement les ressources qui seront générées par les opérations et les ressources complémentaires nécessaires (ou attendues) permettant de couvrir financièrement les opérations.
- ▶ Le quatrième tableau s'intitule « variation des équilibres du bilan ». Il matérialise le lien entre les décisions de gestion (lancement d'opérations, choix des modalités de financement, arbitrage sur les durées et les plans de financement) et la trésorerie de l'établissement. La démarche de prévision budgétaire et financière est en étroite relation avec les flux financiers et à ce titre il est nécessaire d'anticiper sur les flux de trésorerie.
- ▶ Un dernier tableau intitulé « engagements hors bilan » est inséré en fin d'analyse. Deux raisons principales expliquent la nécessité de retracer ces engagements. D'une part, l'activité même des EPSCP repose sur des partenariats avec des établissements de recherche de type EPST dans le cadre d'unités mixte de recherche. Les engagements et financement réciproques doivent être retracés. D'autre part, les modes de financement de type partenariats publics-privés sont potentiellement appelés à se développer au sein des universités. Dans ce domaine également il est nécessaire de retracer le coût en exploitation de ce nouveau type de financement hors bilan.



PLAN GLOBAL DE FINANCEMENT PLURIANNUEL

COMPTE DE RÉSULTATS PRÉVISIONNELS

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<i>CHARGES</i>						
Charges de personnel						
Charges d'infrastructure						
Charges de fonctionnement						
Charges d'amortissements, de provisions et dépréciations, financières et exceptionnelles						
TOTAL DES CHARGES						
RESULTAT PREVISIONNEL (EXCEDENT)						
TOTAL EQUILIBRE DU COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL						
<i>PRODUITS</i>						
Produits issus des ressources propres						
Subvention pour charge de service publics						
Neutralisation des amortissements						
résultat						
Autres produits						
TOTAL DES PRODUITS						
RÉSULTAT PRÉVISIONNEL (DÉFICIT)						
TOTAL EQUILIBRE DU COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL						



TABLEAU DE DÉTERMINATION DE LA CAF

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
RÉSULTAT COMPTABLE (EXCÈDENT OU DÉFICIT)						
675 + valeur comptable des éléments d'actifs cédés						
68. + dotations aux amortissements des immobilisat° incorporelles et corporelles						
775 - produits des cessions d'éléments d'actifs						
776 - neutralisation des amortissements						
777 - quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice						
78. - reprises sur amortissements des immob° incorporelles et incorporelles						
CAPACITÉ OU INSUFFISANCE D'AUTOFINANCEMENT						


TABLEAU DE FINANCEMENT PREVISIONNEL

EMPLOIS		2009	2010	2011	2012	2013	2014
INSUFFISANCE D'AUTOFINANCEMENT							
Remboursement des dettes financières							
16	Emprunts et dettes assimilées (sauf 166 et 1688)						
Immobilisations							
20	Immobilisations incorporelles						
211	Terrains						
212	Agencements et aménagements de terrains						
213	Constructions sur sol propre						
214	Constructions sur sol d'autrui						
215	Installations techniques, matériel et outillage						
216	Collections						
218	Autres immobilisations corporelles						
23	Immobilisations en cours						
	<i>Dont Opérations majeures</i>						
Opé Maj 1	Intitulé						
Opé Maj 2	Intitulé						
Opé Maj 3	Intitulé						
Opé Maj 4	Intitulé						
Opé Maj 5	Intitulé						
Opé Maj ...	Intitulé						
	<i>Autres opérations</i>						
Autres emplois							
26	Participations et créances rattachées à des						
27	Autres immobilisations financières (sauf 2768)						
481	Charges à répartir sur plusieurs exercices						
18	Comptes de liaison investissement Annulations de titres sur exercices clos - correction d'écritures sur exercices clos						
TOTAL DES EMPLOIS		-	-	-	-	-	-

APPORT AU FONDS DE ROULEMENT	-	-	-	-	-	-
TOTAL EQUILIBRE DU TABLEAU DE FINANCEMENT	-	-	-	-	-	-

RESSOURCES		2009	2010	2011	2012	2013	2014
CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT		-	-	-	-	-	-
Emprunts							
16	Emprunts et dettes assimilées (sauf 168)						
Dotations et subventions							
102 - 103	Apports						
131 - 138	Subventions d'équipement reçues						
Autres ressources							
267	Créances rattachées à des participations						
27.	Autres immobilisations financières (sauf 271, 272,						
775	Cessions d'immobilisations						
18	Comptes de liaison investissement Annulations de mandats sur exercices clos - correction d'écritures sur exercices clos						
TOTAL DES RESSOURCES		-	-	-	-	-	-
PRELEVEMENT SUR LE FONDS DE ROULEMENT		-	-	-	-	-	-
TOTAL EQUILIBRE DU TABLEAU DE FINANCEMENT		-	-	-	-	-	-



TABEAU DE VARIATION DES EQUILIBRES DU BILAN						
	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Fonds de roulement						
FRNG début de période (N-1)	-	-	-	-	-	-
Incidence de la CAF	-	-	-	-	-	-
Cycle d'investissement	-	-	-	-	-	-
Cycle de financement	-	-	-	-	-	-
Fonds de roulement net global (FRNG) au 31/12	-	-	-	-	-	-
<i>Variation du FRNG dans l'exercice</i>	-	-	-	-	-	-
Besoin en fonds de roulement (BFR)						
Stocks	-	-	-	-	-	-
Créances et autres débiteurs	-	-	-	-	-	-
Dettes d'exploitation et autres créditeurs	-	-	-	-	-	-
Besoin en fonds de roulement au 31/12	-	-	-	-	-	-
<i>Variation du BFR dans l'exercice</i>	-	-	-	-	-	-
Trésorerie						
Liquidités et assimilés fin de période	-	-	-	-	-	-
<i>Variation des liquidités</i>	-	-	-	-	-	-
Financements à court terme	-	-	-	-	-	-
<i>Variation des financements à court terme</i>	-	-	-	-	-	-
Trésorerie nette au 31/12	-	-	-	-	-	-
<i>Variation de la trésorerie nette</i>	-	-	-	-	-	-

**TABLEAU DES ENGAGEMENTS HORS BILAN**

	Tiers concerné	Date de fin de contrat / convention de partenariat	N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5
Redevances de crédit-bail								
Crédit bail mobilier - équipement scientifique								
Crédit bail mobilier - matériel informatique								
Crédit bail mobilier - logiciels et progiciels								
Crédit bail mobilier - autres								
Crédit bail immobilier								
Locations								
Locations mobilières								
Locations immobilières								
Equipement								
Matériel scientifique								
Matériel informatique								
Locaux								
Autres prestations ou biens associés au contrat à détailler ...								



L'ensemble des éléments financiers ainsi collectés et déterminés permet de constituer un projet de programme pluri annuel d'investissement à soumettre au vote du conseil d'administration. Un exemple de programme pluriannuel d'investissement est fourni ci-dessous. Il s'agit de celui produit par l'université Jean Monnet de Saint-Etienne.

PROGRAMME PLURIANNUEL des INVESTISSEMENTS IMMOBILIERS

PROGRAMMES IMMOBILIERS	Mode de Financement		Montant total opération	Prévisionnel 2009	Plan à 3 ans		
	Prélevt sur Réserves	Financement spécifique			2010	2011	2012
Maison de l'Université et Maison des Etudiants	395 600		395 600		152 266	243 334	
Telecom Saint-Etienne	829 000		829 000		278 000	551 000	
BU Tréfilerie	172 178		172 178	90 682	81 496		
TOTAL PROGRAMMES IMMOBILIERS	1 396 778		1 396 778	90 682	511 762	794 334	

TRAVAUX MAINTENANCE	Mode de Financement		Montant total opération	Prévisionnel 2009	Plan à 3 ans		
	Prélevt sur Réserves	Financement spécifique			2010	2011	2012
PLAN DE RELANCE UJM : Travaux de Sécurité Campus Métare		900 000	900 000	641 970	258 030		
PLAN DE RELANCE UJM : Travaux réfection PC sécu. campus Tréfilerie (extension loge)		120 000	120 000	69 000	51 000		
PLAN DE RELANCE UJM : Mise en conformité électrique des salles campus Tréfilerie		200 000	200 000	27 678	172 322		
SOUS-TOTAL PLAN DE RELANCE		1 220 000	1 220 000	738 648	481 352		
Schéma Directeur Immobilier - Diagnostic Sécurité		75 000	75 000	49 500	25 500		
Accessibilité HANDICAPES	571 000		571 000	224 000	204 000	143 000	
Sécurité Ascenseurs existants + Risque de chute en hauteur	510 441		510 441	329 983	180 458		
Travaux de Sécurité Métare	1 112 000		1 112 000			556 000	556 000
Réfection Tréfilerie SdC et Bureaux	195 500		195 500			97 750	97 750
Réfection Tréfilerie cablage informatique	250 000		250 000			125 000	125 000
Travaux pour Carte Multiservice	199 100		199 100	37 000	55 000	107 100	
TOTAL TRAVAUX MAINTENANCE	2 838 041	1 295 000	4 133 041	1 379 131	946 310	1 028 850	778 750



Section 3 : assurer l'équilibre réel du budget

Afin d'assurer l'équilibre réel du budget, l'établissement doit s'appuyer sur ses prévisions de ressources et de dépenses en veillant à en réaliser une analyse la plus complète possible. De façon complémentaire, nous avons vu dans la seconde partie de ce document que l'établissement pouvait disposer pour assurer son développement de ressources dites stables : le fonds de roulement.

Cette ressource a vocation à permettre à l'établissement de faire face à d'éventuels aléas de gestion ou d'engager des opérations d'investissement. C'est donc un élément sur lequel l'établissement peut prendre appui afin d'équilibrer son budget. Du reste, la variation prévisionnelle de ce dernier constitue la ligne d'équilibre du tableau de financement abrégé prévisionnel. Il est toutefois nécessaire de bien sérier ce que recouvre cette notion et de quelle façon elle peut être mobilisée.

D'autre part, l'établissement doit veiller à assurer la continuité de son activité en prenant notamment en compte différents cas particuliers de ressources telles que la taxe d'apprentissage, les ressources issues de la formation continue ou les ressources à affectation très spécifiques, les ressources dites affectées.

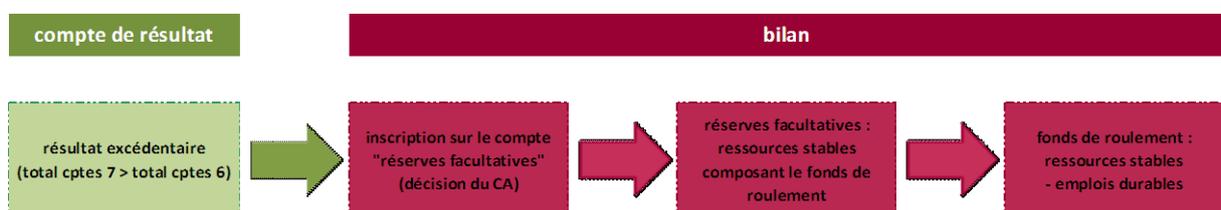
1. Tenir compte des ressources durables et des engagements de l'établissement

Les notions de fonds de roulement, report et résultat sont liées et leur compréhension est essentiellement à la fois pour l'équilibre budgétaire et pour la maîtrise des prévisions budgétaires. Il n'est donc pas inutile de préciser les éléments constitutifs de ces différents éléments utilisés en comptabilité budgétaire.

1.1 Les notions de résultat, fonds de roulement et report

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).



1.2 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.

1.2.1 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.

1.2.2 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 budgétaires⁶⁰ 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 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

⁶⁰ 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. »



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 reportés⁶¹ à l'occasion de la décision budgétaire modificative la plus proche.

1.2.3 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.

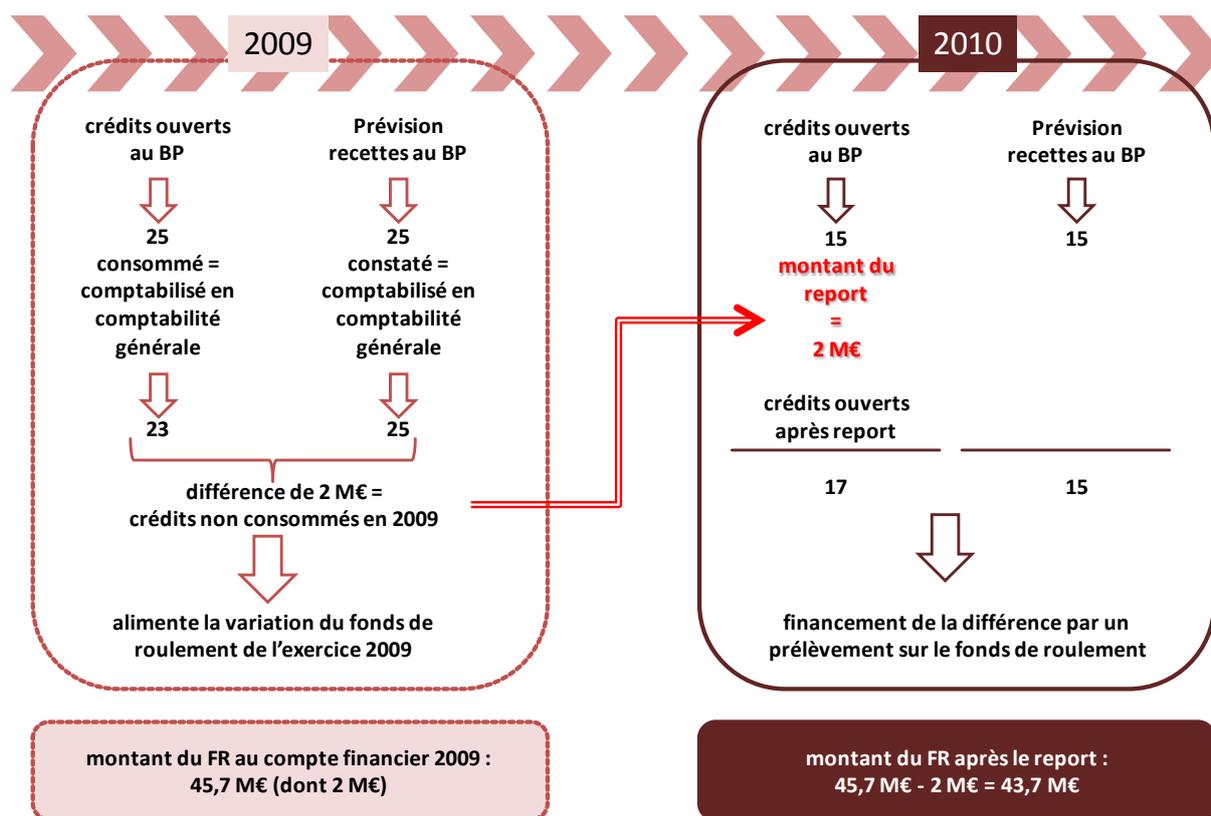
1.2.4 Le lien avec le fonds de roulement

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 fonds 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 fonds 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.

