

L'évolution de la carte comptable : de la croisée des chemins à de nouveaux défis à relever

RAPPORT N° 2016-071
Novembre 2016

Rapport à madame la ministre de l'éducation nationale,
de l'enseignement supérieur et de la recherche



**MINISTÈRE DE L'ÉDUCATION NATIONALE,
DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE LA RECHERCHE**

*Inspection générale de l'administration
de l'éducation nationale et de la recherche*

**L'évolution de la carte comptable :
de la croisée des chemins à de nouveaux défis à relever**

Novembre 2016

Martine SAGUET

Jean-René GENTY
Jacques HAUDEBOURG
Jean NARVAEZ

*Inspecteurs généraux de l'administration
de l'éducation nationale et de la recherche*

Dominique GIRARD-REYDET

*Chargée de mission à l'inspection générale de l'administration
de l'éducation nationale et de la recherche*

SYNTHÈSE

« L'évolution de la carte comptable » figure dans la lettre de mission des inspections générales de l'année 2015-2016¹. Cette commande s'inscrit dans un contexte de forte évolution de l'organisation de la gestion comptable et financière des EPLE.

L'élément déclencheur de ce mouvement a été une insertion au rapport public de la Cour des comptes en 2008. En 2012, l'IGAENR² a conduit une première évaluation du mouvement de regroupement des agences comptables, mesurait ses effets sur l'amélioration de la qualité comptable et alertait sur la politique de ressources humaines à mettre en œuvre.

La mission conduite en 2016 s'inscrit dans une double dimension : poursuivre l'évaluation des effets de la démarche engagée sur la structuration des agences comptables, et apprécier les évolutions possibles de l'organisation de la fonction financière en EPLE, au regard notamment de la rénovation des systèmes d'information.

Du point de vue de la méthodologie, la mission s'est appuyée sur les éléments fournis par les 30 IGAENR, correspondants académiques, qui ont rencontré les responsables académiques ainsi que des ordonnateurs, des agents comptables et des adjoints gestionnaires ; 62 agents comptables ont participé à la mission en renseignant un questionnaire. Pour illustrer ses propos, la mission a analysé 200 rapports de présentation des comptes financiers, et 88 conventions de groupements comptables.

L'examen de quatre thématiques a guidé le travail de la mission.

Le resserrement de la carte des agences comptables et l'amélioration de la qualité comptable

En septembre 2015, la physionomie de la carte des agences comptables est profondément différente de celle observée en 2008 : la moitié des agences comptables compte cinq ou six établissements (14,2 % en 2008), les petites structures, de un à quatre établissements, représentent désormais 21 % de l'ensemble (84 % en 2008) et un tiers (28 %) des agences comptables regroupe sept établissements et plus (1,63 % en 2008). Cette mutation a été accompagnée par l'administration centrale du ministère de l'éducation nationale au travers de la publication d'une instruction codificatrice³, de la rénovation de l'outil de diagnostic du contrôle interne (ODICé) ou encore du pilotage et de l'animation du réseau de proximité R Conseil. Dans ce dernier cas, une forte hétérogénéité des capacités d'intervention des académies doit être notée. Des indicateurs positifs, traduisant une professionnalisation du réseau des agents comptables, sont à relever : les défaillances et les nominations de commis d'office sont devenues très marginales, les anomalies relevées sur les comptes financiers sont en recul, le management et le pilotage des agences comptables s'appuient sur davantage de structuration et de rationalisation de l'organisation dès lors que le nombre d'établissements rattachés augmente.

¹ Bulletin officiel n° 32 du 3 septembre 2015.

² Rapport n° 2012-005, *La qualité de la fonction comptable en EPLE à la croisée des chemins*, février 2012.

³ Instruction codificatrice M9.6 – Dernière version : bulletin officiel de l'éducation nationale spécial n° 4 du 21 mai 2015.

L'analyse financière et la situation financière globale des EPLE

Les techniques d'analyse financière ont été introduites récemment dans la sphère de gestion des EPLE⁴. Elles sont en cours d'appropriation par les agents comptables, mais un effort de formation est encore nécessaire pour homogénéiser leur niveau de maîtrise. Cette montée en compétences, associée aux capacités offertes par un outil de pilotage⁵ mis à disposition de l'administration centrale, des académies et des collectivités territoriales qui le souhaitent, constituent des points d'appui sur lesquels des capacités d'analyses conjointes mériraient d'être développées. Sur ce point, la mission recommande qu'un indicateur simplifié, partagé par les différents interlocuteurs des EPLE, soit adopté pour qualifier leur situation financière. Une analyse de la situation financière globale des EPLE est présentée, par académie, et par type d'établissement.

La rénovation de la fonction financière en EPLE

Les démarches engagées, notamment en matière réglementaire, rapprochent la gestion des EPLE du champ de l'ensemble de la gestion publique. Du point de vue de la modernisation des pratiques, ils bénéficient des mêmes avancées que les autres opérateurs de l'État : dématérialisation, télépaiement, etc. Un enjeu se profile, au travers du changement des systèmes d'information : logiciel de gestion financière et comptable (GFC), ainsi que logiciel de paie en établissement, qui ne se résument pas à des changements d'outils. L'implantation du système d'information budgétaire et comptable, en particulier, s'accompagnera d'un repositionnement des acteurs de la chaîne de la dépense et de la recette publiques : ordonnateur, adjoint gestionnaire et agent comptable, et d'un rééquilibrage de leurs attributions respectives. La réussite de cette opération nécessitera un important effort de formation.

La mission a en outre constaté que les évolutions en cours, et notamment les nouvelles pratiques des collectivités territoriales en termes de reprise en gestion directe d'importants postes de dépenses, risquent d'affecter le contenu du métier de gestionnaire, et suggère qu'une attention particulière soit apportée à leur situation.

La gestion des ressources humaines

En matière de ressources humaines, la situation actuelle peut être qualifiée de très correcte. Avec le resserrement de la carte des agences comptables, les postes d'agents comptables sont occupés par des personnels expérimentés, et peu de difficultés sont recensées. Cette situation risque cependant d'être conjoncturelle au regard de la pyramide des âges des agents en poste. La situation recensée dans vingt-sept académies fait apparaître une part des « 55 ans et plus » supérieure à 40 % ; dans huit académies, les « 60 ans et plus » représentent plus du quart des effectifs. Dans le même temps, les réformes statutaires récentes ont tari l'alimentation du vivier susceptible d'occuper directement des fonctions d'agent comptable. Ces éléments militent pour qu'à la fois les difficultés à venir soient anticipées au travers d'une politique de gestion prévisionnelle, et que la reconstitution d'une filière financière au sein du ministère de l'éducation nationale soit envisagée. Il en va de la capacité de l'institution à continuer à gérer directement ses agences comptables, en s'appuyant sur un niveau de compétences avéré, et dans les meilleures conditions de maîtrise de la qualité.

⁴ Avec l'instruction codificatrice M9.6.

⁵ Base de données COFI-Pilotages.

Par ailleurs, avec l'augmentation de la taille moyenne des agences comptables, et en particulier sur celles qui atteignent au moins sept établissements, le besoin d'un renforcement de l'encadrement est couvert par de nombreuses académies au travers de l'affectation d'un agent de catégorie A supplémentaire. Cette évolution s'est accompagnée de l'émergence de la notion de « fondé de pouvoir », dont les contours et le cadrage administratif (modalités de recrutement, régime indemnitaire, etc.) sont très variables selon les académies. La mission estime que la fonction de fondé de pouvoir, adjoint à l'agent comptable, donc de mandataire, mérite d'être normalisée et de faire l'objet d'un cadrage national ; le développement de cette fonction représente en effet un maillon important dans la constitution d'un vivier de futurs agents comptables.

Enfin, la professionnalisation des agents comptables doit être accompagnée d'une évolution et d'une harmonisation des règles concernant leur recrutement et surtout leur évaluation, qui, en l'état, peuvent leur être préjudiciables à terme.

En conclusion, en dépit de fortes disparités académiques, le domaine de la gestion financière et comptable des EPLE est placé dans un mouvement dynamique de recherche de l'amélioration de la qualité comptable et du fonctionnement du réseau. Des éléments de cadrage national, notamment en matière de gestion des ressources humaines, sont nécessaires pour que le système soit entraîné avec un minimum d'homogénéité.

SOMMAIRE

Introduction.....	1
1. Le resserrement de la carte comptable	2
1.1. L'émergence d'une nouvelle dynamique dans le resserrement de la carte comptable.....	2
1.2. La physionomie de la carte en 2015, reflet des stratégies conduites par les académies	5
1.2.1. <i>Les trois approches stratégiques.....</i>	5
1.2.2. <i>La nouvelle problématique de la contraction des agences comptables.....</i>	6
1.3. L'évolution de la cotation des postes des agences comptables face à l'autonomie du chef d'établissement.....	7
1.4. L'hétérogénéité des établissements mutualisateurs de paie	8
1.5. L'accompagnement des établissements	10
1.5.1. <i>L'impulsion nationale : le bureau de la réglementation comptable et du conseil aux EPLE (DAF A3)</i>	10
1.5.2. <i>Le fonctionnement des réseaux conseils et des organisations académiques.....</i>	11
1.6. Les effets indéniables du resserrement	13
1.6.1. <i>La qualité comptable : une démarche à conforter</i>	13
1.6.2. <i>Management et pilotage des agences comptables</i>	16
2. La maîtrise de la situation financière des EPLE par les acteurs de l'éducation nationale et les collectivités territoriales	19
2.1. COFI-Pilotages : une base de données encore insuffisamment exploitée.....	19
2.1.1. <i>Le niveau de remontée des comptes financiers.....</i>	19
2.1.2. <i>L'utilisation par les académies</i>	20
2.1.3. <i>L'utilisation par les collectivités territoriales.....</i>	21
2.1.4. <i>L'utilisation par l'administration centrale</i>	21
2.2. La situation financière des EPLE	21
2.2.1. <i>La progression du niveau des fonds de roulement des EPLE entre 2013 et 2014.....</i>	22
2.2.2. <i>La progression du niveau de trésorerie des EPLE entre 2013 et 2014.....</i>	23
2.2.3. <i>Le fonds de roulement et la trésorerie exprimés en nombre de jours</i>	25
2.2.4. <i>L'analyse des données caractérisant la situation financière globale des EPLE</i>	28
2.3. L'analyse financière des EPLE : un champ rénové et en cours d'installation.....	30
2.3.1. <i>Un contexte porteur d'une nouvelle professionnalité pour les agents comptables</i>	30

2.3.2.	<i>L'analyse financière : une diversité des approches qui nuit à une gestion optimale des moyens.....</i>	34
2.3.3.	<i>La nécessité d'aller vers un modèle d'analyse financière simplifié et partagé par tous les acteurs ..</i>	37
2.3.4.	<i>La mutualisation des fonctions de contrôle des EPLE.....</i>	39
3.	La rénovation de la fonction financière en EPLE.....	39
3.1.	Le point sur les expérimentations en matière d'organisation des agences comptables.....	39
3.2.	Des outils au service de la modernisation du fonctionnement des agences comptables	40
3.3.	Le devenir du métier de gestionnaire	41
3.4.	L'enjeu de l'évolution des systèmes d'information : réussir la dématérialisation	42
3.4.1.	<i>Une rénovation du système d'information budgétaire et comptable inscrite dans un calendrier constraint.....</i>	43
3.4.2.	<i>L'articulation envisagée avec le renouvellement de GOSPEL.....</i>	43
3.4.3.	<i>La mise en œuvre d'une solution transitoire imposée par la dématérialisation des factures en janvier 2017</i>	43
3.4.4.	<i>L'impact sur l'organisation des EPLE.....</i>	44
4.	La gestion des ressources humaines.....	44
4.1.	L'évolution du cadre réglementaire	44
4.1.1.	<i>Un panorama en évolution</i>	44
4.1.2.	<i>Un corpus réglementaire ne prenant pas entièrement en compte la nécessité de la professionnalisation</i>	45
4.2.	Les agents comptables en 2015	46
4.2.1.	<i>L'importance du renouvellement générationnel</i>	46
4.2.2.	<i>L'évolution significative de la répartition par corps et grades depuis 2011.....</i>	48
4.3.	Une gestion des ressources humaines beaucoup plus fine induite par les évolutions de la carte comptable	50
4.3.1.	<i>Une évolution des procédures de recrutement et d'évaluation marquée du sceau de l'empirisme ..</i>	50
4.3.2.	<i>Le devenir des anciens agents comptables et l'accompagnement des équipes.....</i>	51
4.4.	Une perspective d'alimentation du vivier de recrutement, l'émergence de la fonction de fondé de pouvoir : du quasi néant à des situations très abouties	52
4.4.1.	<i>Une nécessaire clarification du terme et des missions qu'il recouvre</i>	52
4.4.2.	<i>Des situations en académie assez contrastées</i>	53
4.4.3.	<i>Une fonction à développer, consolider et normaliser</i>	54
4.4.4.	<i>La valorisation des fonctions financières pour alimenter le vivier des futurs agents comptables</i>	54

4.5. Des leviers d'action inégalement exploités.....	55
4.5.1. Une montée en puissance de certains postes comptables accompagnée d'un rééquilibrage des postes d'administrateurs entre services académiques et EPLE	55
4.5.2. Un recours à la promotion au grade d'attaché hors classe pas toujours en adéquation avec l'évolution de la carte comptable	55
4.5.3. Le recours à l'instrument indemnitaire	56
4.6. La nécessité de renforcer la formation initiale et continue	58
4.6.1. Une impulsion qualitative forte donnée par le niveau national.....	59
4.6.2. Des dispositifs académiques très inégaux et dont certains semblent particulièrement indigents.....	60
4.6.3. La formation de l'ordonnateur (chef d'établissement et adjoint gestionnaire) comme acteur de la chaîne financière	61
Conclusion	62
Table des recommandations.....	64
Tableau comparatif des recommandations émises en 2016 avec les propositions du rapport n° 2012-005.....	67
Liste des graphiques	73
Liste des tableaux.....	74

Introduction

« L'évolution de la carte comptable » figure dans la lettre de mission des inspections générales de l'année 2015-2016⁶; cette commande s'inscrit dans un contexte de forte évolution de l'organisation de la gestion comptable et financière des EPLE depuis plusieurs années, évolution qu'il convient d'évaluer pour mieux anticiper et accompagner les changements d'ampleur qui interviendront à court et moyen terme.

Pour mieux appréhender les enjeux auxquels est confronté ce secteur, il convient de rappeler les jalons qui l'ont marqué dans un passé récent.

En 2008, la Cour des comptes, dans une insertion au rapport public, *Défaillances et insuffisances dans la fonction comptable des établissements publics locaux d'enseignement*, estimait « que le système devait être rebâti ». Pour répondre à ces critiques, le ministère de l'éducation nationale a dès 2008, engagé les académies à conduire un resserrement de la carte des agences comptables, et les a accompagnées, ainsi que les EPLE, par de nombreuses actions et outils destinés à améliorer la qualité comptable. Le rapport de l'IGAENR, *La qualité de la fonction comptable en EPLE à la croisée des chemins*, publié en 2012, évaluait le mouvement de regroupement des agences comptables, mesurait ses effets sur l'amélioration de la qualité comptable, alertait sur la politique de ressources humaines à mettre en œuvre, et dressait des scénarios d'évolution de la fonction comptable.

Ce sujet avait néanmoins été, dès 1975, expertisé par l'inspection générale de l'administration⁷ dans le cadre d'une mission intitulée « Carte économique des gestions, regroupements des comptabilités, évolution des moyens modernes de gestion »⁸.

La mission conduite en 2016 s'inscrit dans une double dimension : poursuivre l'évaluation des effets de la démarche engagée sur la structuration des agences comptables, et apprécier les évolutions possibles de l'organisation de la fonction financière en EPLE, au regard notamment de la rénovation des systèmes d'information.

La mise en relation entre le bilan du resserrement de la carte des agences comptables et la professionnalisation du réseau ainsi que les progrès réalisés en matière de maîtrise de la qualité comptable feront l'objet de la première partie.

La maîtrise des techniques d'analyse financière, introduites récemment dans la sphère de gestion des EPLE⁹, fera l'objet d'une expertise en seconde partie. Elle est complétée d'une analyse de la situation financière globale des EPLE.

La modernisation de la gestion des EPLE, au travers de nouvelles techniques qui touchent l'ensemble de la gestion publique (dématérialisation), mais également du changement des applications de gestion (budgétaire et comptable, ainsi que de la paie en EPLE), sera abordée au regard du rééquilibrage des responsabilités des ordonnateurs et des comptables (troisième partie).

⁶ Bulletin officiel n° 32 du 3 septembre 2015.

⁷ Du ministère de l'éducation nationale.

⁸ Rapport fourni par le service des archives à l'occasion du cinquantenaire de l'IGAENR qui a eu lieu en octobre 2015.

⁹ Instruction codificatrice M9.6 – Première publication : 15 janvier 2013.

L'ensemble des évolutions et enjeux auxquels est confrontée la gestion budgétaire et comptable des EPLE sont fortement dépendants de la qualité de la gestion des ressources humaines qui pourra être déployée, à court terme, pour accompagner la professionnalisation du réseau. À moyen terme, le besoin de renouvellement des agents actuellement en poste implique qu'une politique de gestion prévisionnelle soit mise en œuvre (quatrième partie).

Au fil de la mission, il est nettement apparu que ce dossier est dans une phase transitoire : des aspects, notamment en matière de gestion des ressources humaines, sont réglés de manière pragmatique par les académies, en l'absence de cadrage national. Alors que des avancées notables peuvent être relevées dans certains domaines, des marges de progrès subsistent sur des sujets déjà abordés en 2012 (contrôle interne par exemple). C'est la raison pour laquelle quelques thématiques, et les recommandations qui les accompagnaient en 2012, sont à nouveau évoquées en 2016.

Tout au long du rapport, la mission s'est attachée à relever les bonnes pratiques mises en œuvre par les académies, dans le but d'aider à leur mutualisation.

Du point de vue de la méthodologie, les 30 IGAENR, correspondants académiques ont été mobilisés, permettant ainsi de disposer d'un état exhaustif du sujet. Ils ont rencontré les responsables académiques ainsi que des agents comptables, sur la base d'un protocole d'entretien commun ; 62 agents comptables ont renseigné ce questionnaire. Pour illustrer ses propos, la mission a analysé 200 rapports de présentation des comptes financiers, et 88 conventions de groupements comptables.

La mission tient à remercier l'ensemble de ces responsables académiques, les chefs d'établissement, les agents comptables et les gestionnaires pour leur contribution à ce rapport ; sa gratitude va également aux responsables sollicités en administration centrale, ainsi qu'aux représentants des organisations représentatives des personnels, et des associations professionnelles.

Elle tient à adresser des remerciements particuliers à l'équipe du bureau de la réglementation comptable et du conseil aux EPLE de la direction des affaires financières, et à sa responsable, pour la disponibilité dont elles ont fait preuve à son égard.