⁶¹ 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. »



2. Les spécificités de certaines ressources

Certaines recettes de l'établissement présentent des caractéristiques spécifiques en ce sens que leur utilisation comporte des obligations spécifiques. L'établissement n'est pas libre de leur affectation.

2.1 Les recettes issues de la taxe d'apprentissage

Les recettes issues de la collecte de taxe d'apprentissage ne peuvent être consommées 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'apprentissage⁶². La 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 fonds 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).

⁶² Cf. circulaire n°2007-031 du 5-2-2007 accessible à l'adresse suivante : <http://www.education.gouv.fr/bo/2007/7/MENE0700185C.htm>



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.

2.2 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 1.4 ci-dessous) ;
- ▶ Suivi des actions selon la technique de l'avancement ou de l'achèvement selon la nature des opérations réalisées ;
- ▶ 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.

2.3 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 établissements⁶³. 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 affectées⁶⁴. 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.

2.3.1 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 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 ;

⁶³ 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. »

⁶⁴ 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)



- ▶ 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.

2.3.2 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.

2.3.3 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.

2.3.4 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).



PARTIE n°5 ASSURER LE SUIVI BUDGETAIRE ET FINANCIER INFRA ANNUEL ET AJUSTER LA PREVISION BUDGETAIRE

Les démarches d'analyse de gestion, de définition d'objectifs, de fiabilisation des données financières doivent conduire à l'élaboration d'un projet de budget en cohérence avec le projet de développement de l'établissement. L'exercice est pour autant loin d'être achevé car pour donner une réalité au projet, l'établissement doit se doter des moyens d'en assurer la mise en œuvre dans le respect des objectifs fixés.

Le pilotage budgétaire et financier de l'établissement constitue donc le complément nécessaire et obligatoire au dialogue budgétaire rénové. Il 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.



Section 1 : connaître sa situation et ses engagements

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

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 une opération immobilière nécessitera des situations mensuelles ; pour d'autres, une situation semestrielle 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 dirigeante ou le responsable sous un flot d'informations et pour préparer activement la 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 : l'état de l'exécution budgétaire, le suivi des emplois, de la masse salariale et des marges de manœuvres éventuelles, le suivi des opérations d'investissement, les états des créances et des dettes accompagnés des ratios, l'évolution du fonds de roulement, la capacité d'autofinancement, les situations de trésorerie et des placements, le chiffre d'affaires pour les services de valorisation, ...
- ▶ 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 domaines techniques (comptabilités budgétaire, générale et analytique) 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.



Afin de constituer les tableaux de bords, il est au préalable nécessaire de s'appuyer sur les suivis de gestion assurés par les services financiers de l'établissement.

1.1. Le suivi des recettes

Il ne peut y avoir d'activités qu'à la condition que l'établissement dispose des ressources suffisantes pour lui permettre de mener à bien son projet d'établissement. La première question et préoccupation en matière de sincérité, d'équilibre et d'exécution budgétaire et devrait donc être de veiller à la bonne réalisation des objectifs de recettes.

Cette logique de bon père de famille s'applique bien évidemment aux universités avec néanmoins une pondération de taille, celle du niveau de leur financement par la voie de subvention.

Pour autant, financement par voie de subvention ne signifie pas automaticité, régularité voire respect des engagements reçus. L'établissement doit en conséquence se doter des moyens d'assurer un suivi des aides financières que lui allouent ses partenaires.

Par ailleurs, une partie des marges de manœuvres dont peut disposer l'établissement provient de sa capacité à générer des ressources propres : prestations de recherches, actions de formations continues, ventes de biens, location de locaux, ... Dans ces secteurs, il est essentiel de mettre en place un suivi précis des recettes afin de veiller à ce que les opérations menées trouvent leur financement.

1.1.1. L'origine des recettes

Le financement par voie de subvention repose souvent sur la signature d'une convention entre l'établissement et ses partenaires. Dans le cas de l'État, il n'existe pas à proprement parler de convention puisqu'il s'agit de financer les missions de service public dévolues aux universités. Toutefois, le niveau de subventionnement fait l'objet de la signature d'un contrat quadriennal comprenant l'intégralité des financements alloués par le ministère de l'enseignement supérieur dès lors que l'établissement est passé aux RCE. Dans le cas des autres partenaires publics (collectivités locales, autres établissements, Union européenne), l'existence d'une convention est quasi systématique afin de décrire l'objet du financement, les échéances, les obligations réciproques et le montant de l'aide financière.

Pour l'État ou les collectivités locales, il y a production d'une notification de subvention définissant, si nécessaire le volume de l'autorisation d'engagement (utile dans le cas de programme pluriannuels) et le volume des crédits de paiement (les crédits relatifs à chaque tranche annuelle de crédits). C'est au vu de cette notification de crédits que la recette doit être constatée. Il s'agit donc du fait générateur. Dans le cas des subventions d'investissement allouées par l'État, la créance ne peut être constatée que sur la base de l'arrêté attributif de subvention (qui intervient après la notification).

Dans le cadre de contrats de recherche, la participation financière du partenaire pourra être totale ou partielle. Le dispositif de gestion des contrats de recherche doit permettre d'identifier précisément l'ensemble des coûts liés au contrat afin de déterminer le taux de financement.

Concernant les contrats de prestations de services ou de fournitures, ces natures d'opérations sont réalisées par l'université au profit d'un tiers contre le paiement d'un prix. Les opérations concernées peuvent être de nature très diverses : études, analyses (essais,...), consultations, examens, locations de salle, formations. Le prix est déterminé en accord avec le client mais sur la base d'une tarification reposant sur le calcul du coût de revient pour l'université.

Ainsi, l'établissement doit mettre en place un système de calcul des coûts complets qui lui servira de base de tarification. Il s'agit d'une obligation réglementaire, droit de la concurrence, dès lors que l'opération entre dans le champ concurrentiel. En matière de contrat de recherche, L'union européenne ou des organismes collectifs de financement (comme l'Agence Nationale de la Recherche, ANR) font



reposer leur financement sur la production d'un calcul de coûts complet. Il faut également rappeler que le domaine de la formation continue doit s'autofinancer ce qui implique de couvrir par ses recettes tant ses charges directes que ses charges indirectes.

1.1.2. *Le suivi spécifique des recettes*

Pour autant, si ces éléments permettent de déterminer le montant de la créance et de s'assurer que la créance est née, il appartient à l'établissement de s'assurer que le financeur respecte ses engagements et effectue les versements de trésorerie prévus. Pour assurer ce suivi, l'établissement doit disposer d'un tableau de bord lui permettant d'identifier selon le cas :

- ▶ La nature de la recette attendue (subvention, contrat, prestation...)
- ▶ Le suivi du fait générateur (notification, achèvement de la prestation, avancement du contrat de recherche, ...)
- ▶ La détermination du montant de la créance (calcul du coût complet, liste des dépenses éligibles, ...)
- ▶ L'émission des documents juridiques (émission de la facture ou de l'appel de fonds, pièces justificatives annexes tels les rapports financiers et techniques)
- ▶ Le suivi des échéances de paiement et leur respect par les clients

Ce suivi suppose donc la mise en place d'un circuit d'information entre le lieu de réalisation des opérations prévues et les services en charge du suivi financier et comptable. Ceci doit permettre de collecter les informations indispensables au suivi financier de l'opération et tout particulier de s'assurer que les recettes sont constatées conformément aux engagements et dans le respect du principe du rattachement des créances à l'exercice et ce pour les montants corrects. Le travail se complète d'un suivi des encaissements attendus. Les tableaux fournis à titre d'illustration ci-dessous synthétisent les informations utiles au suivi d'une recette. Ils sont à simplifier dans le cas d'une subvention puisque s'agissant d'une aide financière la contrepartie attendue du financeur est simplifiée voire absente.

Nature	contrat signé 1	engagements 2	dépensé 3	disponible sur engagement 1 - 2	disponible sur dépensé 1 - 3
Personnel					
Déplacements					
Matériels					
...					
Total					



Tableau de suivi de l'avancement des travaux prévus au contrat

Nature	Phase 1	Phase 2	Phase 3	Phase 4	
Analyse					
Rapport					
Validation					

Tableau de suivi des recettes prévues au contrat

Nature	recette prévue 1	facturé 2	reste à facturer 1 - 2	Encaissé 3	reste à encaisser 2 - 3
Facture n° ..	30	20	10	20	0
cumul					
Facture n° ..	20	15	5	10	5
cumul	50	35	15	30	5
Facture n° ..	25	30	-5	0	30
cumul	75	65	10	30	35
Facture n° ..	25		25		
cumul	100	65	35	30	

Tableau de suivi de l'opération

DEPENSES			RECETTES		
crédits ouverts	dépenses réalisées	reste à dépenser	Recettes prévues	factures émises	Reste à facturer
100	80	20	100	65	35

**Équilibre = disponible moins reste à facturer
-15**



Une autre illustration est fournie ci-dessous. Elle s'appuie sur un modèle de fiche synthétique mis en place par l'université de La Rochelle pour assurer le suivi de ses contrats de recherche et s'assurer du respect d'une part des engagements vis-à-vis du tiers, d'autre part des tranches annuelles de crédits et enfin pour disposer d'une vision sur les engagements au titre des exercices à venir.

Convention : ANR

UB/CR/ : 904/LEPTIAB/QUAD BBC

FICHE DE SUIVI DU CONTRAT

Responsable du projet : F. XXXXX

Début du contrat : 01/01/2009

Fin du contrat : 31/08/2011

Montant du contrat : 149 388 € TTC

	crédits mandatés				Disponible	Observations
	2009	2010	2011	TOTAL		
Fonctionnement	5 000,00			5 000,00	113 388,00	CDD: Monsieur xxx 01/40/09 au 31/03/10 3 320,41 € /mois fonctionnement 10 446,00 personnel 2 990,00 investissement 135 952,00
Equipement				0,00		
Personnels	31 000,00			31 000,00		
TOTAL	36 000,00	0,00	0,00	36 000,00		

	Titres émis et encaissements				TOTAL	Observations
	2009	2010	2011			
Titres émis	44 816,00				44 816,00	
Encaissements	44 816,00					

	activité prévisionnelle		indicateurs de suivi		% de réalisation du projet			Suivi des ARE	
	dépenses	recettes	dépenses	recettes	dépenses	titres émis	encaiss.	versé	solde
Projet	149 388,00	149 388,00	réalisation année / prévision année						
tranche 2009	47 000,00	44 816,00	76,60%	100,00%	24,10%	30,00%	30,00%		
tranche 2010	50 990,00	44 816,00							
tranche 2011	51 398,00	59 756,00							



En annexe 11 figure un tableau récapitulatif des informations relatives à la date de constat de la créance et les documents pouvant servir de base à l'émission de la facture ou au constat de la recette dans la comptabilité de l'établissement.

1.1.3. Le suivi de la réalisation des recettes

Les établissements disposent d'outils de suivi des dépenses engagées, suivi prévu par la réglementation financière. Paradoxalement, le suivi des recettes fait l'objet de moins d'attention alors que les crédits ouverts ne valent qu'à la condition que les prévisions de recettes les finançant soient réalisées. Pour effectuer un suivi, il convient de mettre en place un dispositif similaire à celui décrit précédemment pour un contrat de recherche et permettant de s'assurer de la bonne réalisation des objectifs budgétaires afin notamment de détecter les écarts éventuels entre prévisions et réalisations.

Une illustration d'une situation d'avancement de la réalisation des prévisions de recettes figure ci-après. Comme tous les éléments de suivis, cette situation doit être accompagnée d'un commentaire explicitant les points d'attention, les éléments de comparaison à retenir (ici figure la situation d'avancement de l'exercice précédent). A titre d'exemple, les taux de réalisation des prestations de services sont particulièrement élevés. Une analyse plus fine des écarts entre prévisions et réalisations permettraient de mettre en lumière que les prévisions sont régulièrement sous évaluées. Ce constat fausse non seulement la sincérité des prévisions mais handicap également le suivi de l'exécution budgétaire en rendant plus complexe toute anticipation car l'établissement se trouve dans une situation relevant plus du constat que de la gestion programmée.

SITUATION DE LA RÉALISATION DES PREVISIONS DE RECETTE AU 30 JUIN								
	PREVISIONS (1)	RECETTE NETTES				TAUX RÉALISATION (3) / (1)	TAUX RÉALISATION 30 JUIN N-1	
		CONSTATEES (2)	FACTUREES (3)	A CONSTATER (1) - (2)	A FACTURER (1) - (3)			
1311	SUBV EQUIP ÉTAT	233 015	0,00	0,00	233 014,82	233 014,82	0%	0%
1312	SUBV EQUIP RÉGION	100 000	100 000,00	0,00	0,00	100 000,00	0%	
1313	SUBV EQUIP DÉPART	336 000	126 000,00	0,00	210 000,00	336 000,00	0%	
1314	SUBV EQUIP COMMUNES	50 000	0,00	0,00	50 000,00	50 000,00	0%	100%
1318	AUTRES SUBV EQUIP	86 408	50 892,00	39 372,00	35 515,65	47 035,65	46%	100%
7061	DROITS SCOLA REDEVAN	344 736	344 736,00	344 736,00	0,00	0,00	100%	102%
7062	PRESTATIONS RECHERCHE	66 163	254 359,10	141 407,06	-188 196,60	-75 244,56	214%	100%
7064	PREST TRAVAUX INFORMATIQUE	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0%	100%
7065	FORMATION CONTINUE	300 000	561 879,36	412 933,72	-261 879,36	-112 933,72	138%	77%
7066	COLLOQUES	0	4 200,00	4 200,00	-4 200,00	-4 200,00	0%	
7067	VENTE DE PUBLICATION	190 000	158 951,50	135 096,01	31 048,50	54 903,99	71%	159%
7068	AUTRES PREST SERVICES	249 925	284 562,13	260 028,74	-34 636,84	-10 103,45	104%	134%
7083	LOCATIONS	0	600,00	400,00	-600,00	-400,00	0%	100%
7084	MISE A DISPO PERSONNEL	191 496	70 584,69	60 948,03	120 910,93	130 547,59	32%	100%
7088	AUTRES PROD ACTIVITE	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0%	100%
74111	SUBV CHARGE SVE PUBLIC	32 459 590	32 459 590,00	16 229 795,00	0,00	16 229 795,00	50%	48%
7418	SUBV FONCT AUTR MIN	249 619	41 498,89	41 498,99	208 120,00	208 119,90	17%	
7442	SUBV FONCT RÉGION	81 400	81 400,00	21 000,00	0,00	60 400,00	26%	100%
7443	SUBV FONCT DEPART	0	5 000,00	0,00	-5 000,00	0,00	0%	21%
7444	SUBV FONCT COMMUNES	5 678	0,00	0,00	5 677,66	5 677,66	0%	100%
7446	SUBV FONCT EUROPE	13 609	0,00	0,00	13 609,00	13 609,00	0%	0%
7448	SUBV AUT ETAB PUBLIC	698 535	698 535,00	590 320,00	0,00	108 215,00	85%	209%
7481	TAXE D APPRENTISSAGE	150 000	15 900,00	15 900,00	134 100,00	134 100,00	11%	54%
7488	SUBV FONCT DIVERS	435 639	246 133,82	246 133,82	189 504,81	189 504,81	56%	6%
758	PROD GESTION COURANT	0	20 957,85	20 957,85	-20 957,85	-20 957,85	0%	100%
76	PROD FINANCIERS	5 000	7 406,91	7 406,91	-2 406,91	-2 406,91	148%	100%
776	PRODUITS EXCEPT	149 100	0,00	0,00	149 100,32	149 100,32	0%	100%
777	QUOTE PART SUBV INVT	81 597	0,00	0,00	81 596,74	81 596,74	0%	115
778	AUTRES PRODUITS EXC	0	940,00	940,00	-940,00	-940,00	0%	100%
	TOTAL	36 477 508	35 534 127,25	18 573 074,13	943 380,87	17 904 433,99	51%	66%



En résumé, le système de suivi des recettes offre les avantages suivants :

- ▶ 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, il n'est pas rare de constater des taux de réalisation des recettes oscillant entre 50% et 90% au cours du dernier trimestre de l'exercice. En se plaçant dans cette situation, les universités concernées se privent de toute possibilité de réaction.