1. Le resserrement de la carte comptable

1.1. L'émergence d'une nouvelle dynamique dans le resserrement de la carte comptable

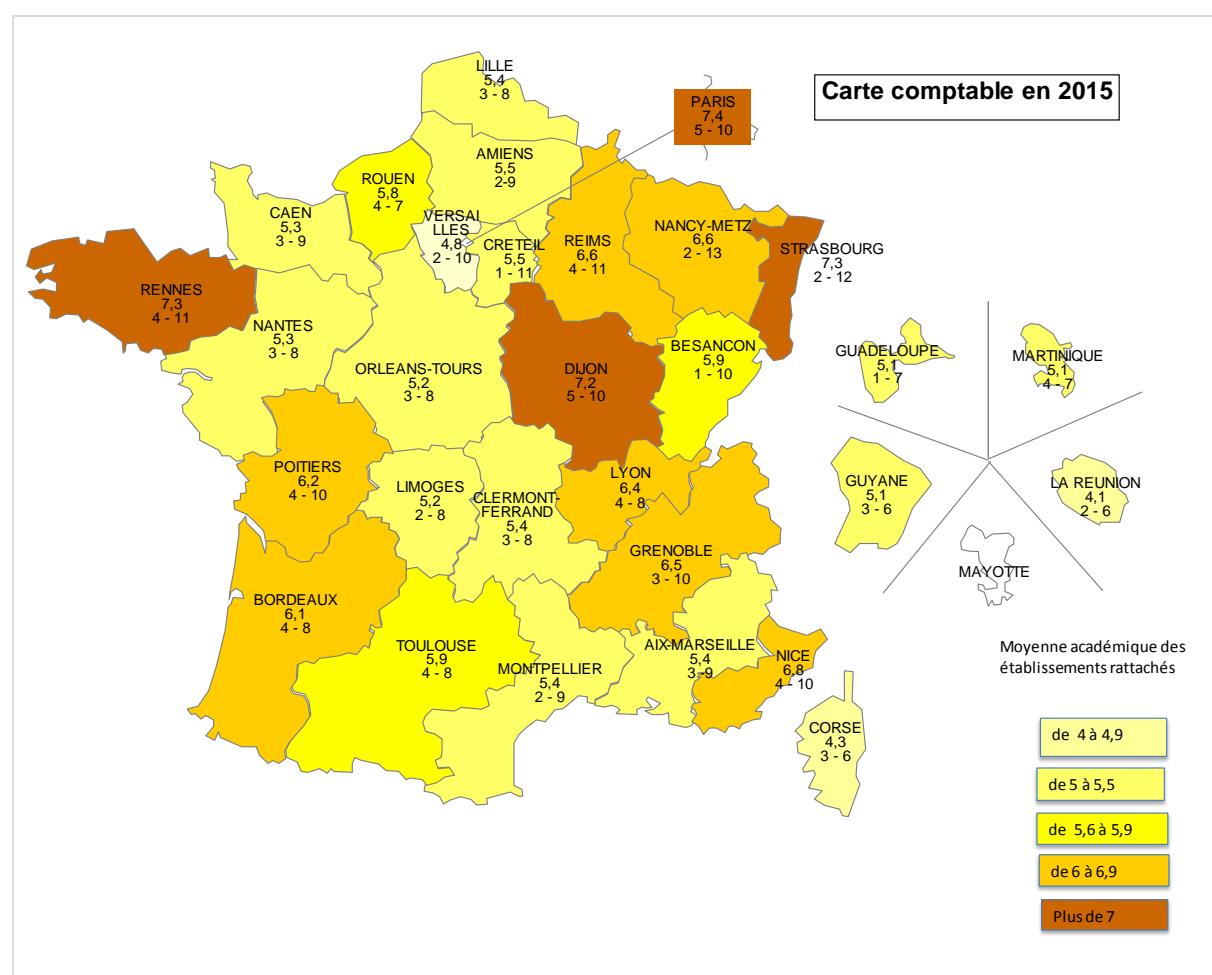
La démarche du resserrement des agences comptables initiée dès 2008 par la direction des affaires financières (DAF) vise à atteindre une meilleure qualité comptable au travers, d'une part, de la professionnalisation et de la montée en compétence des agents comptables et, d'autre part, de la sécurisation des opérations budgétaires et comptables. À la suite du rapport n° 2012-005 de février 2012 de l'IGAENR constatant que la moyenne nationale du nombre d'établissements par agence comptable s'élevait en 2011 à 4,5 établissements au lieu des 6 fixés par la circulaire n° 2008-042 du 26 juin 2008, la DAF réaffirme en 2013 le maintien de cet objectif dans une nouvelle circulaire (circulaire n° 2013-189 du 14 octobre 2013) sans toutefois l'assortir d'une date cible.

À la rentrée scolaire 2015, avec 1 357 agences comptables pour 7 814¹⁰ EPLE, la cible nationale est quasiment atteinte avec une moyenne de 5,8 établissements par agence comptable.

La carte ci-dessous présente, par académie, d'une part la moyenne du nombre d'établissements rattachés par agence comptable et d'autre part l'échelonnement des EPLE au sein des agences.

Les académies qui affichent encore une moyenne un peu faible, soit poursuivent leur effort de resserrement sans avancer d'échéancier précis (Nantes, Orléans-Tours, La Réunion), soit prévoient d'achever leur carte cible à la rentrée 2017 (Versailles, Lille) ou 2018 (Créteil, Montpellier), voire à un horizon plus lointain (2020 pour Caen). Désormais, onze académies dépassent la moyenne de six établissements, dont sept avec une moyenne comprise entre 6,1 (Bordeaux) et 6,8 (Nice) et quatre académies à plus de sept établissements (Dijon : 7,2), (Strasbourg et Rennes : 7,3), (Paris : 7,4).

Graphique 1 : Situation nationale de la carte des agences comptables



Source : retraitement par la mission des données fournies par les académies (onglet données quantitatives).

Le tableau se lit ainsi : pour l'académie de Toulouse, la moyenne des EPLE par agence comptable est de 5,9 ; le nombre d'EPLE par agence comptable s'échelonne de 4 à 8.

Au-delà de la moyenne atteinte par les académies, qui reflète leur stratégie, objet du point 1.2 ci-après, l'examen du nombre d'établissements rattachés par agence comptable entre 2008 et 2015

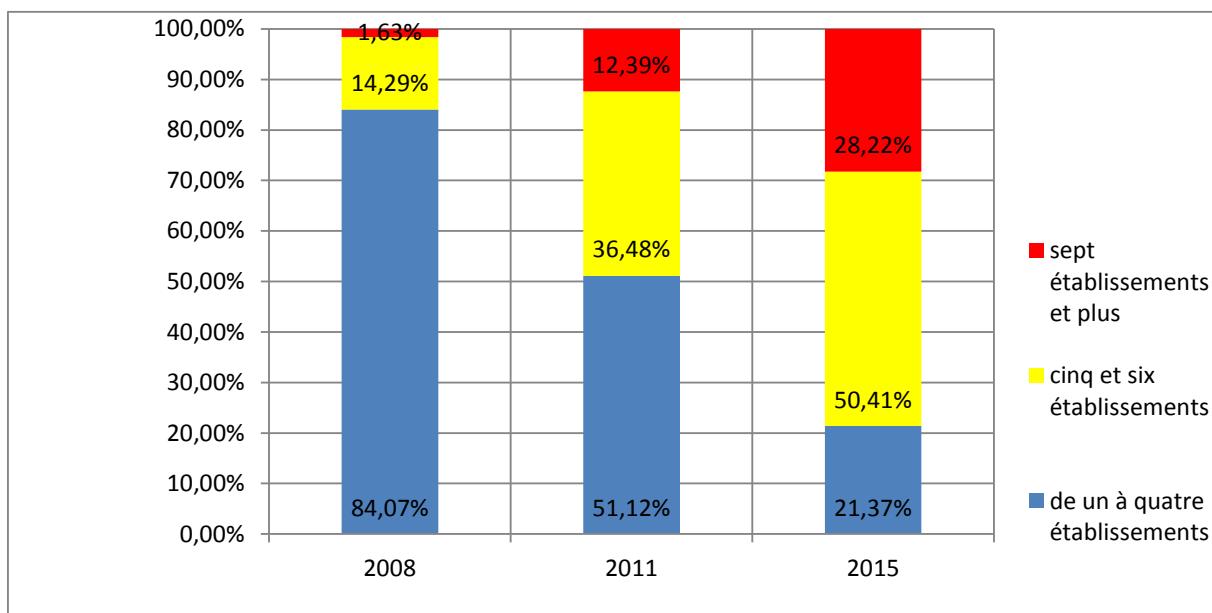
¹⁰ Constat au 1^{er} septembre 2015, recensé dans les questionnaires académiques, soit une différence de 40 avec le RERS 2015 qui affiche 7 854 EPLE.

traduit une nouvelle dynamique dans le paysage de la carte comptable avec l'émergence d'un nombre conséquent d'agences (383) à plus de six établissements rattachés.