1.2. La comptabilité des engagements

Afin de s'assurer de la réalisation du budget, l'établissement dispose de la comptabilité des engagements en dépenses, le pendant du suivi de la réalisation des recettes.

La comptabilité des engagements est non seulement une obligation réglementaire⁶⁵, 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 concoure 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 issues 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 réagir 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'engagements 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. Des constats globalement similaires à ceux exprimés au sujet des recettes peuvent être formulés. La consommation des crédits budgétaires se concentre fréquemment au cours des derniers mois de l'exercice avec parfois de pointe de comptabilisation des crédits de 75% 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.

⁶⁵ Cf. article 10 du décret du 29 décembre 1962 et article 42 du décret n°2008-618 du 27 juin 2008

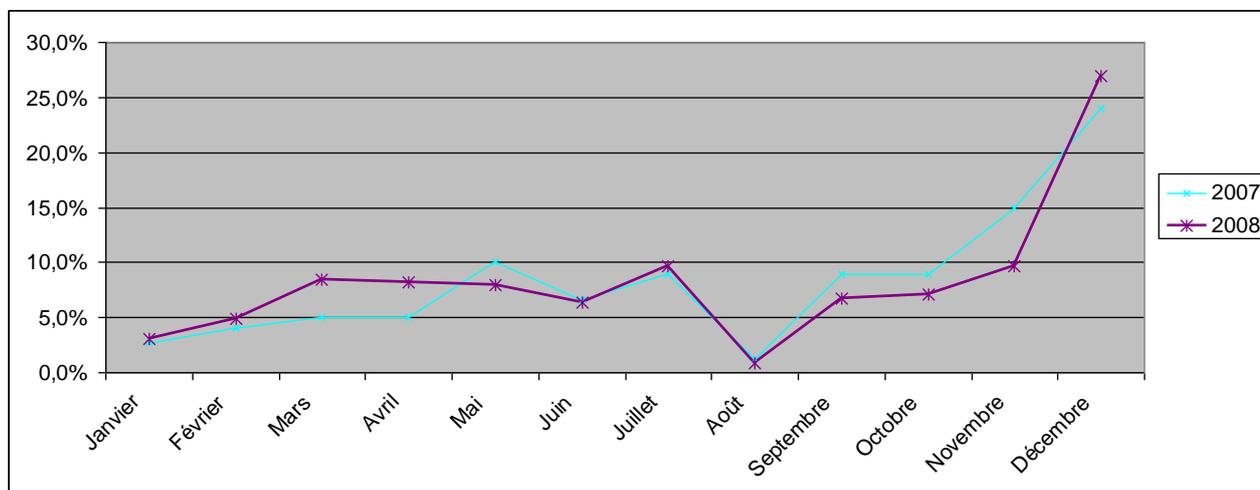


Les tableaux ci-dessous présentent deux représentations utiles pour une situation des dépenses engagées.

Le premier tableau présente une situation des dépenses engagées par composante au 30 juin de l'exercice et les données de l'exercice précédent à la même période de référence.

Le second tableau illustre le rythme de consommation des crédits en prenant comme référence deux exercices. L'accélération de la consommation des crédits (chiffres basés sur les montants mandatés) au cours des mois de novembre et de décembre est frappante. La question du pilotage budgétaire doit être posée. En effet, dans ce contexte, il est impossible de détecter d'éventuels redéploiement de crédits, marges de manœuvre en cours d'exercice, puisqu'il n'y a que peu ou pas de lissage des dépenses au fil de l'exercice. La gestion est plus subie qu'anticipée.

		CUMUL FIN JUIN 2008			CUMUL FIN JUIN 2009			Variation du mandaté	
		Budget	Mandaté	Taux de réalisation	Budget	Mandaté	Taux de réalisation	montants	%
450	S.A.I.C.	232 256	54 561	23,5 %	514 033	143 185	27,9 %	88 624	162%
900	SERVICES CENTRAUX	151 108 183	73 963 188	48,9 %	155 156 103	76 852 789	49,5 %	2 889 601	4%
901	E.J.C.M.	790 442	346 718	43,9 %	723 011	389 709	53,9 %	42 991	12%
902	SC. ECO ET GESTION	4 358 247	1 842 983	42,3 %	4 653 816	1 595 501	34,3 %	-247 482	-13%
903	B.U.	1 434 855	814 518	56,8 %	2 667 064	1 840 389	69,0 %	1 025 871	126%
905	I.R.T.	243 365	89 451	36,8 %	356 318	136 051	38,2 %	46 599	52%
906	POLE DE GAP	454 710	199 449	43,9 %	592 877	193 683	32,7 %	-5 766	-3%
907	PATRIMOINE IMMO.	6 606 483	1 210 739	18,3 %	6 857 899	1 014 058	14,8 %	-196 682	-16%
908	I.U.T.	7 711 553	2 634 055	34,2 %	7 701 633	2 682 902	34,8 %	48 847	2%
909	FACULTE DE PHARMACIE	3 466 467	1 193 247	34,4 %	3 772 833	1 281 812	34,0 %	88 566	7%
911	ODONTOLOGIE	579 567	156 186	26,9 %	801 873	118 151	14,7 %	-38 035	-24%
912	E.S.I.L.	1 440 051	463 051	32,2 %	1 705 557	469 362	27,5 %	6 311	1%
913	S.T.A.P.S.	1 824 233	598 039	32,8 %	3 070 335	989 785	32,2 %	391 746	66%
914	FACULTE DES SCIENCES	5 889 906	1 702 839	28,9 %	6 760 328	2 005 217	29,7 %	302 379	18%
915	O.S.U. - C.O.M.	1 101 952	186 962	17,0 %	1 171 722	391 623	33,4 %	204 661	109%
916	I.R.E.M.	68 693	11 610	16,9 %	46 895	13 147	28,0 %	1 537	13%
917	MEDECINE PREVENTIVE	712 884	284 946	40,0 %	667 233	320 128	48,0 %	35 182	12%
922	I.M.2	498 559	112 584	22,6 %	400 831	126 698	31,6 %	14 113	13%
924	S.I.U.A.P.S.	444 737	132 403	29,8 %	399 613	156 062	39,1 %	23 659	18%
925	FACULTE DE MEDECINE	9 519 292	3 124 331	32,8 %	10 220 481	4 208 175	41,2 %	1 083 844	35%
926	S.C.A.S.C.	307 780	74 279	24,1 %	320 825	61 577	19,2 %	-12 702	-17%
927	S.U.F.A.	889 094	89 359	10,1 %	357 424	130 890	36,6 %	41 531	46%
928	C.I.S.C.A.M.	1 809 968	361 241	20,0 %	1 063 368	215 457	20,3 %	-145 784	-40%
930	CONTRATS RECHERCHE	6 518 276	2 809 331	43,1 %	2 378 006	1 119 781	47,1 %	-1 689 550	-60%
931	RELATIONS INTERNATIO.	670 191	297 724	44,4 %	367 061	151 344	41,2 %	-146 380	-49%
934	TETHYS	264 229	33 140	12,5 %	520 393	146 194	28,1 %	113 054	341%
935	GENOPOLE	2 404 430	499 814	20,8 %	2 122 512	273 565	12,9 %	-226 249	-45%
936	IECJ	96 988	55 273	57,0 %	82 685	36 113	43,7 %	-19 159	-35%
937	SUIJO	26 780	2 839	10,6 %	15 180	9 705	63,9 %	6 867	242%
940	CANCERPOLE	1 422 522	1 274 774	89,6 %	1 490 204	261 375	17,5 %	-1 013 399	-79%
941	FONDATION UNIVERSITAIRE				325 000	5 488	1,7 %	5 488	
	TOTAL	212 896 694	94 619 636	44,4 %	217 283 111	97 339 916	44,8 %	2 720 280	2,9 %
	<i>hors salaires Etat</i>	72 504 783	24 762 372	34%	72 068 734	25 243 194	35%	480 822	2%





1.3. Le suivi des emplois et de la masse salariale

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 triple : permettre de respecter en exécution l'enveloppe de crédits ouverte au budget tout en assurant la couverture de l'ensemble des engagements et en identifiant dès que possible d'éventuels redéploiements de crédits. 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.

Ainsi que nous l'avons précisé dans la partie consacrée à l'élaboration budgétaire, une formation dédiée à la « gestion des emplois et au pilotage de la masse salariale » est proposée par l'Amue. Cette formation traite outre les aspects prévisionnels, le suivi de l'exécution tant pour la consommation des emplois que des crédits. Toute personne intéressée pour ce thème est invitée à s'y inscrire.

Nous présenterons brièvement ici les informations essentielles nécessaires au suivi et à l'analyse l'exécution de la dépense et la consommation des ETPT (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.

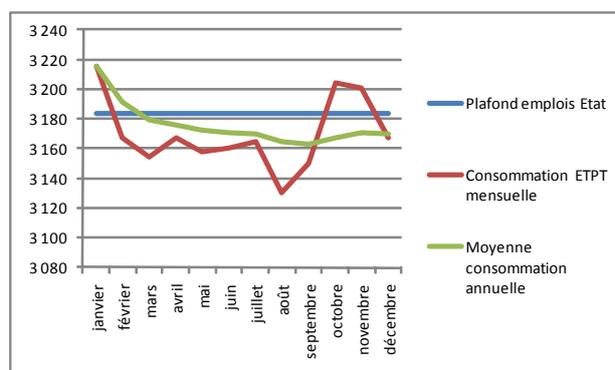
1.3.1. Le suivi du plafond d'emploi

Dans le contexte de la gestion en mode RCE, la consommation des emplois conditionne la consommation des crédits de personnel disponibles. Pas complètement néanmoins puisque il n'y a pas correspondance entre emplois et masse salariale dans la mesure où tous les crédits de la masse salariale ne sont pas décomptés sous forme d'emplois (exemple des heures complémentaires). Ceci dit, l'essentiel de la consommation de la masse salariale relevant de l'occupation d'emplois, il paraît en conséquence indispensable d'intégrer en matière budgétaire des éléments relatifs à la consommation d'emplois.

Pour assurer ce suivi, les établissements disposent d'outils informatiques en capacité de produire des données nécessaires à la gestion. Le tableau ci-dessous illustre le type de représentation chiffrée et graphique sur laquelle un établissement peut s'appuyer. Dans cet exemple le plafond d'emplois fixé par l'Etat n'est pas dépassé (le respect s'apprécie sur l'exercice).

Suivi du plafond d'emplois fixé par l'Etat

Colonne 1	Plafond emplois Etat	Consommation ETPT mensuelle	Moyenne consommation annuelle	Solde ETPT mensuel	moyenne annuelle
janvier	3 184	3 215,89	3 215,89	-31,89	-31,89
février	3 184	3 167,38	3 191,64	16,62	-7,63
mars	3 184	3 154,45	3 179,24	29,55	4,76
avril	3 184	3 167,30	3 176,26	16,70	7,75
mai	3 184	3 157,48	3 172,50	26,52	11,50
juin	3 184	3 160,84	3 170,56	23,16	13,44
juillet	3 184	3 165,03	3 169,77	18,97	14,23
août	3 184	3 130,62	3 164,87	53,38	19,13
septembre	3 184	3 150,33	3 163,26	33,67	20,74
octobre	3 184	3 204,65	3 167,40	-20,65	16,60
novembre	3 184	3 201,21	3 170,47	-17,21	13,53
décembre	3 184	3 167,21	3 170,20	16,79	13,80



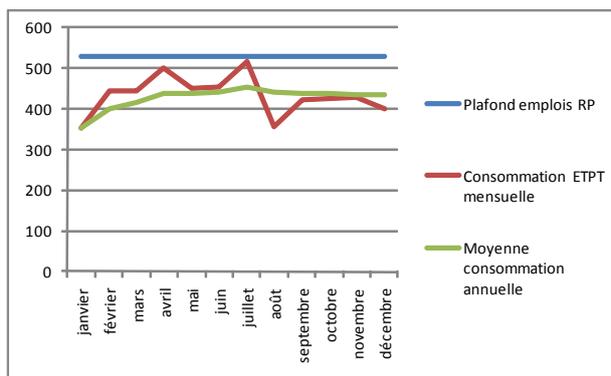


1.3.2. Le suivi de la masse salariale

De façon similaire, il appartient à l'établissement d'assurer un suivi précis de la masse salariale.

Suivi du plafond d'emplois financés sur ressources propres

Colonne1	Plafond emplois RP	Consommation ETPT mensuelle	Moyenne consommation annuelle	Solde ETPT mensuel	moyenne annuel
janvier	529	354,6	354,60	174,4	174,40
février	529	445,41	400,01	83,59	129,00
mars	529	445,39	415,13	83,61	113,87
avril	529	502	436,85	27	92,15
mai	529	451,36	439,75	77,64	89,25
juin	529	454,67	442,24	74,33	86,76
juillet	529	515,21	452,66	13,79	76,34
août	529	355,35	440,50	173,65	88,50
septembre	529	421,64	438,40	107,36	90,60
octobre	529	425,76	437,14	103,24	91,86
novembre	529	429,65	436,46	99,35	92,54
décembre	529	401,61	433,55	127,39	95,45



Le tableau de suivi permet de constater que, sur l'année, l'établissement ne dépasse pas la masse salariale totale, c'est-à-dire le montant de crédits limitatifs inscrit au budget. L'autorisation budgétaire est donc respectée. Au-delà de ce constat, il est utile en termes de politique budgétaire de s'intéresser aux crédits éventuellement disponibles pour un redéploiement sur d'autres natures de dépenses.