L'analyse de l'évolution entre 2008 et 2015 du poids respectif des agences comptables classées en trois tranches selon le nombre d'établissements rattachés (jusqu'à quatre établissements, de cinq à six établissements, puis sept et au-delà) révèle que :

- les agences comptables de un à quatre établissements ne représentent plus désormais que 21 % des agences comptables en 2015 contre 84 % en 2008 et 51 % en 2011 avec une quasi-disparition des agences mono-établissement (trois subsistent encore, situées dans les académies de Besançon, Créteil et la Guadeloupe alors qu'elles étaient 168 en 2008 et 64 en 2011) ;
- la moitié d'entre elles comptent entre cinq (22 %) et six établissements (28 %) ; elles n'étaient que 14 % en 2008 (dont 10 % à cinq et 4 % à six) et 36 % en 2011 (dont 19 % à cinq et 17 % à six) ;
- plus du quart (28 % exactement) ont entre sept et treize établissements rattachés en 2015 (moins de 2 % en 2008, et 12 % en 2011). C'est dans cette tranche que les évolutions sont les plus remarquables :
 - quelques académies concentrent en effet un nombre significatif d'agences comptables de sept à neuf établissements : Grenoble avec 22 agences comptables à sept établissements, Créteil et Lyon avec respectivement 14 et 13 agences à huit établissements, Nancy-Metz, Rennes et Strasbourg avec respectivement 5, 7 et 6 agences comptables à neuf établissements (cf. graphique précédent),
 - sur les 23 agences comptables à dix établissements (une en 2008), la répartition par académie est la suivante : quatre pour chacune des académies de Nice, Paris et Rennes, deux pour chacune des académies de Créteil, Nancy, Strasbourg, et une pour chacune des académies de Besançon, Dijon, Grenoble, Poitiers et Versailles,
 - enfin, quatre académies ont des agences comptables à plus de dix établissements : Reims et Rennes avec chacune une agence comptable à onze établissements ; Nancy-Metz avec deux agences comptables à onze établissements et une à treize, Strasbourg avec une agence comptable à onze et deux à douze établissements.

Graphique 2 : Évolution de la taille des agences comptables entre 2008 et 2015 en pourcentage



Source : retraitement par la mission des données fournies par les académies (onglet données quantitatives).

1.2. La physionomie de la carte en 2015, reflet des stratégies conduites par les académies

Le ministère dans les deux circulaires précitées avait laissé aux académies le choix de leur stratégie pour définir leur carte cible, stratégie qui devait tenir compte des contraintes locales et privilégier les départs naturels dans les décisions de regroupement. Trois approches caractérisent les stratégies développées par les académies depuis 2008, dont le résultat a profondément transformé la physionomie actuelle de la carte, et conduisent à reconsidérer la problématique de la contraction du réseau des agences comptables.

1.2.1. Les trois approches stratégiques

Nombre d'académies ont construit leur stratégie autour de la constitution de groupes de travail et/ou de comités de suivi réunissant les représentants syndicaux de la profession, mais aussi des agents comptables reconnus par la profession et parfois des chefs d'établissement.

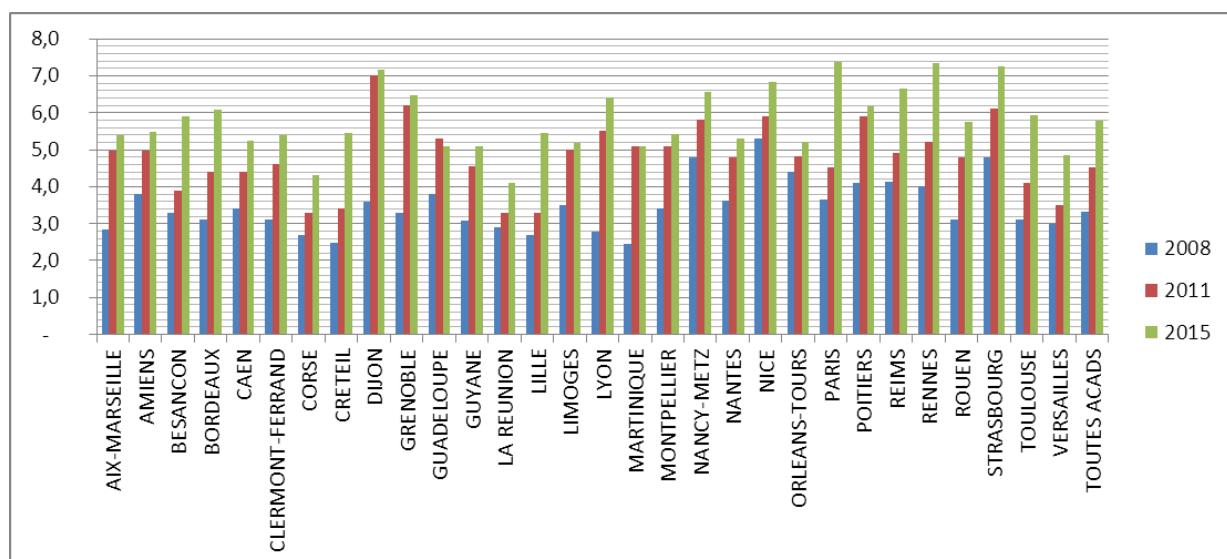
Globalement, plus de 2/3 d'entre elles ne signalent pas de difficultés particulières et notamment celles qui ont obtenu les meilleurs résultats quantitatifs de resserrement des agences comptables (Dijon, Grenoble, Lyon, Nancy-Metz, Nice, Paris, Poitiers, Reims et Strasbourg).

L'approche stratégique majoritaire a consisté à respecter le rythme des départs à la retraite, des mutations et des disponibilités et à étaler le regroupement des agences comptables entre 2008 et 2015. Certaines académies considèrent qu'elles ont atteint leur cible à la date de la mission (Aix-Marseille, Bordeaux, Corse, Lyon, Nice) ou l'atteindront en 2016 (Reims) même si parfois le résultat obtenu demeure éloigné de l'objectif national, et ne procèdent désormais qu'à des ajustements à la marge.

Les académies de Créteil, Lille et Versailles qui affichaient des résultats très modestes en 2011 parce qu'elles n'avaient pas encore réellement amorcé leur démarche de resserrement, prévoient d'avoir achevé leurs regroupements en 2017 pour Lille et 2018 pour Créteil. La stratégie déployée par Versailles est à cet égard très révélatrice de la concentration et de l'intensification des efforts produits sur une période ramassée : initié en 2013 sur la base du volontariat à l'occasion des départs à la retraite et des mutations, le projet de regroupement est planifié sur quatre ans avec un passage de 130 agences en 2015 à 96 en 2017 (une dizaine d'agences seront concernées en 2016 ; la disparition de 24 agences s'accompagnant néanmoins de mesures de carte scolaire plus conséquentes).

La dernière stratégie, qui repose sur un pilotage plus volontariste des autorités académiques, produit des résultats dépassant de façon significative les recommandations ministérielles dans quatre académies. Ainsi Paris (7,4), Rennes et Strasbourg (7,3) enregistrent une forte progression de leur moyenne depuis 2011, respectivement de + 2,9, + 2,1 et + 1,2 points alors que celle de Dijon (sept en 2011) est plus limitée (+ 0,2).

Graphique 3 : Évolution de la taille moyenne des agences comptables entre 2008 et 2015



Source : retraitement par la mission des données fournies par les académies (onglet données quantitatives).

1.2.2. La nouvelle problématique de la contraction des agences comptables

À partir d'un certain seuil (sept et plus établissements rattachés), la mission a constaté que de nouvelles problématiques apparaissent liées à la taille de l'agence et à un besoin plus affirmé que dans les agences de taille inférieure de structurer l'organisation et de professionnaliser les fonctions. Les agents comptables à la tête de six établissements « subissent », en effet, l'élargissement de leur poste et éprouvent des difficultés à gérer à la fois la comptabilité de l'ensemble des établissements constituant l'agence comptable et la gestion matérielle de leur établissement support car les académies ne peuvent les aider en postes supplémentaires dans la mesure où les agences sont nombreuses et n'ont pas atteint leur masse critique.

En revanche, les agents comptables placés à la tête de sept établissements et au-delà, sont généralement accompagnés par les académies avec notamment la nomination d'un agent de

catégorie A supplémentaire. À Bordeaux, Lille, Limoges, Montpellier, Nice, Reims et Strasbourg, cette stratégie a favorisé leur acceptation de prendre en charge des agences plus importantes.

Malgré un dialogue social bloqué sur la cible de six établissements par agence comptable dans quelques académies, cette cible a ainsi constitué un levier pour faire évoluer la situation, et le tissu des agences comptables a été effectivement transformé. Les effets bénéfiques relevés par la mission sur les agences qui dépassent cette cible conduisent à proposer d'élaborer des stratégies d'évolution qui s'exonèrent de cette cible quantitative au profit d'objectifs explicitement formulés autour d'une amélioration de la professionnalisation du réseau.

Recommandation 1 : Préférer à la cible quantitative définie en 2008 un objectif plus ambitieux de resserrement de la carte des agences comptables, fondé sur la recherche d'une meilleure professionnalisation du réseau.

Par ailleurs, il convient de s'interroger sur l'opportunité de maintenir des petites agences à quatre établissements maximum. La mission a, en effet, observé que l'argument de conserver un schéma traditionnel de possibilité d'affectation en début de carrière dans une petite agence pour développer un savoir-faire et une expertise avant de prendre une agence plus importante, ne garantissait en réalité aucunement le déroulement d'un véritable parcours professionnel en raison de la mobilité quasi inexiste des comptables nommés à la tête de ces agences. De plus, cette politique, qui présente l'inconvénient de limiter mécaniquement la poursuite de la réduction du nombre des agences comptables, ne permettrait d'assurer une meilleure professionnalisation de ces comptables que si elle s'accompagnait d'un réel accompagnement dans le cadre d'objectifs et de politiques de ressources humaines organisés.

La mission considère que le maintien de telles structures doit ainsi demeurer l'exception. Il ne peut se justifier que pour des cas particuliers rendant complexe la mise en œuvre du regroupement, et en tout état de cause, il doit être piloté dans le cadre du dialogue de gestion académique.

Recommandation 2 : Ne maintenir que de manière exceptionnelle les petites agences comptables et piloter le dispositif au niveau académique (conditions de mobilité, d'accompagnement et de formation).

1.3. L'évolution de la cotation des postes des agences comptables face à l'autonomie du chef d'établissement

Le système de répartition des emplois administratifs d'un EPLE par les services académiques prend en considération des critères globaux tels que le nombre d'établissements rattachés à l'agence comptable, les éléments de complexité liés à leur nature (lycée général et technologique, lycée professionnel, collège) et la présence de GRETA ou de dispositifs de mutualisation.

La mission a constaté que les services académiques ont généralement, d'une part fléché et étoffé la dotation théorique de l'agence comptable au sein de l'EPLE support dans le cadre d'un barème de répartition des moyens administratifs, avec l'implantation d'un poste de catégorie A supplémentaire dans les agences comptables à compter de sept ou huit établissements rattachés et, d'autre part,

réservé une dotation spécifique hors barème aux structures complexes de type GRETA et aux dispositifs de mutualisation. Les moyens de l'agence comptable étant intégrés dans la dotation globale allouée au chef d'établissement et ce dernier ayant la responsabilité de les répartir, l'agent comptable peut parfois s'estimer insuffisamment pourvu au regard de la charge de travail de sa structure sans avoir eu toutefois une connaissance précise de l'allocation théorique identifiée par les services académiques.

Toutefois, dans certaines académies les agents comptables bénéficient de cette information. C'est le cas à Rouen où les services académiques communiquent la part de la dotation théorique réservée à l'agence comptable non seulement aux chefs d'établissement mais aussi aux agents comptables et aux organisations professionnelles.

À Strasbourg, le resserrement de la carte comptable a été mis à profit pour instituer un barème de dotation, qui doit entrer en vigueur à la rentrée 2016 et se substituer à un barème qui calculait un droit à dotation de manière globale pour l'établissement. Ce nouveau barème, élaboré par l'un des groupes de travail constitué à l'appui de la démarche de resserrement, prend en compte les volumes financiers en jeu, le nombre et la nature des établissements rattachés, l'existence d'entités spécifiques et la technicité qu'ils requièrent (GRETA, CFA, groupements de paie, etc.). Les dotations résultant de ces calculs ne seront pas fléchées vers les agences comptables, les chefs d'établissement restant réglementairement maîtres de l'affectation des moyens alloués à leurs établissements, mais les résultats seront rendus publics et reconnaîtront un droit théorique à dotation propre aux groupements comptables.

La mission considère que ces pratiques, qui permettent ainsi au chef d'établissement et à l'agent comptable de prendre la mesure de l'impact de l'augmentation du nombre d'établissements rattachés sur la structuration des missions au sein de l'agence et sur la professionnalisation des fonctions, doivent être encouragées et faire l'objet d'un cadrage national. Une harmonisation des cotations s'avère en effet nécessaire pour homogénéiser le calibrage des moyens par les services académiques, et prévenir non seulement leur émission mais aussi les effets de seuils quand la masse critique n'est pas atteinte. Le nombre d'établissements rattachés ne serait plus ainsi le critère prépondérant, mais un critère parmi d'autres qui porteraient sur la surface financière, le nombre d'opérations à traiter et l'indice de complexité des établissements rattachés (lycée général et technologique ou professionnel ou collège).

Recommandation 3 : Harmoniser au niveau national les critères à prendre en compte dans la cotation des agences comptables.

Recommandation 4 : Communiquer aux chefs d'établissement et aux agents comptables la dotation théorique des moyens administratifs attribués par les services du rectorat aux agences comptables.

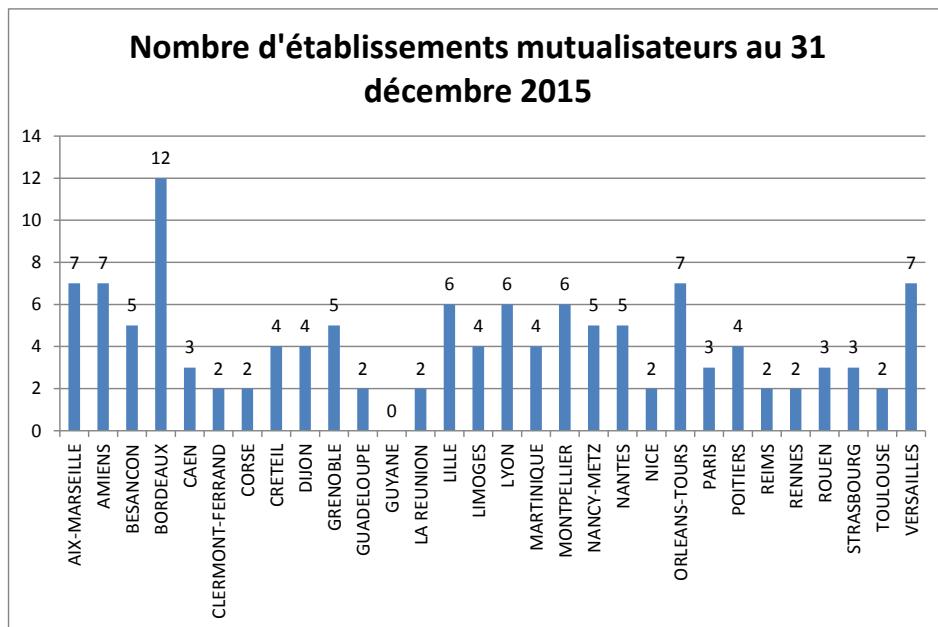
Recommandation 5 : Envisager à terme d'isoler la dotation destinée à l'agence comptable car celle-ci constitue un service mutualisé au profit d'un nombre conséquent d'établissements.

1.4. L'hétérogénéité des établissements mutualisateurs de paie

La mission a recensé 126 établissements mutualisateurs assurant la paie des assistants d'éducation (AED) et des personnels recrutés par le biais des contrats aidés, répartis assez inégalement dans les

académies ; Bordeaux en totalise douze alors que huit académies n'en comptent que deux et la Guyane aucun jusqu'à fin 2015.

Graphique 4 : Nombre d'établissements mutualisateurs de paie – situation au 31 décembre 2015



Source : retraitement par la mission des données fournies par les académies.

La situation des établissements mutualisateurs de paie est trop hétérogène selon les académies et au sein même de celles-ci pour que la mission puisse en caractériser les pratiques. Des configurations très diverses ont été relevées, reposant généralement sur une spécialisation des établissements selon la nature du contrat (assistants d'éducation ou contrats aidés), et/ou selon l'affectation des agents dans les EPLE du premier ou du second degrés. Par ailleurs, deux académies au moins (Créteil et Versailles) ont fait le choix de confier une partie de la paie à un opérateur unique, le GIP - FCIP¹¹. À Aix-Marseille, qui compte sept établissements mutualisateurs, la situation est particulièrement complexe. La mutualisation de la paie des contrats aidés du premier degré est réalisée par trois établissements dans un département et est concentrée sur un seul dans les trois autres. En revanche, la paie des contrats aidés du second degré est mutualisée dans un établissement de chaque département avec celle des assistants d'éducation, avec, pour ces derniers, une prise en charge spécialisée par établissement entre les premier et second degrés. Dans l'académie de Reims, sur les deux établissements mutualisateurs, l'un est payeur pour les AED du second degré et le second est employeur et payeur pour ceux du premier degré tandis qu'à Grenoble, sur les cinq établissements mutualisateurs, quatre sont employeurs et payeurs et le dernier est uniquement payeur. Enfin, parmi les établissements payeurs, seuls 8 % (dix établissements) mettent en œuvre la paie à façon selon les recommandations de l'instruction M9.6, et dans trois de ces académies seulement pour les AED.

Néanmoins, la mission a le sentiment, en dépit de cette absence de rationalisation, que les établissements mutualisateurs sont installés dans des EPLE dans lesquels exercent des agents comptables chevronnés. L'expérience de l'agent comptable semble avoir été privilégiée plutôt que la taille de l'agence, même si 40 % des établissements mutualisateurs relèvent d'agences comptables avec sept et plus établissements rattachés dont 18 % dans des agences à dix établissements et plus.

¹¹ GIP - FCIP : groupement d'intérêt public – formation continue et insertion professionnelle.

De même, le rattachement aux agences comptables a été relativement déconnecté du mouvement de resserrement de la carte comptable. Seules trois académies ont engagé parallèlement au resserrement de leur carte comptable une réduction de leur nombre d'établissements mutualisateurs : Bordeaux et Lille qui sont passées en 2015 respectivement de douze à dix établissements, et de six à trois, et Reims de quatre à deux depuis 2012.

Par ailleurs, du point de vue comptable, il convient de noter que les relations entre l'ASP¹² et les EPLE se sont normalisées avec la récente mise en place d'un logiciel qui permet une traçabilité et un suivi satisfaisants des relations liées à la gestion des contrats aidés. Mais la lecture des rapports sur les comptes financiers (cf. § 2.3.1.2) amène à constater que de nombreux restes (au débit et au crédit de la classe 4), parfois pour des montants importants, figurent dans les comptes des établissements et font peser un risque sur la qualité comptable. Le flou qui règne sur ces imputations comptables ne pourra être levé qu'au prix d'une expertise spécifique.

1.5. L'accompagnement des établissements

La création d'agences comptables de taille plus importante nécessite une professionnalisation accrue qui ne dépend pas que des agents comptables mais doit aussi être aidée, encouragée par un environnement et un accompagnement national et académique de qualité.