1.3.3. Les marges de manœuvre

Le suivi régulier permet d'identifier des « sous-consommations » ou des « sur consommations ». Les « sous consommations » peuvent trouver leur origine dans divers facteurs. Il peut s'agir, par exemple, de reliquats de temps partiel non consommés ou d'une décision de gestion non prévue comme un congé de longue durée, une mise à disposition, d'un emploi non pourvu (ou pourvu mais à un niveau de rémunération moindre). Dans ces hypothèses des marges de manœuvre infra annuelle sont générées si les crédits correspondants ne sont pas consommés.

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 : faut-il redéployer les crédits en fonction de la stratégie définie par l'établissement ? si l'origine du crédit disponible est un emploi vacant, est-il opportun de geler l'emploi vacant pour abonder un autre poste budgétaire ?

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. »

Quelques éléments simples doivent être conservés à l'esprit afin d'appréhender les données de suivi de masse salariale et les potentielles marges de manœuvre :

- ▶ l'établissement doit rapprocher mensuellement la consommation de la prévision ;
- ▶ les données doivent être comparées à celles de l'exercice précédent ;
- ▶ l'identification de marge de manœuvre ne signifie pas qu'il faut consommer le solde disponible ;
- ▶ l'établissement doit s'interroger sur la soutenabilité du choix d'utilisation du solde dégagé.

Afin d'identifier les potentielles marges de manœuvres mais aussi pour simplement assurer le suivi de la masse salariale, l'établissement doit assurer mensuellement un suivi permettant de rapprocher prévisions, réalisations et projections sur l'exercice en cours (la planification pluriannuelle a été abordée précédemment, cf. partie 4, section 2, chapitre 3 « La masse salariale »). Les tableaux ci-dessous présentent une illustration d'un suivi d'exécution budgétaire accompagné d'un travail de reprévision. La période choisie ici est celle du milieu de l'exercice. Le premier tableau concerne la masse salariale Etat et le second la masse salariale sur ressources propres.

MASSE SALARIALE ETAT	Exécution cumul fin juin 2009	cumul fin juin 2010		variation 2010 / 2009	
		Prévisions 2010	Réalisé fin juin 2010	en €	en %
Rémunérations Principales	21 915 688	44 889 749	22 223 188	307 501	1,4%
<i>dont titulaires enseignants</i>	13 406 326		13 664 672	258 346	1,9%
<i>dont titulaires non-enseignants</i>	5 123 744		5 155 697	31 953	0,6%
<i>dont CDI</i>	9 903		20 308	10 405	105,1%
<i>dont allocataires de recherche</i>	1 292 113		1 352 545	60 433	4,7%
<i>dont ATER</i>	196 650		144 866	-51 784	-26,3%
<i>dont autres CDD</i>	830 116		754 201	-75 915	-9,1%
<i>dont autres non-titulaires (Hospitalo-U temporaires)</i>	1 056 836		1 130 900	74 064	7,0%
Rémunérations accessoires	17 572	23 788	39 132	21 560	122,7%
Primes des personnels non-enseignants	758 675	1 591 793	738 961	-19 714	-2,6%
Primes des personnels enseignants	475 863	1 282 260	502 737	26 874	5,6%
Indemnités et avantages divers	629 279	1 409 314	649 507	20 228	3,2%
Supplément familial	252 939	508 268	250 153	-2 786	-1,1%
TOTAL DES REMUNERATIONS DU PERSONNEL	24 050 015	49 705 173	24 403 678	353 663	1,5%
Impôts, taxes et versements assimilés	473 059	971 203	480 593	7 534	1,6%
Charges de sécurité sociale et de prévoyance	15 497 773	31 830 493	16 151 539	653 765	4,2%
Autres charges sociales	52 537	130 075	90 135	37 597	71,6%
TOTAL DES CHARGES PATRONALES	16 023 369	32 931 771	16 722 266	698 897	4,4%
MASSE SALARIALE ETAT TOTALE	40 073 384	82 636 944	41 125 944	1 052 560	2,6%

Ce travail nécessite un commentaire des données chiffrées afin de mettre en lumière les principaux facteurs de consommation de crédits et les facteurs de reprévision intégrés.

- ▶ Explication des variations pour la masse salariale sur subvention État : + 1 052 M€ (2.6%)
 - Rémunération de personnel : augmentation de + 307 k€ (dont 258 k€ pour les enseignants et 32 k€ pour les BIATOSS) ;
 - Rehaussement des emplois BIATOSS (+ 7% ETPT en catégorie A) ;
 - Effet année pleine des augmentations de la valeur du point 2009 ;



- Reclassement des MCF ;
- Rémunération des doctorants : + 60 k€ et des hospitalo-universitaires temporaires : + 74 k€ (décalage prises en charge en paie) ;
- Baisse sur les « autres » CDD : -76 k€ (diminution ANT sur postes vacants et « bascule » CDI), ATER : -51 k€ (baisse effectifs) ;
- Primes et indemnités : + 27 k€ (BIATOSS : - 20 k€, enseignants : + 27 k€, divers + 20 k€) ;
- Augmentation des charges patronales : + 698 k€ ;
 - pension civile : + 590 k€ (188 k€ liés à l'augmentation des rémunérations principales et 401 k€ + 2% cotisations au 01/01/2010) ;
 - Prestations et congés longue durée : + 35 k€.

MASSE SALARIALE RESSOURCES PROPRES	Exécution cumul fin juin 2009	Cumul Fin Juin 2010		variation 2010 / 2009	
		Prévisions 2010	Réalisé fin juin 2010	en €	en %
REMUNERATIONS BRUTES DES PERSONNELS	3 914 694	10 417 227	4 148 938	234 244	6,0%
dont doctorants	804 950		638 978	-165 972	-20,6%
dont ex 3196 (ater, lecteur, moniteurs)	263 875		207 079	-56 796	-21,5%
dont ARE	86 973		37 855	-49 119	-56,5%
dont cours complémentaires	1 108 265		975 512	-132 753	-12,0%
dont emplois gagés	284 123		262 660	-21 463	-7,6%
dont contrats aidés	15 943		18 884	2 941	18,4%
Autres rémunérations brutes	1 350 566		2 007 970	657 405	48,7%
Impôts, taxes et versements assimilés	64 096	129 972	72 915	8 819	13,8%
Charges de sécurité sociale et de prévoyance	1 247 997	3 288 389	1 466 309	218 313	17,5%
Autres charges sociales	45 877	81 294	3 745	-42 132	-91,8%
TOTAL DES CHARGES PATRONALES	1 357 969	3 499 656	1 542 969	185 000	13,6%
MASSE SALARIALE TOTALE	5 272 664	13 916 882	5 691 907	419 243	8,0%

- Explication des variations pour a masse salariale sur ressources propres : + 419 k€ (+8%)
- Rémunération brutes : + 234 k€ se décomposant :
 - + 508 k€ dus à la variation des agents non titulaires dont environ 70% (en ETPT) sur les contrats de recherche (financés donc) ;
 - L'augmentation des agents non titulaires sur contrats de recherche représentent 25 ETPT à fin juin.
 - Les agents non titulaires autres (des catégories A sur les services centraux mais également des catégories C dans les composantes) représentent 12 ETPT supplémentaires. Soit environ 200 k€.
 - Rémunérations accessoires : - 185 k€
 - heures complémentaires : - 132 k€ (décalage paiement)
 - Monitorats : - 41 k€ (baisse effectifs)
 - Primes et indemnités : - 89 k€
 - Charges patronales : + 185 k€



Les éléments détaillés d'analyse présentés ci-dessus alimentent le travail de reprévision indispensable pour identifier d'éventuelles marges de manœuvre. Une fois encore, il est indispensable de souligner que la projection repose sur la collecte des données susceptibles d'impacter la masse salariale à la fois celles liées aux effets mécaniques (promotions d'échelons, entrée-sorties, ...) et celles issues de décisions internes même si elles sont encore à l'état de projets (exemple de la politique indemnitaire).

Dans l'exemple ci-dessous, on se situe à la même période que dans les tableaux de reprévision de masse salariale, c'est-à-dire au milieu de l'exercice. Un important travail de re-prévision est effectué sur la période restant à échoir (juillet à décembre) en se basant sur la consommation des six premiers mois. Ceci impose, comme cela a été indiqué ci-dessus, un suivi mensuel et une intégration des données de la paye. L'illustration porte sur la masse salariale financée par l'État.

Éléments de paie pris en compte	Montants
Consommation de janvier à juin 2010	41 125 944
Prévisions de juillet à décembre (base = conso janv à juin 2010)	41 125 944
Déduction des charges à payer 2009	-455 000
Promotions d'échelon de juillet à décembre 2010	83 333
Sorties de juil à décembre enseignants (35 agents)	-665 987
Entrées enseignants (59 agents)	683 039
Sorties de juillet à décembre BIATOSS (42 agents)	-367 321
Entrées BIATOSS de juil à décembre (71 agents)	375 833
Nouvelles mesures 2010	
Hausse VP 2010 (+0,5% au 01/07/10 - projection de la MS consommée de janv à juin 2010)	194 444
GIPA	77 778
Simulation Politique indemnitaire (base hypo C)	322 222
Plans de carrière	288 889
Rappel traitements madame F et monsieur M	5 556
Total re prévisions masse salariale 2010	82 794 675

Financement MESR (selon dernières infos disponibles)	Montants
ex titre 2	78 869 395
Enveloppe indemnitaire (biatoss, PRP, PCA, PEDR)	216 418
PEDR (= dotation 2009)	512 831
Allocations de recherche contractualisées (= dotation 2009)	2 811 112
Allocations de recherche spécifiques	705 938
Actions spécifiques (compensations IUF)	31 645
Total recette prévisionnelle masse salariale Etat 2010	83 147 339

Marge de manœuvre prévisionnelle 2010 sur MS ETAT 352 664

1.4. Le suivi de la trésorerie

Afin de garantir la bonne réalisation des projets engagés par l'établissement, il est essentiel de s'assurer que l'établissement dispose de la trésorerie suffisante pour honorer ses dettes : payer les fournisseurs, les agents, les impôts et charges, ... Dans la mesure où les besoins et les ressources ne se répartissent pas systématiquement régulièrement, il peut arriver que les ressources dégagées soient momentanément insuffisantes ou trop importantes, même si l'équilibre financier est globalement respecté sur l'ensemble de l'année. Cette situation peut entraîner des insuffisances ou des excédents momentanés de trésorerie.

Pour assurer ce suivi et prévenir toute difficulté, il convient de mettre en place un suivi de la trésorerie de l'établissement tenant comptes des évolutions prévisibles de son activité.

En résumé, le plan de trésorerie consiste à prévoir et à organiser la diversité des événements financiers touchant à l'exploitation et à l'investissement. Le plan de trésorerie est mensuel. Pour le constituer, il convient de s'appuyer sur le budget et de déterminer pour chaque poste les règles d'encaissement des recettes et de décaissement des dépenses en fonction de la moyenne mensuelle des encaissements et décaissements des 3 dernières années. Ces informations sont issues de la comptabilité générale.

En informant sur l'évolution de la trésorerie prévisionnelle, ce plan permet d'apprécier les excédents pouvant être placés ou les insuffisances à financer.



1.4.1. L'élaboration du plan de trésorerie

Pour la réalisation du plan de trésorerie la base est essentiellement constituée des données issues de la prévision budgétaire. Pour toutes les lignes budgétaires, il convient d'identifier le fait générateur des opérations et sa fréquence dans l'année afin de répartir mensuellement les différents éléments du budget. Une fois que la répartition mensuelle des volumes de recettes et de dépenses a été réalisée, il convient de déterminer et introduire les règles d'encaissement et de décaissement pour chacune des rubriques concernées afin de positionner les entrées et les sorties de flux financiers.

Concrètement, le travail à mener s'appuie sur l'analyse suivante :

► LES OPERATIONS D'EXPLOITATION

La traduction de ces opérations en flux de trésorerie consiste à appliquer les clés de répartition mensuelle et les lois d'encaissement et de décaissement aux prévisions de produits encaissables et de charges décaissables de l'exercice.

► LES CHARGES DE PERSONNEL

La répartition mensuelle des salaires et des charges sociales et fiscales doit tenir compte des éléments constitutifs de la paie et notamment des montants acycliques, en particulier éléments variables, susceptibles de faire varier les volumes mensuels. Il s'agit en particulier des heures complémentaires et des primes et indemnités. Il convient pour cela de s'appuyer sur les données prévisionnelles de budgétisation de la masse salariale.

► LES CHARGES EXTERNES

Les charges externes qui figurent au budget dans les comptes 60 à 62 correspondent aux consommations prévisionnelles de l'année.

L'ensemble des fournisseurs d'exploitation constitue un groupe disparate duquel il n'est pas toujours facile d'extraire des sous-ensembles financièrement homogènes. Il convient de rechercher les conditions et rythme de paiement préalablement définis (contrats ou interventions ponctuelles ou liées à l'activité) en traitant séparément chaque ligne du budget.

► LES OPERATIONS D'INVESTISSEMENT

Le volume mensuel des investissements découle de la programmation prévue au plan d'équipement par les différents responsables. Les décaissements effectifs vont ensuite être calculés en appliquant à ces montants les conditions de paiement accordées par les fournisseurs d'immobilisations.

► LES FINANCEMENTS

Un travail similaire est à conduire concernant les encaissements. Le rythme de versement trimestriel de la subvention pour charges de service public conditionne très majoritairement le volume de trésorerie disponible. Pour les autres natures d'encaissement, il est nécessaire de conduire une analyse par poste afin d'analyser les recettes saisonnières (droits d'inscription notamment, revenus des placements) et les recettes dont l'encaissement est plus aléatoires (subvention sur contrat spécifique, prestations de services, ...). Compte tenu des difficultés d'application, il paraît judicieux de procéder à une analyse historique des encaissements sur les 3 dernières années.

1.4.2. Le suivi du plan de trésorerie

Les flux financiers prévisionnels calculés précédemment sont ensuite rapprochés du rythme effectif des décaissements et des encaissements en cours d'exercice. Ceci permet d'anticiper toute éventuelle difficulté et de gérer de façon dynamique la trésorerie.



Plan de trésorerie prévisionnel

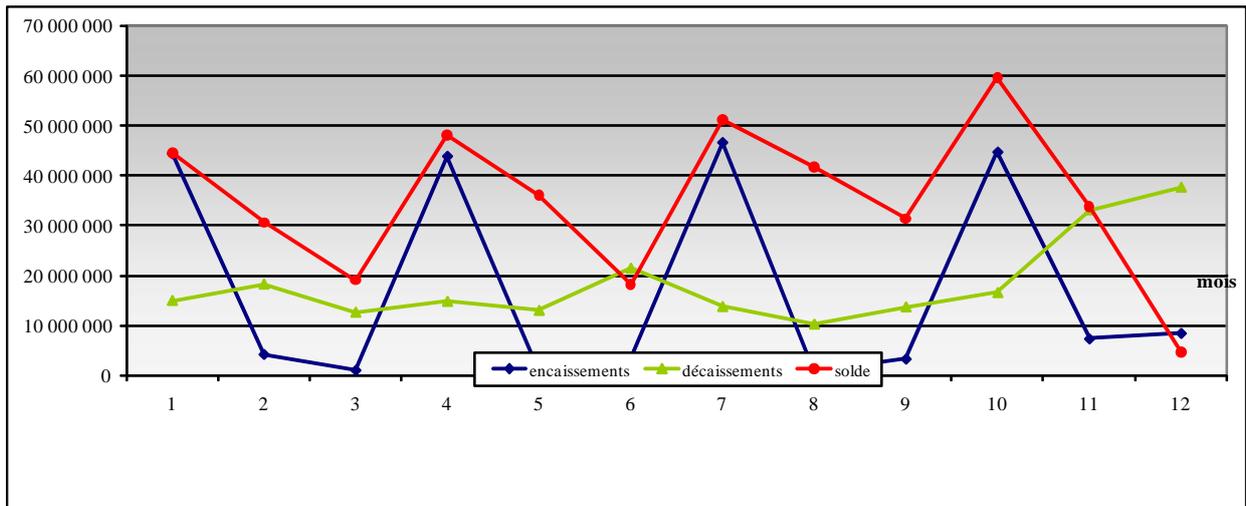
	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre
solde initial	15 230 000	44 586 000	30 620 570	19 096 203	48 122 080	36 113 339	18 291 823	51 092 182	41 726 361	31 378 340	59 484 945	33 785 534
SCSP	42 800 000			42 800 000			42 800 000			42 800 000		
subv. UE		520 000	12 000	130 000	130 000	26 000	20 000	5 000	160 000	55 000	5 000 000	2 900 000
subv. coll. locales			420 000			450 000			420 000		510 000	
prestations services	410 000	420 000	150 000	130 000	150 000	1 900 000	620 000	10 000	30 000	60 000	510 000	340 000
contrat rech.	540 000	2 650 000	120 000	540 000	520 000	500 000	500 000	20 000	650 000	500 000	350 000	4 200 000
droits univ.	50 000	15 000	30 000	15 000	21 000	20 000	2 500 000	800 000	1 200 000	360 000	150 000	130 000
form. Cont.	350 000	110 000	280 000	150 000	120 000	100 000	50 000	10 000	800 000	820 000	750 000	300 000
location	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	75 000	75 000	50 000	75 000	50 000	50 000	60 000
placements		500 000				500 000						500 000
autres	150 000	21 000	50 000	10 000	10 000	30 000	10 000	0	20 000	20 000	55 000	51 000
encaissements mensuels (1)	44 350 000	4 286 000	1 112 000	43 825 000	1 001 000	3 601 000	46 575 000	895 000	3 355 000	44 665 000	7 375 000	8 481 000
achats	484 310	565 200	483 000	443 000	327 000	654 000	855 000	212 000	950 000	1 201 000	4 681 000	6 201 000
charges externes	1 080 000	1 260 000	1 077 000	987 000	729 000	1 458 000	1 906 000	472 000	2 118 500	2 678 000	10 438 000	13 828 000
salaires et charges	12 540 690	10 850 000	10 120 367	9 860 123	10 852 741	13 652 147	10 125 841	9 410 321	9 214 521	11 023 695	10 295 410	11 254 136
autres charges	368 000	429 000	367 000	336 000	248 000	497 000	649 800	161 000	722 000	912 700	3 557 500	4 712 000
invest.	521 000	2 746 000	589 000	673 000	853 000	951 000	238 000	5 500	698 000	743 000	3 256 000	1 587 000
constructions		2 401 230		2 500 000		4 210 369					846 501	
décaissements mensuels (2)	14 994 000	18 251 430	12 636 367	14 799 123	13 009 741	21 422 516	13 774 641	10 260 821	13 703 021	16 558 395	33 074 411	37 582 136
variation mensuelle (1) - (2)	29 356 000	-13 965 430	-11 524 367	29 025 877	-12 008 741	-17 821 516	32 800 359	-9 365 821	-10 348 021	28 106 605	-25 699 411	-29 101 136
solde fin mois	44 586 000	30 620 570	19 096 203	48 122 080	36 113 339	18 291 823	51 092 182	41 726 361	31 378 340	59 484 945	33 785 534	4 684 398

Plan de trésorerie réalisé

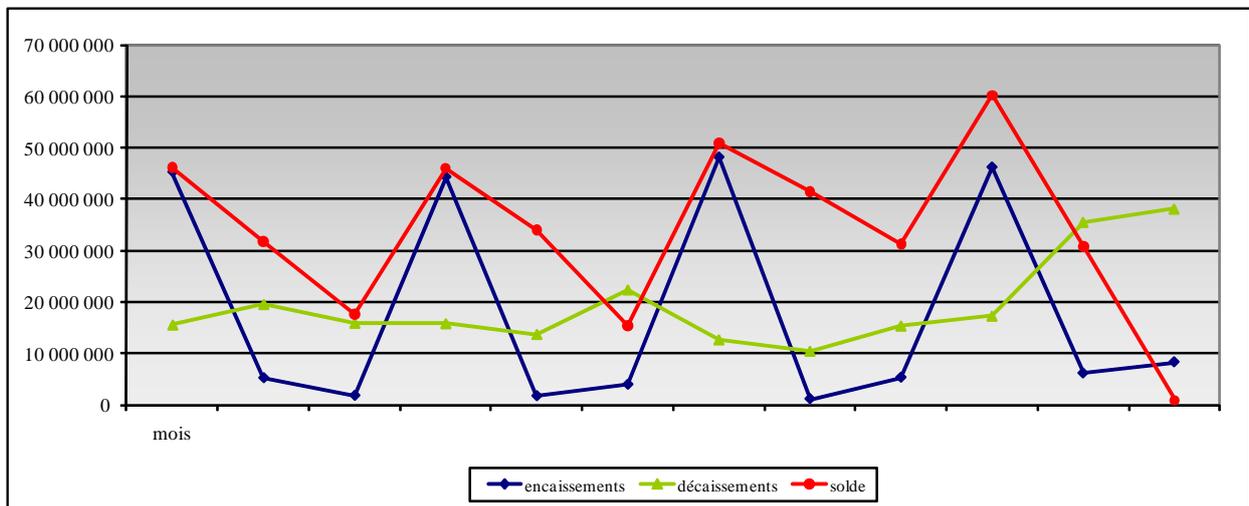
	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre
solde initial	16 528 963	46 178 389	31 762 449	17 588 001	46 025 263	33 930 815	15 422 806	50 850 869	41 463 720	31 340 278	60 198 777	30 724 540
SCSP	42 800 000	0	0	42 800 000	0	0	42 800 000	0	0	42 800 000	0	0
subv. UE	125 012	0	210 000	110 023	0	0	259 123	0	6 500	241 087	2 500 000	154 908
subv. coll. locales	15 000	0	420 000	0	0	450 000	84 100	0	420 000	0	510 000	0
prestations services	508 412	520 868	186 681	161 269	186 854	2 356 057	768 839	12 400	37 258	74 461	632 484	421 614
contrat rech.	794 889	3 900 807	176 645	794 888	765 441	736 115	736 541	29 440	956 868	736 032	515 298	6 182 476
droits univ.	60 558	18 151	36 385	18 154	25 419	24 782	3 025 832	968 174	1 452 111	435 654	181 509	157 302
form. Cont.	773 585	243 195	618 895	331 511	265 285	221 798	110 565	22 166	1 768 456	1 812 291	1 657 573	663 682
location	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	86 500	75 000	50 000	125 800	50 000	50 000	60 000
placements		412 128			358 743		251 003		478 152			584 568
autres	110 258	15 435	36 756	7 350	7 350	22 050	7 350	0	14 766	14 787	40 425	37 485
encaissements mensuels (1)	45 237 714	5 160 584	1 735 362	44 273 195	1 659 092	3 897 302	48 118 353	1 082 180	5 259 911	46 164 312	6 087 289	8 262 035
achats	657 209	766 976	655 431	601 151	443 739	887 478	1 160 235	287 684	1 289 150	1 629 757	6 352 117	8 014 757
charges externes	989 140	549 000	1 520 321	1 254 123	667 669	1 335 338	254 100	432 291	2 413 697	2 452 700	9 559 851	12 664 650
salaires et charges	12 793 134	11 068 411	10 324 090	10 058 607	11 071 207	13 926 965	10 329 674	9 599 751	9 400 009	11 245 602	10 502 657	11 480 682
autres charges	321 979	375 375	321 125	294 001	217 214	434 875	568 575	140 875	631 750	798 613	3 112 813	3 437 853
invest.	826 827	4 357 902	934 743	1 068 051	1 353 711	1 509 237	377 706	8 729	1 107 726	1 179 141	5 167 272	2 518 569
constructions	0	2 458 860	2 154 100	2 560 000	0	4 311 418	0	0	541 021	0	866 817	0
décaissements mensuels (2)	15 588 288	19 576 523	15 909 810	15 835 933	13 753 540	22 405 311	12 690 290	10 469 329	15 383 353	17 305 812	35 561 526	38 116 511
variation mensuelle (1) - (2)	29 649 426	-14 415 939	-14 174 448	28 437 262	-12 094 448	-18 508 009	35 428 063	-9 387 149	-10 123 442	28 858 500	-29 474 237	-29 854 476
solde fin mois	46 178 389	31 762 449	17 588 001	46 025 263	33 930 815	15 422 806	50 850 869	41 463 720	31 340 278	60 198 777	30 724 540	870 064



Plan de trésorerie prévisionnel : projection des encaissements/décaissements et soldes mensuels



Plan de trésorerie réalisé : suivi des encaissements/décaissements et soldes mensuels





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.

2.1. Le principe de la revue de gestion

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 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.

2.2. Un exemple de mode opératoire

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 (NABuCo, Apogée, Harpège, ...) puis Excel et Power point pour mise en forme et présentation.

2.3. Exemple de mise en œuvre

L'illustration suivante est 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.

En effet les composantes ont besoin pour leur suivi, d'une manière générale, d'une granularité plus fine que la gouvernance de l'université. Ainsi, par exemple, le suivi du taux d'exécution va s'effectuer par centre de responsabilité et conventions pour l'UFR mais par UB et domaine au niveau de l'établissement.

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.

Ainsi les universités sont-elles souvent dotées de services du type OVE (Observatoire de la Vie Etudiante) qui ont notamment pour fonction de produire les statistiques de taux de réussite. De même depuis l'accession aux RCE, de nombreux établissements ont opté pour une cellule de suivi de la masse salariale et des emplois située au sein des directions des ressources humaines. Il convient de s'assurer d'une part que la production et l'analyse des chiffres n'est pas faite à deux endroits et d'autre part de la fiabilité et de la cohérence globale des éléments produits (données, tableaux, analyses).

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,...

Ainsi la décision de mettre en place une enveloppe contrainte d'heures complémentaires par UFR (politique du vice-président du CEVU) a-t-elle été prise suite à une étude qui montrait un accroissement sensible du volume de ces charges. Le vice-président du CEVU a donc procédé à une revue complète des heures complémentaires : recensement, rapprochement entre les heures maquettes et les services des enseignants, spécificités (accompagnement, pédagogie) et a ensuite défini, en concertation avec chaque doyen ou directeur de composante, une enveloppe limitative annuelle.

Autre exemple : la présentation du « panorama fournisseurs » a apporté une vision des dépenses de l'université sous un angle nouveau et induit un certain nombre de questions notamment sur le nombre de factures reçues par l'établissement et l'opportunité de modifier certaines procédures.

B - PERIMETRE (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.



1^{er} 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		

Investissement	CUMUL FIN JUIN 2009						Mandaté net + engagements
	Budget avec reports	Budget hors reports	Reports	Mandaté net	Taux de réalisation Budget avec reports	Taux de réalisation Budget hors reports	
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%	626 964
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					0
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€, réfection logement 8 k€, congélateur 8 k€, matériel scientifique, pompes électriques, travaux réaménagement,...)



2^{ème} extrait taux de réalisation par chapitre (avec comparatif retraité pour 2008 pour les charges de personnel)

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.

3^{ème} extrait : taux de réalisation des recettes de fonctionnement

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 %	-152 644	-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	588 622	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 CANCEROPOLE	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



4^{ème} 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	Titré cumulé 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%

Ecart 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€).

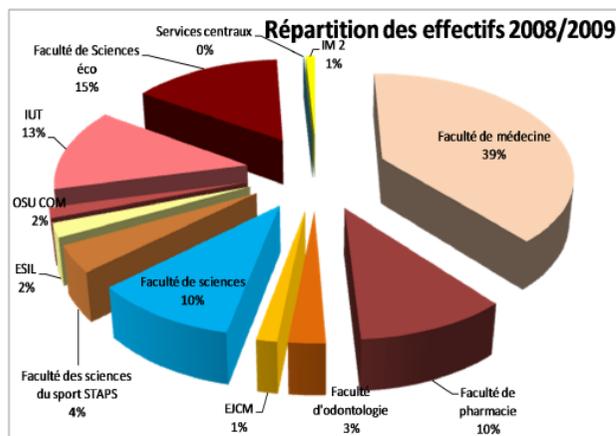
Autres prestations de service : la diminution s'explique par la suppression des contributions pédagogiques. Il y a également moins de prestations internes en 2009.

5^{ème} 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								
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%



6^{ème} 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
Scientifq	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 un première année réussie, celui-ci est bien plus important. La L 1 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 étudiant 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.

32



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 - EVOLUTIONS 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.



Section 2 : faire évoluer les prévisions budgétaires

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 (également appelé « rolling forecast ») 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. Le principe de la re-prévision consiste en conséquence à s'appuyer sur la réalité de la gestion présente, constat du réalisé cumulé d'un mois m , pour ré estimer le mieux possible le total de l'année avec les moyens dont on dispose : historique, informations des opérationnels, conjoncture, nouvelle législation...

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 ;
- ▶ **REAGIR** : 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 ;
- ▶ **AMELIORER LE PROCESSUS BUDGETAIRE** 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 : au moment de cet exercice, on observe et on analyse la dernière situation connue et on se projette sur la fin de l'année. On peut ainsi être amené à identifier que tel ou tel projet a pris du retard et prendre des mesures pour le faire avancer. Il est également possible de profiter de cet échange pour faire un point sur les engagements de plus de x semaines pour lesquels le service fait n'a pas été fait ;
- ▶ **DETERMINER** 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. Périmètre

Il n'y a pas d'exclusion à opérer, l'ensemble des domaines couverts par l'université est concerné par l'exercice. En la matière les domaines sont similaires à ceux détaillés dans le chapitre consacré à la revue de gestion (cf. supra chapitre 8).