1.5.1. L'impulsion nationale : le bureau de la réglementation comptable et du conseil aux EPLE (DAF A3)

Au niveau national, les académies sont accompagnées traditionnellement par le bureau DAF A3 de la direction des affaires financières du ministère. Celui-ci est à la fois chargé de la production de la réglementation comptable à destination des EPLE, de la conduite d'expertises et de la mise à disposition de conseils à l'égard des académies. Il pilote la production d'outils diffusés aux établissements et joue le rôle de tête de pont du réseau R Conseil, qui assure, au niveau académique, le lien de proximité avec les agents comptables. En animant ce réseau, réuni annuellement sous forme de séminaire, la DAF contribue aussi, au travers du pilotage d'actions harmonisées, à l'amélioration de la qualité comptable.

Depuis la mission conduite en 2011-2012, d'importants projets ont abouti : la RCBC¹³ a été déployée, l'instruction codificatrice M9.6 a été publiée (cf. § 1.6.1), l'outil de diagnostic du contrôle interne « ODICé » (cf. § 1.6.1) a été rénové, la base COFI-Pilotages (cf. § 2.1) et ses outils d'exploitation ont été complètement repensés. La refonte du site « ex-Idaf », dont le contenu était à la fois connu et apprécié des agents comptables, fait toutefois l'objet d'appréciations très mitigées depuis sa migration dans l'univers Pléiade. C'est pourquoi, la DAF, qui souhaite ancrer davantage les agents comptables dans un réseau professionnel, vient de créer une liste de diffusion pour mieux cibler les messages qui leur sont destinés. Le caractère collaboratif du site sera en outre plus évident quand la charte, en cours de discussion entre la DAF et le réseau R Conseil, sera finalisée.

Un objectif reste à atteindre, qui consisterait à valoriser et mutualiser davantage les bonnes pratiques des académies en matière de production d'outils, d'animation de leur réseau, de pilotage

¹² Agence de services et de paiement qui a succédé au Centre national pour l'aménagement des structures des exploitations agricoles (CNASEA) pour la gestion des contrats aidés.

¹³ Réforme du cadre budgétaire et comptable.

de l'amélioration de la qualité comptable. L'essaimage de celles-ci pourrait constituer un levier pour une montée en compétences homogène du réseau, sur l'ensemble du territoire. Cependant, le rôle confié à cette petite structure de huit ETP¹⁴ d'assurer la maîtrise d'ouvrage du système d'information budgétaire et comptable (SIBC) qui va succéder au système d'information actuel de gestion financière et comptable (GFC) et de piloter le chantier de conduite du changement associé peut limiter ses capacités d'actions supplémentaires pendant cette période transitoire.

1.5.2. Le fonctionnement des réseaux conseils et des organisations académiques

La professionnalisation du réseau des agents comptables, et le besoin grandissant de capacités d'expertise pour notamment couvrir le champ de l'analyse financière, impose une montée en compétences du dispositif d'accompagnement des EPLE, au risque de voir se créer un désajustement qualitatif entre les établissements et les services chargés de leur suivi. Hétérogénéité et disparités marquent les performances des académies dans la mise en œuvre des fonctions d'animation, d'accompagnement et de contrôle qui leur incombent.

1.5.2.1 L'organisation et les moyens

L'organisation des services académiques pour assurer les fonctions de conseil aux EPLE et de contrôle des actes, ainsi que le positionnement de la cellule R Conseil, affichent une diversité qui ne permet pas d'établir de comparaisons, notamment en termes de moyens consacrés à ces fonctions. Les différences sont patentées, et peuvent expliquer pour une part l'hétérogénéité constatée en matière d'actions développées à destination du réseau des agents comptables en particulier.

La capacité des rectorats à attirer et fidéliser sur ces fonctions des personnels expérimentés en matière budgétaire et financière participe de la légitimité que peut acquérir ce service à l'égard d'un réseau marqué par une forte identité professionnelle. L'adaptation du régime indemnitaire offert aux responsables de ces cellules fait partie des leviers qui peuvent être actionnés pour soutenir la comparaison avec un poste d'agent comptable en EPLE, qui, notamment, bénéficie d'un logement de fonction par nécessité absolue de service.

La répartition des tâches entre rectorats et directions des services départementaux de l'éducation nationale a, pour sa part, évolué depuis 2012 : alors qu'un tiers des académies avait mis en place un point unique de contrôle des actes budgétaires et financiers, la situation s'est inversée et huit d'entre elles maintiennent une séparation entre la prise en charge des lycées et LP, confiée aux rectorats, et les collèges, qui restent du ressort du niveau départemental. Il n'a pas été démontré, dans ce dernier cas¹⁵, qu'une harmonisation des pratiques ou l'utilisation d'outils communs avaient cours. Le besoin accru d'expertise, lié à la mise en place de la RCBC, ne peut que souffrir d'un émiettement des attributions dans ce domaine.

1.5.2.2 L'animation

Le séminaire annuel des agents comptables, parfois élargi aux gestionnaires, est un vecteur d'animation et d'information du réseau au niveau académique. Néanmoins, quand deux ou trois

¹⁴ Un renforcement des moyens du bureau est prévu à court terme.

¹⁵ À l'exception de l'académie de Rennes.

réunions sont organisées dans l'année par quelques académies (Créteil, Dijon, Lille, Limoges, Poitiers), sept d'entre elles ne mentionnent pas cette modalité d'animation.

Ces rencontres annuelles sont prolongées tout au long de l'année, dans la moitié des académies, par des groupes de travail constitués autour de thèmes d'actualité (RCBC, MRCF¹⁶, dématérialisation) mais aussi sur des thématiques plus techniques : la chaîne des recettes, des dépenses, la trésorerie, les écritures de fin d'année. La construction d'une culture commune et l'homogénéisation des pratiques profiteront indéniablement du développement de cette modalité de travail.

La présentation, par les services académiques, des principales observations formulées sur les comptes financiers (ainsi que sur les budgets) est également de nature à alimenter un processus d'amélioration continue du réseau des ordonnateurs et des comptables, voire de nourrir les plans de formation.

Les DRFiP / DDFiP sont présentes à ces séminaires dans les deux tiers des académies, et participent à la formation mais aussi à la diffusion des bonnes pratiques, soit par la présentation des audits réalisés au cours de l'année, soit en intervenant sur des points qui méritent une attention particulière : contrôle interne, dématérialisation, paiement électronique.

1.5.2.3 La production d'outils

Les agents comptables et les ordonnateurs apprécient la mise à disposition d'éléments de comparaison sur la situation financière des établissements : indicateurs (fonds de roulement, besoin en fonds de roulement, trésorerie) présentés sous forme de moyennes et médianes, et par type d'établissement. Les requêtes automatisées associées à la base COFI-Pilotages rénovée, permettent de disposer aisément de ces éléments et de les mettre à disposition du réseau des EPLE. Cette pratique (Caen, Lille, Reims, Rennes, Toulouse) mérite d'être plus largement diffusée.

L'académie de Lyon a poussé plus loin l'exploitation des données, leur analyse et leur mise en forme : elle produit **une cartographie complète** des risques financiers des EPLE, envoie à chaque établissement un commentaire de ses ratios et indicateurs, formule des préconisations aux ordonnateurs et aux comptables sur des axes d'amélioration des comptes financiers, basés sur les contrôles effectués. Les établissements présentant des difficultés sont ainsi identifiés, conjointement avec les collectivités territoriales, et le service peut être mandaté pour conduire des audits de leur situation.

L'initiative de l'académie de Créteil, qui a mis en place un **dialogue de gestion** avec les agences comptables (un tiers chaque année) doit être soulignée : il permet de faire le point sur la situation des ressources humaines, les besoins de formation, la qualité de la comptabilité des établissements pris en charge, ou encore le repérage des bonnes pratiques.

Par ailleurs, les gestionnaires et agents comptables peuvent être amenés à s'appuyer, au niveau local et académique, sur des outils produits et mis à leur disposition par différentes associations professionnelles.

S'il existe bien une charte définissant les missions des réseaux R Conseil, l'hétérogénéité des capacités d'animation, d'intervention et d'expertise de ces cellules n'échappe pas aux agents

¹⁶ Maîtrise des risques comptables et financiers.

comptables, qui peuvent émettre des propos élogieux à leur sujet (Créteil, Lille, Limoges, Lyon, Reims, Rennes, Strasbourg, Toulouse), ou faire part de davantage de neutralité voire même de critiques. Néanmoins, la fragilité de ces petites structures doit être soulignée : leur faible taille les expose directement aux mouvements des personnels qui les composent. L'importance donnée à ce secteur d'activité est par ailleurs fortement dépendante du portage politique dont il bénéficie, au travers du niveau d'appétence manifesté par le secrétaire général d'académie, ou plus souvent par l'un de ses adjoints.

Recommandation 6 : Inviter l'administration centrale à s'assurer que les missions confiées aux cellules R Conseil sont bien menées conformément à la charte et encourager les académies à homogénéiser leur action par mutualisation des bonnes pratiques.

1.6. Les effets indéniables du resserrement

1.6.1. La qualité comptable : une démarche à conforter

La mission a mesuré l'évolution de la qualité comptable en EPLE depuis 2011 à partir d'un faisceau d'éléments objectifs portant sur le nombre de défaillances et de nominations de commis d'office, la participation des services académiques aux remises de services, la production d'indicateurs sur les comptes financiers ainsi que sur le niveau de maîtrise des risques comptables et financiers dans les EPLE.

Les **défaillances** constatées et les nominations de **commis d'office** dans les académies sont désormais très marginales, de l'ordre de moins d'une dizaine (sept défaillances et trois commis d'office – sur le même groupement comptable – au cours de trois dernières années).