3.3.2. 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 des arrêtés de comptes et à des re-prévisions budgétaires en cours d'exercice. Ces arrêtés constituent du reste une piste d'audit utile afin d'apprécier la qualité des procédures budgétaire et comptable dans le cadre de la certification des comptes.

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). Ainsi les suivis réalisés en matière de masse salariale mettent en pratique mensuellement un système de re-prévision. Cette organisation du travail est exigeante et nécessite des outils de gestion permettant d'automatiser le traitement de l'information. Il n'est donc pas certain que le système puisse concerner tous les domaines de gestion d'une université, tout du moyen à moyen terme. Une re-prévision en milieu d'année pourrait constituer une bonne base de travail.

3.3.3. Acteurs

Les mêmes que ceux qui élaborent le budget, c'est-à-dire un périmètre variable selon l'organisation de l'établissement : « 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.

3.3.4. 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 pour partie 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 ;
- ▶ la « bonne solution » consiste sans doute à panacher ces différentes solutions en y ajoutant 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.

3.6. Conclusions

- ▶ La re-prévision budgétaire trouve sa place dans le dialogue de gestion avec les composantes
- ▶ Les enseignements issus de la re-prévision budgétaire alimentent directement le système de pilotage en éclairant les écarts entre réalisations et objectifs. Il s'agit donc d'un outil relevant directement du contrôle de gestion. 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.



Afin de rapprocher les deux exercices que sont l'élaboration budgétaire et la re-prévision budgétaire, le tableau ci-après synthétise les caractéristiques de ces deux outils.

	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 + 4 mois de préparation)	8 mois pour « re prévision » de mai ; 4 mois pour celle de septembre

4. Les décisions budgétaires modificatives

L'exercice de re-prévision décrit précédemment nécessite dans certains cas, une modification formelle du budget de l'établissement. Nous avons indiqué dans la première partie de cette formation qu'une décision budgétaire modificative (DBM) était obligatoire lorsque l'établissement souhaitait procéder à des mouvements de crédits affectant les enveloppes limitatives budgétaires (fonctionnement, personnel investissement).

Lorsque la re-prévision implique de transférer des crédits d'un objectif vers un autre ou d'un responsable budgétaire vers un autre sans modifier la nature des dépenses, aucun mouvement budgétaire n'est nécessaire.

Lorsque la re-prévision se traduit par le constat de la nécessité de modifier la nature de crédits afin soit de répondre au mieux à la réalisation de l'objectif soit de tenir compte d'une priorisation ajustée des objectifs budgétaires une DBM peut alors être nécessaire.

Enfin, toute nouvelle recette non prévue au budget initial ou modifié se traduira par une DBM afin d'intégrer les ouvertures de crédits correspondantes. Dans cette situation, les informations issues du travail de re-prévision peuvent s'avérer particulièrement utiles par l'identification des affectations les plus pertinentes compte tenu du niveau de réalisation des opérations en cours ou des lignes de crédits à abonder. Même si l'utilisation d'une recette nouvelle est fléchée notamment du fait de la nature des dépenses induites, un travail d'analyse et de cohérence n'est pas inutile. En effet, la recette nouvelle en question peut parfaitement permettre de financer par exemple un équipement dont l'acquisition était par ailleurs déjà planifiée. Dans ce scénario, il est indispensable de s'interroger sur l'affectation des crédits initialement consacrés à l'acquisition de l'équipement en question.

En résumé la « bonne pratique » consiste à faire précéder toute DBM d'un exercice de re-prévision afin de s'assurer de la nécessité de la DBM au niveau global de l'établissement et de garantir le respect des objectifs budgétaires définis par le conseil d'administration.



L'établissement est par ailleurs souvent amené à puiser dans son fonds de roulement pour assurer ou compléter le financement d'investissements. Rappelons que le fonds de roulement à vocation à assurer le financement d'opérations contribuant à accroître le patrimoine de l'établissement. Il convient dans ce domaine également d'outiller la décision politique par une analyse financière solide. Les éléments de détermination du fonds de roulement disponible ont été fournis dans la deuxième partie de ce document, nous ne reviendrons pas sur le calcul de ce dernier. En revanche il paraît utile d'illustrer les éléments de cadrage devant accompagner l'affectation du fonds de roulement.

Une illustration d'une note de cadrage mise en place par l'université de La Rochelle figure ci-après.



Note de présentation sur la DBM 3 : proposition de prélèvement sur fonds de roulement

Conseil d'administration du 16 juin 2009

Les étapes de la démarche

1/ Une volonté politique de présenter à la communauté le prélèvement sur le fonds de roulement de l'établissement comme un outil au service des projets de l'université

Deux conditions étaient à remplir :

- le fonds de roulement est celui de l'établissement et non un émiettement pour rendre à chaque composante ou service son propre résultat
- des projets structurants qui relèvent de la stratégie de l'établissement devront être proposés et évalués par des instances de l'université avant la proposition au CA



2/ La conduite de ce projet a été définie

- désignation d'un responsable politique : le Vice Président du conseil d'administration pour la conduite du projet
- désignation d'un responsable administratif : la responsable des affaires financières pour la gestion du projet
- définition d'un montant maximal de prélèvement, soit 800 000 €
- les modalités de l'appel à projet :
 - o toute composante ou service peut prétendre à bénéficier de ces crédits, même si son propre résultat sur l'exercice 2008 est négatif
 - o projet structurant émergeant s'inscrivant dans les choix stratégiques de l'établissement
 - o projet déjà retenu lors de l'élaboration du projet d'établissement dont les moyens mis en œuvre sur le budget 2009 sont insuffisants
 - o projet en priorité pour de l'équipement
 - o projet pour lequel une part de cofinancement est apportée
- les instances d'évaluation : le Bureau et la Commission des moyens
- le calendrier avec pour objectif une mise en œuvre des projets avant le 13 juillet

3/ Validation de la note et d'un modèle de dossier pour l'appel à projets au Bureau du 31 mars 2009 (document 1)

4/ Consolidation des demandes étayées par un argumentaire. Le montant total est près de 1 200 000 € (document 2)

5/ Présentation au Bureau du 5 mai 2009 de l'ensemble des demandes classées par domaine d'activité (document 3)

Une demande, en attente de chiffrage lors de l'élaboration du document 2 a été prise en compte dans le document 3.

- volonté réaffirmée du Président d'autoriser une demande de prélèvement limitée au maximum à 800 000 €
- exposé des projets et de l'argumentaire présenté, questions et avis des membres du Bureau
- analyse des demandes en tenant compte de la consommation actuelle des crédits ouverts dans le service et des possibilités autres de financement, par exemple la taxe d'apprentissage, le CPER en recherche ou des crédits spécifiques
- propositions :
 - o ne pas retenir les projets recherche et formation pouvant bénéficier d'autres financements
 - o attribuer un crédit d'équipement à la Commission TIC-TICE qui instruira, conformément aux principes établis, les demandes en informatique
 - o attribuer un crédit global pour de l'équipement à l'UFR Sciences pour traiter les demandes avec pour objectif de réduire les groupes hors norme, donc de conduire à une réduction des heures complémentaires
 - o retenir les projets transversaux de Gestion des Ressources Humaines, Hygiène Sécurité Environnement et Logistique ainsi que Vie étudiante/handicap dans leur totalité



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. Grâce 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.

TABLEAU 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 entièrement connu. D'ailleurs rien ne dit qu'un formalisme commun sera demandé pour l'ensemble des annexes budgétaires. Cela dit toute démarche comparative suppose une formalisation d'un contenu et d'un cadre commun notamment pour permettre la 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 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'administration⁶⁶.

⁶⁶ 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 des emplois

Tableau des emplois présenté par l'établissement à l'appui du budget de l'exercice

		(A)	(B)	(C) = (A) + (B)
		Emplois Article L712-9	Autres emplois	Nb d'emplois
		En ETPT	En ETPT	En ETPT
Enseignants, enseignants-chercheurs, chercheurs	Permanents	Titulaires		
		CDI		
	Non permanents	CDD		
S/total EC				
BIATOSS	Permanents	Titulaires		
		CDI		
	Non permanents	CDD		
S/total BIATOSS				
Totaux				
		Plafond des emplois fixé par l'Etat		Plafond global des emplois voté par le CA (4)

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

		Moyens de l'établissement	Moyens hors budget de l'établissement						
			Organisme de recherche A		Partenaire B		Partenaire N		
UMR 1	Fonctionnement								
	Personnel		Emplois		Emplois		Emplois		Emplois
	Investissement								
UMR 2	Fonctionnement								
	Personnel		Emplois		Emplois		Emplois		Emplois
	Investissement								
...									
UMR n	Fonctionnement								
	Personnel		Emplois		Emplois		Emplois		Emplois
	Investissement								



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 opérateurs⁶⁷ 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.

⁶⁷ 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 Pur 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'efficience, d'efficacité 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. section 4 sur la comptabilité analytique dans la partie 2) en matière de calcul de coûts, de définition de ratios budgétaires répondent directement au souhait d'explicitier les 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 3 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.



4. L'analyse financière et la technique des ratios d'analyse financière

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 A 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 A 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 IMMEDIAT

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).

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.

4.1.1 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.

4.1.2 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.

4.1.3 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 approvisionnements 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)

4.1.4 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.



4.1.5 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

4.1.6 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

4.1.7 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

4.1.8 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 ou 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).

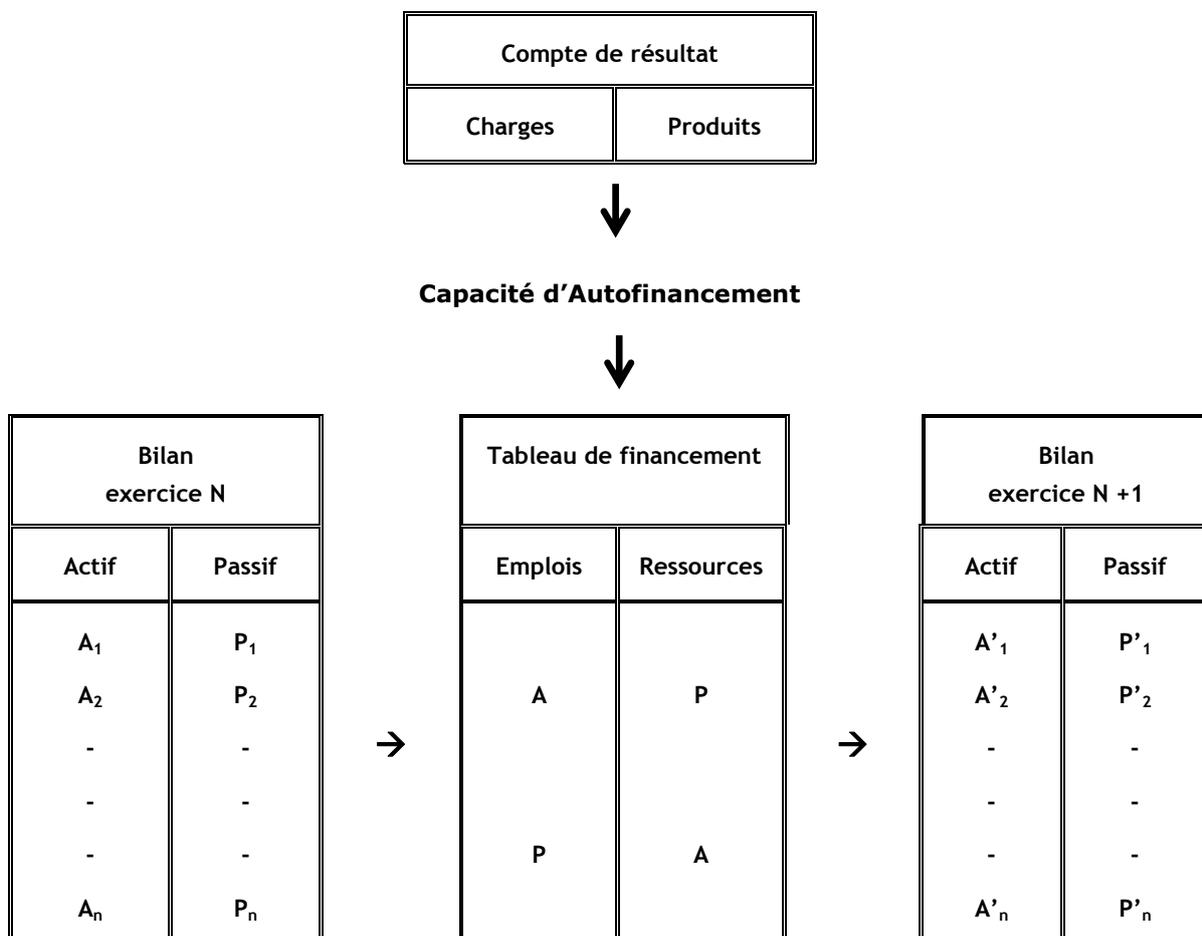


4.3 Le tableau de financement

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.

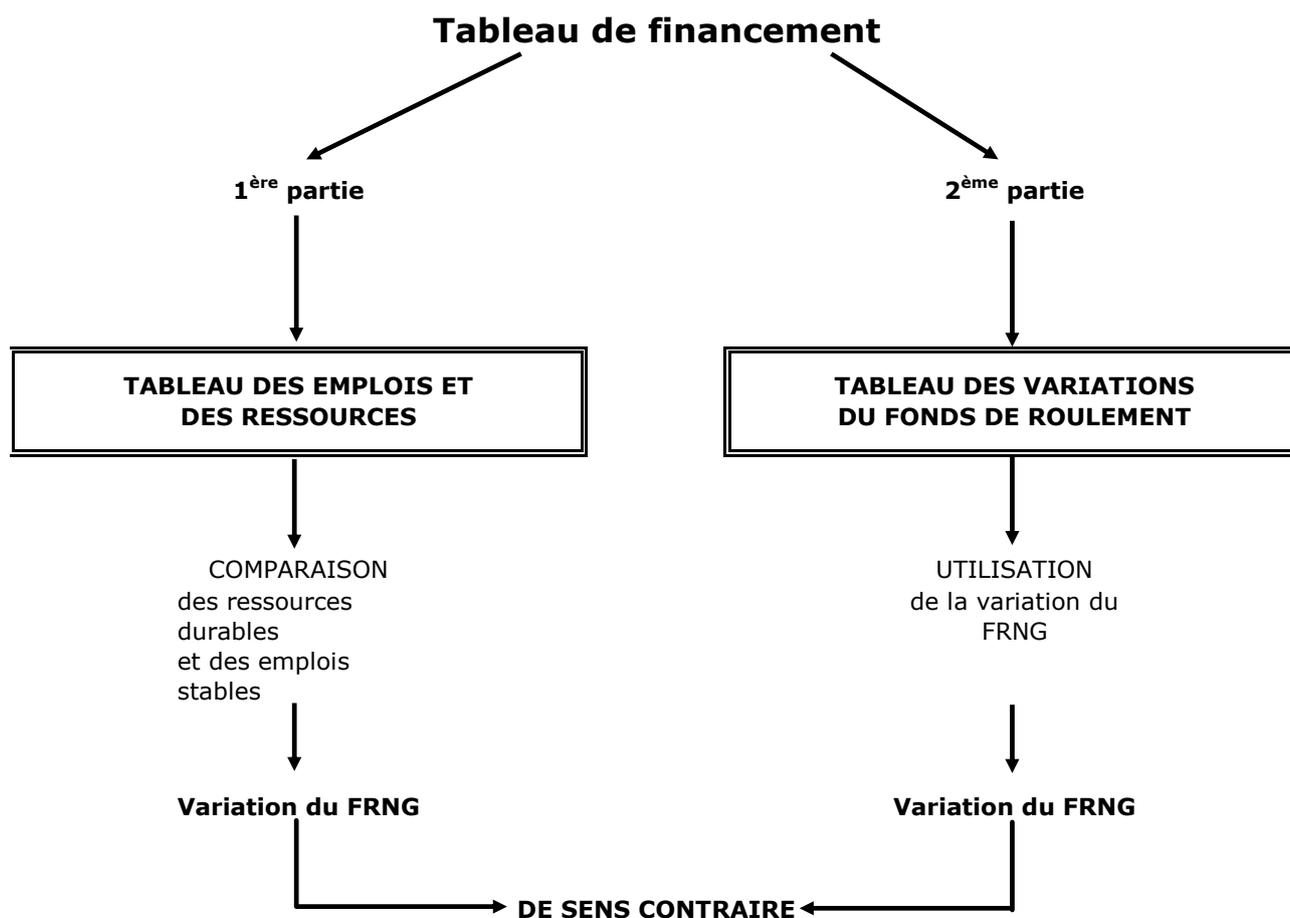
Il permet d'apprécier les politiques d'investissement (acquisitions, produits de cession), de financement (emprunts, dotations, subvention d'investissement) et d'autofinancement.



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 :		
Immobilisations incorporelles	227 256	127 214	. Cessions d'immobilisations		
Immobilisations corporelles	11 783 290	17 737 397	- incorporelles		
Immobilisations 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
			. <i>Correction ressources (à saisir)</i>		
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
			<i>Diminution du F.R.N.G.</i>		
			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



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 :				
. Stocks et en cours				
. Avances et acomptes versés sur commandes				
. Créances clients et étudiants, comptes rattachés et autres créances d'exploitation (a)	1 000 013,28			
* Variations des dettes d'exploitation :				
. Avances et acomptes reçus sur commandes en cours	12 877,56			
. Dettes fournisseurs, comptes rattachés et autres dettes d'exploitation (b)		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				



4.4 La technique des ratios d'analyse financière

Afin de compléter l'analyse financière, il est utile de s'appuyer sur la technique des ratios. Celle-ci 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.

Les ratios présentés ci-après ont été retenus dans le Portail d'Aide au Pilotage de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche (PAPESR), l'infocentre financier du ministère de l'enseignement supérieur. Il nous a semblé utile d'y ajouter deux ratios en raison de leur intérêt dans le contexte d'un établissement passé aux compétences élargies. Ces deux ratios relèvent de la catégorie des ratios relatifs à l'activité de l'établissement. Il s'agit du ratio permettant de mesurer le **pooids des charges les plus rigides** et de celui traduisant 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.

4.4.1 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 set 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>



4.4.2 Les ratios relatifs au patrimoine

$\frac{\text{Ressources propres (capitaux propres + DAP)}}{\text{Total du passif}}$	<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>

4.4.3 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> <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> <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 style="text-align: center;">Fluides ----- 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 style="text-align: center;">Heures complémentaires ----- 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 style="text-align: center;">Dépenses de personnel (y compris personnel extérieur) ----- Total des charges (classe 6)</p>	<p>Ce ratio met en évidence le poids des charges de personnel dans le total des charges de l'établissement.</p>
<p style="text-align: center;">Total classe 1 + classe 7 ----- 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 style="text-align: center;">Total classe 6 + classe 2 + débit classe 1 ----- 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>

4.4.4 Les ratios relatifs aux marges de manœuvre potentielles

<p style="text-align: center;">Cptes 70 + 76 ----- 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 style="text-align: center;">Cptes 60, 61 et 62 ----- 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>



5. 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.

5.1 La notion d'investissement

5.1.1 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 ».

5.1.2 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 ;
- ▶ ...

5.2 Les déterminants de l'investissement

5.2.1 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 gains** : 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).

5.2.2 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.

5.3 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.

5.3.1 *L'augmentation de capital*

Sans objet pour un EPSCP

5.3.2 *Le recours à l'emprunt*

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.



6. Les éléments d'information utiles au débat d'orientation budgétaire

Afin d'alimenter le débat, les informations issues du rapport annuel de performances et du projet annuel de performances, trouvent naturellement leur place. La logique de ces documents consiste en effet à présenter les objectifs poursuivis par l'établissement assortis d'indicateurs d'efficience, d'efficacité et de qualité. Il appartient à chaque établissement d'en définir plus précisément le contenu, la portée et l'exploitation. Néanmoins, on peut y voir s'agit une traduction du projet stratégique de l'établissement produite au moment des discussions budgétaires et contribuant ainsi à rapprocher allocation de moyens et objectifs.

Ces informations relevant du pilotage doivent être mise en regard des résultats de gestion. Ainsi, le rapport annuel de performance constitue désormais une des pièces annexes du compte financier de l'établissement (le compte financier est approuvé par le conseil d'administration au plus tard le 30 avril⁶⁸ qui suit la fin de l'exercice concerné).

Ainsi que nous l'avons vu dans la deuxième partie du document, les phases de caractérisation, d'analyse des exécutions budgétaires et comptables passées, d'exploitation des données de l'analyse financière et de la comptabilité analytique constituent le socle permettant d'asseoir le débat budgétaire.

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 budget⁶⁹. En conséquence, si les modalités du débat et le contenu peuvent varier 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.

Le descriptif qui suit s'appuie notamment sur l'expérience des débats d'orientation budgétaire menés au sein des collectivités territoriales.

6.1 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.

⁶⁸ Cf. article 185 du décret n°62-1587 du 29 décembre 1962

⁶⁹ Cf. article 11 du décret du 27 juin 2008



- 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 : la politique en matière de ressources humaines, la mobilisation du fonds de roulement prioritairement pour l'équipement ;
 - la gestion de la programmation financière pluriannuelle ou le programme pluriannuel des investissements : en particulier, 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.

6.2 Sur la communication des documents :

- La mise en ligne sur le site intranet de l'établissement 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.



7. Le projet annuel de performance

Le texte ci-dessous est extrait du dossier budgétaire de l'université Paris Descartes pour l'exercice 2009.

Document CA - 04/12/2008

PROJET ANNUEL DE PERFORMANCES 2009 DE L'UNIVERSITE 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.

1^{er} 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

Elément 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'élève 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.



A titre d'illustration complémentaire, les pages suivantes présentent des extraits du projet annuel de performance de l'exercice 2010 de l'université de La Rochelle. Les extraits choisis correspondent à des représentations sous forme de tableaux et de graphes.

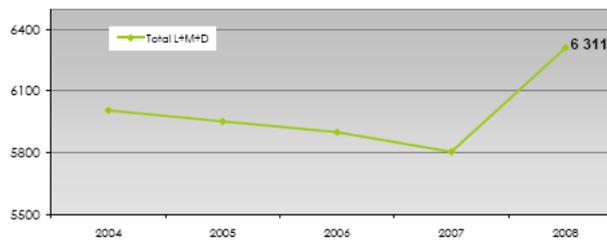
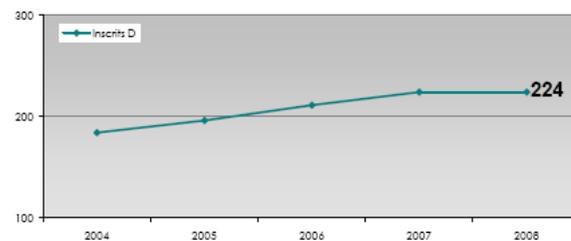
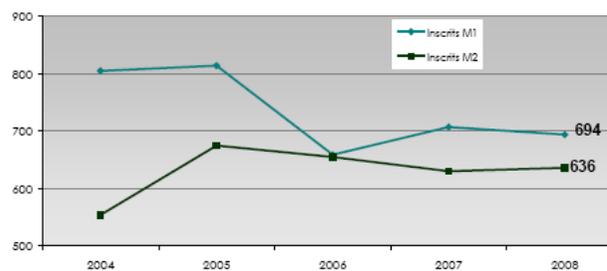
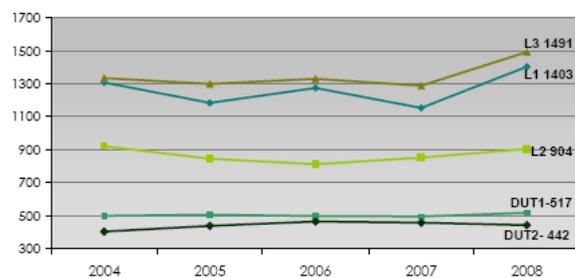
La matérialisation de l'état d'avancement du projet est identifiée de la façon suivante par l'université : feu vert = « cible réalisable », feu orange = « défis à relever », feu rouge = « tendance à renverser ».

1. FORMATION

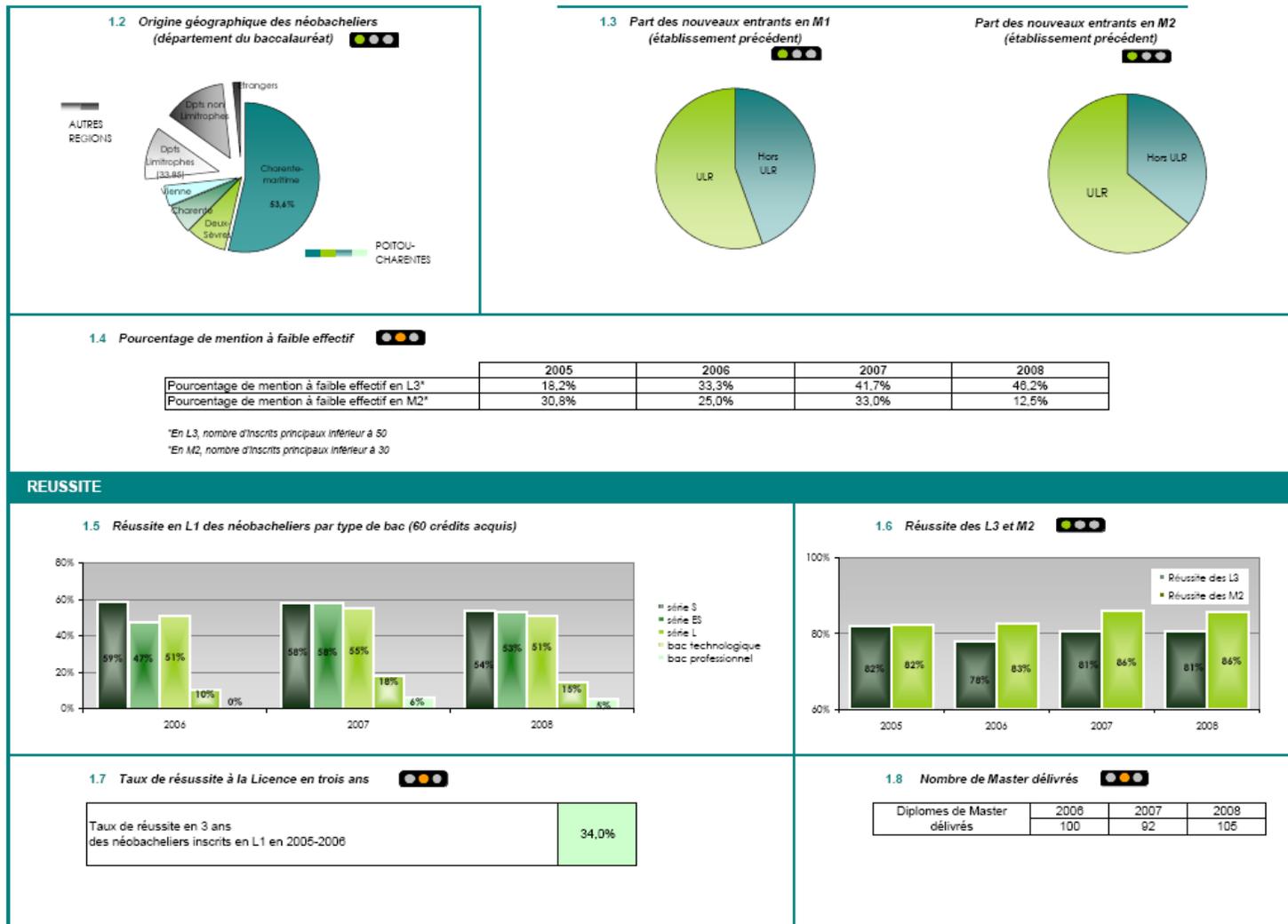
- OBJECTIFS:
- . Affirmer une identité dans une complémentarité territoriale
 - . Développer la professionnalisation et l'insertion professionnelle
 - . Rayonner internationalement
 - . Veiller à la qualité de vie et de l'environnement des études et du travail