La participation des représentants du rectorat aux **remises de service**, recommandée par l'IGAENR en 2012 (proposition n° 21 du rapport), est désormais systématique dans 19 académies, alors que dans cinq autres, la cellule R Conseil ne se déplace que pour les établissements en difficultés. Dans quelques académies, le rectorat apporte également son appui à l'agent comptable pour redresser la situation en cas d'émission de réserves (Caen, Créteil, Montpellier), ou à sa demande (Dijon). À Grenoble, le rectorat s'implique particulièrement dans la procédure de la remise de service qu'il considère comme « *un moment d'échanges constructifs entre les comptables sortant et entrant, l'ordonnateur, la DDFiP et les services du rectorat* ». Une circulaire est adressée à l'ordonnateur, au gestionnaire et au comptable pour leur permettre d'anticiper les opérations à réaliser. Un accompagnement spécifique est également prévu si nécessaire.

La publication en 2012 de **l'instruction codificatrice M9.6** fixant le cadre budgétaire et comptable des EPLE, complétée par une troisième version en 2015, en rassemblant dans un document unique l'ensemble des dispositions éparses dans plusieurs textes a également contribué à améliorer la qualité des écritures passées. Son caractère opérationnel et pédagogique est reconnu aussi bien par les cellules R Conseil des académies que par les agents comptables, même si certains concepts d'analyse financière, décrits dans le guide d'analyse financière de l'annexe 13, apparaissent parfois difficilement transposables et applicables à de petits établissements (cf. 2.3.1).

L'IGAENR proposait également en 2012 (proposition n° 28) de construire des indicateurs sur la qualité comptable. L'axe II – Qualité comptable – du plan d'action présenté par la DAF dans la circulaire d'août 2013 précitée, repose notamment sur des indicateurs spécifiques produits à partir de la base de données COFI-Pilotages permettant :

- de mesurer le respect des délais de production et de la complétude des comptes financiers des établissements ;
- de garantir la cohérence globale, d'une part des agrégats financiers (fonds de roulement, besoin en fonds de roulement et trésorerie), et d'autre part, des immobilisations et des amortissements pratiqués ;
- de s'assurer du correct apurement en fin d'année de certains comptes d'imputation provisoire.

Sur ce point, la mission a prolongé l'observation d'anomalies relevées sur les comptes financiers 2004 et 2010¹⁷ :

- indicateur n° 1 – dépréciations ou amortissements supérieurs à l'actif immobilisé : 217 établissements présentaient cette anomalie en 2004, 77 en 2010 ; treize établissements sont encore dans cette situation anormale en 2014 ;
- indicateurs 2 et 3 – soldes débiteurs et créditeurs du compte 4718 – autres recettes à classer : 207 établissements affichaient un solde débiteur en 2010 et il n'y en a plus en 2014. En revanche, 368 EPLE enregistraient un solde créditeur supérieur à 4 000 € en 2010 et ils sont 736 à présenter cette situation en 2014 ;
- indicateurs 4 et 5 – soldes débiteurs et créditeurs du compte 4721 – dépenses payées avant ordonnancement : les anomalies qui affectaient les soldes de ces comptes ne sont plus relevées au compte financier 2014 ;
- une nouvelle anomalie a été relevée au compte 102 – contrepartie et financement des actifs mis à disposition des établissements : alors que le solde de ce compte devrait être créditeur ou nul, dans 67 établissements, le solde de fin d'exercice 2014 est débiteur.

Les contrôles bloquants introduits dans GFC ont pris leur part dans l'amélioration de cette situation et constituent un levier utile dans la maîtrise de l'amélioration de la qualité comptable.

La maîtrise des risques comptables et financiers en EPLE participe aussi à la démarche de qualité à travers le déploiement du contrôle interne qui doit couvrir l'ensemble des opérations budgétaires et comptables de la chaîne de la dépense et de la recette. Le contrôle interne implique donc non seulement le comptable et son équipe au sein de l'agence mais aussi le chef d'établissement en tant qu'ordonnateur et son adjoint gestionnaire. En 2012, l'IGAENR constatait « *une mise en place encore timide du contrôle interne* » et relevait que les académies ne connaissaient pas avec précision le niveau réel du déploiement. Quatre ans après, la grande majorité des rectorats n'a toujours pas de vision globale du déploiement du contrôle interne au niveau académique, et tout particulièrement dans son versant ordonnateur. Les quelques académies telles que Lille et Limoges qui ont conduit une enquête, confirment un niveau très hétérogène du déploiement ou ne peuvent se prononcer compte tenu du très faible taux de retour. La principale source sur l'ampleur de la diffusion du

¹⁷Pages 106 à 113 du rapport n° 2012-005.

contrôle interne au sein des agences comptables émane donc des directions départementales des finances publiques, lors des restitutions des résultats des audits auprès des services académiques. Les résultats des 91 audits d'agence comptable réalisés en 2015 par la mission risques et audits de la direction générale des finances publiques communiqués à la mission, bien qu'ils ne fournissent qu'une vision parcellaire et ponctuelle, font apparaître qu'un certain nombre d'anomalies récurrentes sur des secteurs à risques (sécurité informatique, fréquence des enregistrements comptables, régies, gestion de l'actif, gestion des stocks, etc.) pourraient être levées par la mise en place de procédures élaborées dans le cadre de la mise en œuvre du contrôle interne.

Recommandation 7 : Réaliser un bilan académique du déploiement du contrôle interne budgétaire et comptable.

Les agents comptables rencontrés par la mission ont pu produire un organigramme fonctionnel et des fiches de procédure couvrant généralement en partie la chaîne de la dépense et/ou de la recette. Si le caractère chronophage pour constituer la documentation relative aux fiches de procédures et de contrôles et la mettre à jour régulièrement a été évoqué, l'élaboration de la cartographie des risques réalisée à l'aide du questionnaire d'évaluation d'ODICé comptable leur a permis d'établir un diagnostic précis sur la situation de leur agence, mais ceci n'a débouché que dans de rares cas sur un plan d'action formalisé. Lors des entretiens, quelques propositions d'amélioration du produit ont été également suggérées touchant au patrimoine et à l'actif, au rapprochement entre les comptes de classe 1 et 2 et le logiciel EGIMMO¹⁸; enfin l'outil apparaît peu adapté aux GRETA et aux établissements mutualisateurs de paie qui présentent, pour ces derniers, des risques spécifiques liés au processus de rémunération avec des enjeux financiers conséquents.

En revanche, dans les établissements rattachés, le contrôle interne concernant l'exécution budgétaire apparaît quasiment inexistant. L'outil ODICé, dans sa partie consacrée à l'ordonnateur, peine à être déployé car les chefs d'établissement ne se sentent pas particulièrement impliqués par la démarche, d'autant que le terme de contrôle interne comptable et financier peut prêter à confusion et les conforter dans leur impression que seuls les processus comptables sont concernés. Par ailleurs, le gestionnaire d'un petit collège rattaché peut s'interroger sur la pertinence de certaines préconisations, comme celle relative à la mise en œuvre d'un contrôle mutuel lorsqu'il est le seul agent de l'établissement.

Un effort significatif d'information et de formation auprès des chefs d'établissement et de leurs adjoints gestionnaires appuyant les actions initiées par les agents comptables s'impose, car les ordonnateurs ne peuvent rester à l'écart de la démarche qualité engagée dans le réseau des agences comptables.

Recommandation 8 : Renforcer l'information et la formation des chefs d'établissement et des adjoints gestionnaires sur le contrôle interne budgétaire et promouvoir son déploiement. S'assurer que le contrôle interne comptable est installé dans toutes ses dimensions dans les agences comptables.

¹⁸ Logiciel de gestion des immobilisations.

1.6.2. Management et pilotage des agences comptables

Avec un nombre croissant d'établissements rattachés, les agents comptables, moins disponibles pour se déplacer auprès des adjoints gestionnaires, ont été contraints d'une part de formaliser leurs relations avec ces derniers au travers notamment de la mise en œuvre de conventions de groupement, et d'autre part, de revoir l'organisation et le fonctionnement de leurs agences.

1.6.2.1 Les conventions de groupement comptable

La mission a examiné 88 conventions communiquées soit par les rectorats, soit par les agents comptables rencontrés.

- Des conventions très hétérogènes dont la qualité juridique est perfectible

La mission s'est notamment concentrée sur le respect des procédures pour constituer un groupement, sur la qualité des visas, sur l'équilibre des engagements réciproques entre l'ordonnateur et l'agent comptable, et sur les modalités du délai de règlement conventionnel.

L'analyse juridique conduite sur ces conventions a permis de relever des arrêtés rectoraux et/ou des dates d'effet de la convention antérieurs aux délibérations des conseils d'administration des EPLE rattachés, ou encore des visas des conventions qui font fréquemment référence à des décrets abrogés. Parfois, les obligations imposées aux ordonnateurs apparaissent excessives tandis que les engagements du comptable demeurent insuffisants au regard de l'objectif d'amélioration de la qualité comptable.

Au vu de ces constats, il serait souhaitable que les services juridiques des rectorats, normalement destinataires des conventions en tant qu'autorité de tutelle, exercent pleinement leur rôle de conseil pour améliorer la qualité juridique de ces textes.

Recommandation 9 : Rééquilibrer, au sein des conventions de groupement, les obligations réciproques des parties. Les mettre, le cas échéant, en conformité avec la réglementation, et renforcer le suivi des conventions de groupement par les autorités de tutelle.

Au-delà des clauses fixant les règles de fonctionnement de l'agence comptable, la répartition des engagements respectifs de l'ordonnateur et du comptable, les modalités et le calendrier de participation de l'adjoint gestionnaire à certaines opérations à l'agence comptable, l'hétérogénéité constatée dans les conventions porte également sur leur durée et sur la participation financière des établissements aux charges de fonctionnement de l'agence comptable.