ATTRACTIVITE

1.1 Effectifs

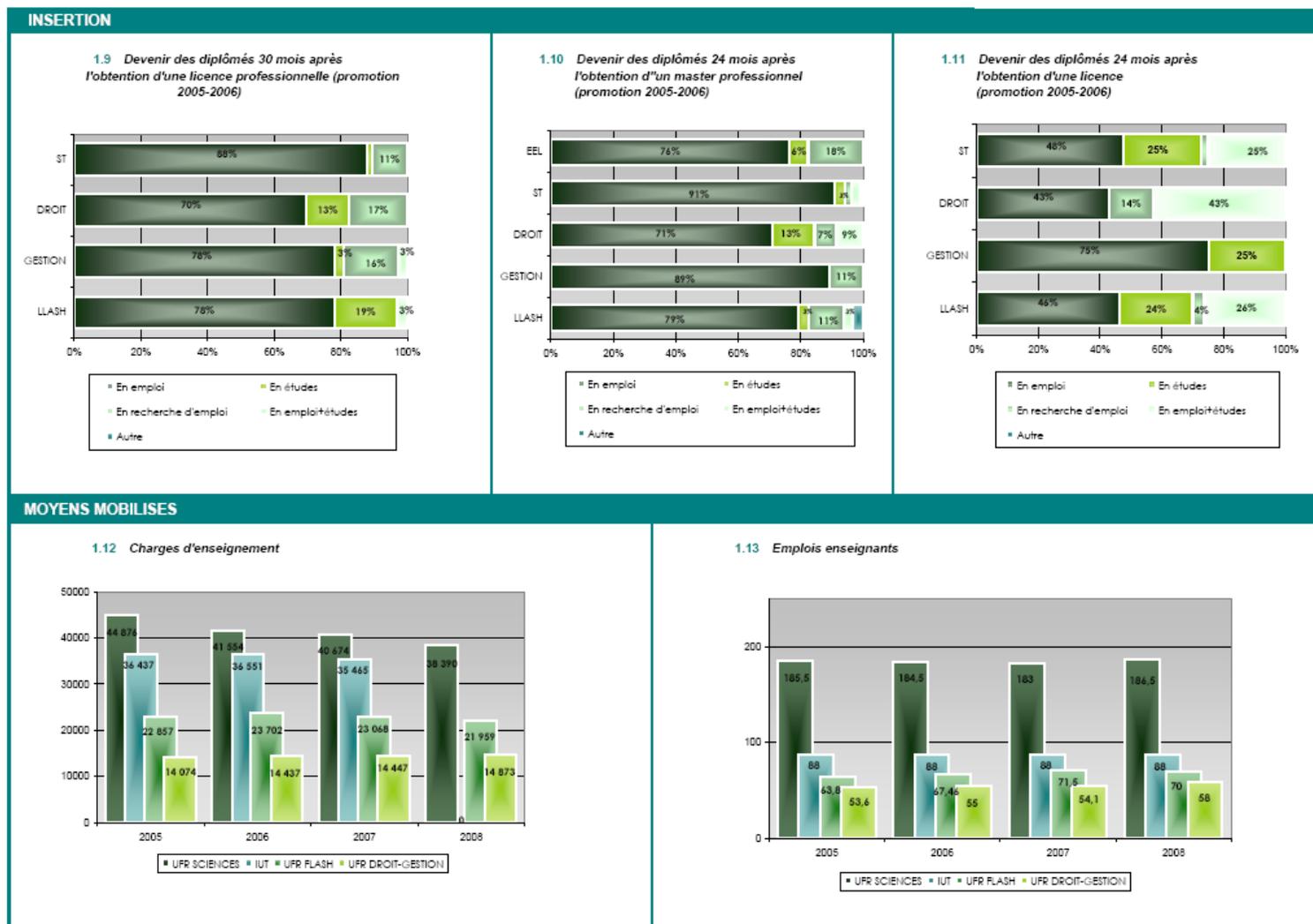


Formation (suite)





Formation (suite et fin)



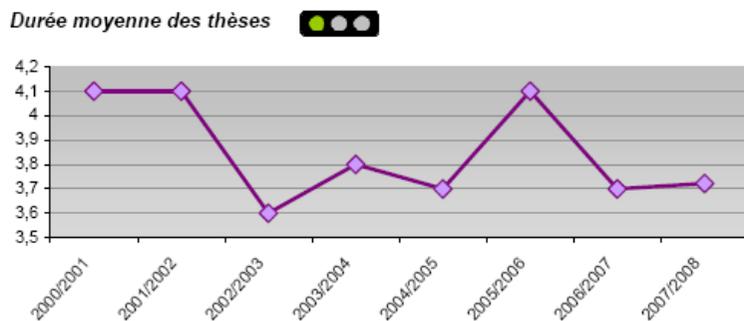


2 - POLITIQUE SCIENTIFIQUE

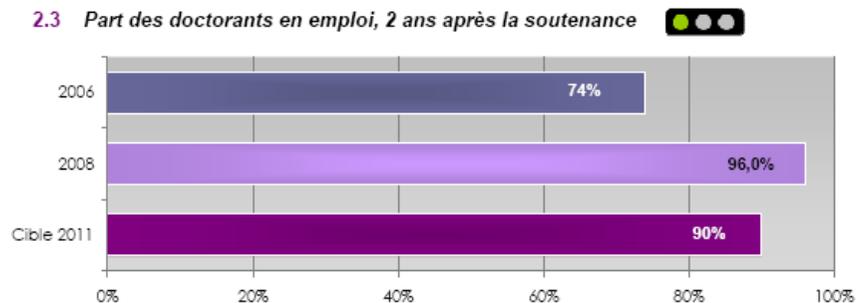
2.1 Qualité de la recherche

	2006	2007	2008
Part des enseignants chercheurs et chercheurs déclarés dans les unités classées A et A+	ND	ND	66,4%
Taux de chercheurs et enseignants chercheurs publiants	ND	ND	73,6%
Rang parmi les 156 établissements bénéficiaires de l'ANR	56ème		
Nombre de brevets déposés	ND	0	1

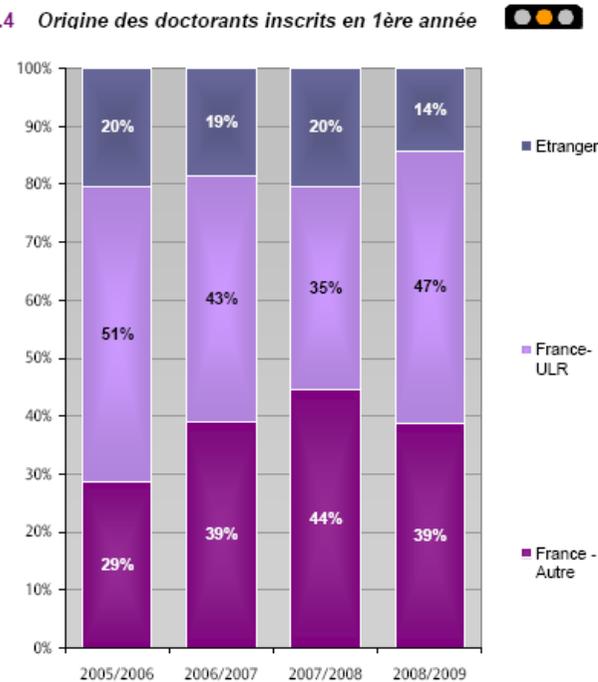
2.2 Durée moyenne des thèses



2.3 Part des doctorants en emploi, 2 ans après la soutenance



2.4 Origine des doctorants inscrits en 1ère année





8. Le choix des modalités de gestion

Le texte ci-après reproduit une étude réalisée par l'université de Haute Bretagne pour ses besoins propres.

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
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

SCENARIO 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.



SCENARIO 2 : INTERNALISER A PERIMETRE 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.

SCENARIO 3 : INTERNALISER A PERIMETRE REALISTE

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.



9. Les contrats avec les tiers de l'établissement

L'analyse des dépenses et les prévisions sur l'exercice ou les exercices doivent s'appuyer sur les engagements contractés par l'établissement. En matière d'achat public, la réglementation contient des dispositions relatives au recensement économique des marchés. Ces données peuvent constituer une source d'information très utile à la prévision budgétaire.

Arrêté du 11 décembre 2006 relatif au recensement économique de l'achat public

NOR: ECOM0600004A

Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie,

Vu le code des marchés publics ;

Vu la loi n° 91-3 du 3 janvier 1991 modifiée relative à la transparence et à la régularité des procédures de marchés et soumettant la passation de certains contrats à des règles de publicité et de mise en concurrence ;

Vu l'ordonnance n° 2004-559 du 17 juin 2004 modifiée sur les contrats de partenariat ;

Vu l'ordonnance n° 2005-649 du 6 juin 2005, modifiée par la loi n° 2006-450 du 18 avril 2006, relative aux marchés passés par certaines personnes publiques ou privées non soumises au code des marchés publics ;

Vu le décret n° 2004-16 du 7 janvier 2004 modifié pris en application de l'article 4 du code des marchés publics et concernant certains marchés publics passés pour les besoins de la défense ;

Vu le décret n° 2006-1071 du 28 août 2006 relatif au recensement des marchés publics et de certains contrats soumis à des obligations de mise en concurrence ;

Vu l'arrêté du 10 novembre 2005 relatif à l'Observatoire économique de l'achat public, modifié par l'arrêté du 28 août 2006 portant diverses dispositions relatives aux textes d'application du code des marchés publics ;

Sur proposition de l'Observatoire économique de l'achat public,

Arrête :

Article 1

Le recensement économique des achats publics des contrats, marchés et accords-cadres mentionnés à l'article 1er du décret du 28 août 2006 et à l'article 1°-II du décret du 7 janvier 2004 susvisés est réalisé selon les modalités fixées par le présent arrêté.

Article 2

Les contrats, marchés et accords-cadres mentionnés à l'article 1er sont enregistrés au moyen d'un numéro d'identification comportant 18 caractères.

Les quatre premiers caractères correspondent à l'année de lancement de la procédure.

Les caractères 5 à 14 correspondent au numéro d'ordre interne de la procédure et sont attribués par l'organisme acheteur.

Les caractères 15 et 16 constituent les numéros d'ordre, le cas échéant, de ou des avenants qui interviennent postérieurement à la notification.

Les caractères 17 et 18 constituent les numéros d'ordre, le cas échéant, de ou des actes spéciaux de sous-traitance qui interviennent postérieurement à la notification.



Article 3

Outre les informations prévues à l'article 4 du décret du 28 août 2006 susvisé, sont également recensés :

- a) Le mois et l'année de notification du contrat ;
- b) Le mode d'exécution du contrat ;
- c) La mise en œuvre de clauses sociales ou environnementales ;
- d) La possibilité prévue par le contrat d'utiliser la carte d'achat ;
- e) Lors de la mise en œuvre de la dématérialisation de la procédure de passation, le nombre de propositions dématérialisées et le nombre de propositions reçues.

Article 4

Une fiche de recensement est établie, selon le modèle en annexe, pour chaque contrat, marché ou accord-cadre mentionné à l'article 1er et d'un montant supérieur à 90 000 HT, par le représentant légal de l'organisme qui passe le contrat, le marché ou l'accord-cadre.

La fiche de recensement est adressée au comptable public assignataire de ses dépenses, au plus tard au moment de la première demande de paiement.

Si l'organisme qui passe le contrat ne dispose pas d'un comptable public, la fiche de recensement, établie dans les mêmes conditions, est adressée dès notification du contrat, marché ou accord-cadre à l'Observatoire économique de l'achat public placé sous l'autorité du ministre chargé de l'économie.

Article 5

La transmission de la fiche de recensement se fait sous la forme papier.

La forme électronique ou toute autre forme ne peuvent être utilisées que sur autorisation préalable de l'Observatoire économique de l'achat public, qui en fixe les modalités.

Article 6

Les modifications apportées au contrat, marché ou accord-cadre en cours d'exécution, notamment les avenants et les actes spéciaux de sous-traitance, font l'objet d'une nouvelle fiche de recensement, transmise dans les mêmes conditions que la fiche initiale.

Article 7

Les contrats, marchés et accords-cadres notifiés à compter du 1er janvier 2007 qui n'ont pas bénéficié, lors du lancement de la procédure, d'une identification telle que prévue à l'article 2, se voient attribuer le millésime 2006.

Article 8

Le directeur des affaires juridiques du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie est chargé de l'exécution du présent arrêté, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Fait à Paris, le 11 décembre 2006.



10. 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.

10.1 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, ...

10.2 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.

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 (meublier 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.



11. Le suivi des recettes : fait générateur

Le tableau ci-dessous recense par famille de compte comptable les natures de recettes pouvant concerner un établissement et propose l'évènement ou le document servant de base au constat de la créance. Ce tableau s'inspire du guide des procédures financières de l'université d'Auvergne.

Nature de la recette	Fait générateur
70 Ventes et prestations de services	dès l'accomplissement de la prestation : avancement ou achèvement selon le fait générateur de la réalisation de la prestation de services ou de la livraison du bien
70 Concessions de logement	à établir en début d'année civile et appel de fonds selon les termes de la convention d'occupation
70 Droits universitaires	régulièrement au fil du constat des inscriptions (l'inscription n'est valable que si le paiement est effectué lors de l'inscription ou l'échéancier de paiement établi)
70 Location	Sur la base du contrat de location
70 ou 13 Contrats sur ressources affectées	régulièrement : situation établie à la fin de chaque période (mois - trimestre) sur la base des dépenses supportées
70 ou 13 Recettes sur convention simple	Assimilable à une prestation de services : distinguer la réalisation de la prestation (date de naissance du droit) qui se traduira par l'enregistrement en comptabilité de l'échéancier des versements (situation de trésorerie)
74 Dons et legs	ponctuellement sur la base de l'acte (et après acceptation par le conseil d'administration)
74 Subventions pour charge de service public	notification de subvention
13 subvention d'investissement	arrêté attributif de subvention faisant suite à la notification de subvention
74 CNASEA	Sur la base des dépenses supportées
74 Autres subventions (région, collectivités, organismes...)	notification de subvention
74 ou 13 Taxe d'apprentissage	notification de versement (via organisme collecteur) ou constat des encaissements (directement par l'établissement)
75 Redevances : propriété intellectuelle – brevets	Sur la base des contrats de concessions
76 Produits financiers	Sur la base des situations bancaires
77 Recettes exceptionnelles	ponctuellement
776 ou 777 Amortissements neutralisés Reprise des subventions d'investissement	Sur la base du plan d'amortissement : opération d'inventaire avec un objectif de comptabilisation au fil de l'exercice pour disposer d'une situation comptable réaliste



Remerciements :

Les remerciements les plus cordiaux sont adressés aux membres du groupe de travail, dont les noms figurent ci-dessous, pour leur implication dans la réflexion menée en la matière afin de permettre à l'Amue de rédiger le présent document. Sont plus particulièrement remerciées les personnes qui ont contribué à sa rédaction.

Le contenu de ce dossier s'appuie en outre sur les données qu'ont bien voulu transmettre, pour le bénéfice de la communauté universitaire, les universités d'Aix-Marseille II, La Rochelle, Paris-Descartes. C'est en particulier à partir de ces éléments qu'ont pu être choisis certaines illustrations. Que les responsables de ces établissements en soient vivement remerciés.

Université de Franche-Comté :

Gilles MOITON – Agent comptable

Université de la Méditerranée - Aix-Marseille 2 :

Brigitte CARPENTIER – Responsable de la cellule évaluation et prospective

Université Paris-Descartes – Paris 5 :

Nathalie JACOB – Contrôleur de gestion

Patrick MICHAUD – Agent comptable

François PAQUIS – Secrétaire général

Université de Pau et des Pays de l'Adour :

Caroline BARADAT - Doctorante

David CARASSUS – Vice-président chargé des moyens, du budget et des systèmes d'information

Elodie DUPUY- Doctorante

Pour toute question concernant ce document merci de prendre contact avec : Serge Bourgine

Courriel : Serge.Bourgine@amue.fr