Les modalités de calcul des contributions aux charges de fonctionnement demandées aux établissements rattachés consistent en une cotisation forfaitaire annuelle fixe ou assise sur l'effectif pondéré des élèves ou bien encore sur le volume des recettes ou des dépenses de l'établissement de l'année n – 1, voire n – 2.

Les durées d'exécution quant à elles, varient d'un an renouvelable tacitement sauf dénonciation sous préavis de trois mois à une durée égale à la durée du groupement ou comprise entre trois et cinq ans, la modification du groupement mettant fin *de facto* à la convention.

- La convention de groupement vecteur de la progression de la qualité comptable

Malgré les anomalies précitées, les conventions sont néanmoins un vecteur essentiel de la progression de la qualité des comptabilités budgétaire, générale et matières car elles formalisent les relations avec les ordonnateurs et les adjoints gestionnaires des établissements rattachés.

A minima, elles prévoient la mise en œuvre de calendriers de passage hebdomadaire des adjoints gestionnaires au siège de l'agence comptable ainsi que la communication d'une balance mensuelle assortie de commentaires sur les comptes de tiers et de la situation de la trésorerie de l'établissement accompagnée des états de développement des soldes.

D'autres vont au-delà et mentionnent explicitement le rôle d'information, d'animation et de conseil de l'agent comptable vis-à-vis des établissements rattachés.

Les pratiques constatées lors des visites en académies vont de l'envoi d'une lettre annuelle adressée à tous les adjoints gestionnaires à la rentrée scolaire à l'organisation de réunions périodiques à leur intention. Dans plusieurs agences comptables, l'agent comptable réunit chaque mois tous ses adjoints gestionnaires qui sont associés à la rédaction de fiches de procédures. Le pointage collectif de la balance s'accompagne de l'élaboration de fiches navettes sur les opérations à prendre en charge par ces derniers. Ce cercle vertueux d'amélioration continue participe à la progression de la qualité des comptabilités. ***Il s'agit d'une pratique que la mission encourage et qui pourrait être utilement développée dans l'ensemble du réseau des agences comptables.***

1.6.2.2 Le renforcement du rôle de conseil et d'animation de l'agent comptable auprès des ordonnateurs de ses établissements rattachés

Dans plusieurs académies (Aix-Marseille, Créteil, Clermont-Ferrand, Grenoble, Limoges, Lyon, Orléans-Tours, Reims, Toulouse), des agents comptables ont souhaité associer pleinement les ordonnateurs au fonctionnement de leur groupement.

Des instances de concertation sous la forme d'un **conseil de groupement comptable ou d'agence comptable** réunissent l'agent comptable, les ordonnateurs et les adjoints gestionnaires des établissements rattachés au moins une fois par an. Y sont généralement évoquées les questions touchant à l'organisation et au fonctionnement de l'agence comptable. Une convention d'un groupement comptable de l'académie de Reims prévoit d'ailleurs expressément l'examen de l'information et de la formation du personnel, du projet de service de l'agence comptable, la mise en œuvre du contrôle interne comptable et financier, des référentiels et des fiches de procédure, et le bilan annuel du fonctionnement de l'agence comptable. Dans ce groupement, un conseil technique composé de l'agent comptable, de son fondé de pouvoir (cf. § 4.4), des adjoints gestionnaires et leurs collaborateurs complète le dispositif. Cette pratique a également été observée dans l'académie de Créteil.

Ces conseils, sous réserve que les chefs d'établissement y participent effectivement, sont ainsi l'occasion pour le comptable de dépasser la simple relation bilatérale qu'il entretient avec l'ordonnateur et l'adjoint gestionnaire d'un établissement, de favoriser des échanges sur des problématiques communes au groupement, d'harmoniser les pratiques et de sensibiliser les ordonnateurs et les gestionnaires à la maîtrise des risques comptables et financiers.

Recommandation 10 : Encourager le développement d'instances de concertation au sein du groupement comptable pour associer les ordonnateurs et les adjoints gestionnaires des établissements rattachés au fonctionnement de l'agence comptable.

1.6.2.3 L'effort imposé de rationalisation des tâches au sein de l'agence comptable proprement dite

L'élargissement au-delà de six établissements et plus a eu un impact profond sur le fonctionnement des agences et leur mode d'organisation, d'autant que l'agent comptable demeure l'adjoint gestionnaire de l'EPL support de son agence. La moindre disponibilité des agents comptables pour les établissements rattachés les a généralement conduits à repenser l'organisation et le fonctionnement de leur agence afin de conserver une efficacité optimale. L'effort de rationalisation a fait émerger deux types d'organisation :

- un premier type qui repose sur l'attribution aux agents de tâches mixtes (de comptabilité générale et de gestion budgétaire, administrative et matérielle) bien identifiées et redéfinies grâce à la mise en place d'un organigramme fonctionnel, sous l'autorité du gestionnaire comptable qui souhaite conserver la maîtrise de toute l'activité de son agence et ne confier aucune délégation à son adjoint, quand il en a un, au motif que sa responsabilité pécuniaire et personnelle demeure engagée. Cette organisation ne diffère du fonctionnement traditionnel que par une meilleure identification et formalisation des activités des agents ;
- le deuxième introduit une séparation des fonctions entre la comptabilité générale des établissements rattachés et la comptabilité budgétaire de l'établissement support. Un pôle comptable se spécialise dans les relations avec les adjoints gestionnaires avec à sa tête un fondé de pouvoir (cf. § 4.4), adjoint de l'agent comptable, qui dispose d'une délégation plus ou moins étendue. Un deuxième pôle administratif se charge de la gestion budgétaire et matérielle quotidienne de l'établissement support. Le gestionnaire comptable supervise l'ensemble des activités, mais peut aussi se réserver, selon le cas, la préparation du budget et du compte financier, le suivi d'établissements en difficulté ou de certaines opérations comptables complexes telles que les amortissements ou les opérations de fin d'année. Dans plusieurs établissements supports un troisième pôle dédié à la mutualisation de la paie a été créé. En effet, les services mutualisateurs présentent une problématique différente avec la mise en œuvre d'un processus spécifique, celui de la rémunération concentrée sur une agence comptable d'une certaine catégorie d'agents (AED et contrats aidés), alors que leur prise en charge administrative par les établissements employeurs est très éclatée.

L'ampleur des attributions confiées aux personnels de catégorie A nommés auprès de l'agent comptable, quel que soit le terme qui les désigne – fondé de pouvoir ou mandataire –, demeure très variable et dépend en grande partie de leur expérience professionnelle antérieure et du contexte local. La mission a ainsi rencontré des pratiques très diverses : prise en charge intégrale ou partielle des établissements rattachés, participation éventuelle aux fonctions d'intendance de l'établissement support, intérim de l'agent comptable le cas échéant, voire représentation de ce dernier aux conseils d'administration des établissements rattachés pour la présentation du rapport du compte financier de l'établissement rattaché. Cette dernière responsabilité demeure néanmoins encore très marginale.

Ce mixage des attributions souligne l'ambiguïté du positionnement de l'adjoint de l'agent comptable qui sera traité au § 4.4.

2. La maîtrise de la situation financière des EPLE par les acteurs de l'éducation nationale et les collectivités territoriales

L'analyse financière constitue un champ d'expertise introduit récemment au sein des EPLE. Avec ses 7 814 établissements regroupés en 1 357 agences comptables, l'enseignement du second degré public représente, hors masse salariale directement assumée par les services de l'État et des collectivités, un volume et des enjeux financiers extrêmement importants. Un outil de pilotage permet à l'administration centrale et aux services académiques, notamment, d'apprecier la situation financière des EPLE ; cette dernière a été analysée de façon globale par la mission. Ces avancées méritent d'être partagées avec les collectivités territoriales dans le cadre des compétences qu'elles exercent à l'égard des EPLE.

2.1. COFI-Pilotages : une base de données encore insuffisamment exploitée

Le ministère de l'éducation nationale, qu'il s'agisse de l'administration centrale ou des services académiques, ainsi que les collectivités territoriales, ont à leur disposition, pour conduire leurs travaux touchant aux données financières des EPLE, une base de données unique (COFI-Pilotages) qui consolide l'ensemble des comptes financiers des EPLE et des budgets qui leur sont rattachés¹⁹. Ce produit a été rénové en 2013 et sont actuellement accessibles les comptes des exercices 2013 et 2014.

COFI-Pilotages met à disposition des utilisateurs une vingtaine de requêtes automatisées, couvrant le champ des données utiles pour conduire une analyse des comptes des EPLE, qui permettent de récupérer aisément les données sans avoir besoin de disposer de connaissances techniques particulières. Au-delà, des requêtes dites libres peuvent être formulées dans l'univers via l'outil d'analyse « BO - Business objects ».

La complétude des données stockées, ce qui est un véritable atout, et sous réserve qu'elles soient exploitées dans toutes leurs dimensions, devrait en faire un outil privilégié de pilotage pour les services.

COFI-Pilotages était à ce titre au centre du plan d'action annexé à la circulaire de la DAF n° 2013-189 du 14 octobre 2013 précitée (six recommandations sur dix s'appuyaient sur son utilisation). Un point peut être fait sur les objectifs inscrits à ce plan d'action, pour certains déjà formulés dans le rapport IGAENR n° 2012-005 déjà cité.

2.1.1. Le niveau de remontée des comptes financiers

L'obligation de déposer les comptes financiers sur la base COFI-Pilotages a pris un caractère réglementaire avec l'instruction codificatrice M9.6, et elle enregistre désormais la quasi-totalité de ceux-ci alors que 705 comptes financiers n'étaient pas présents dans la base en 2010.

¹⁹ Budgets annexes.

La mission a cependant relevé des écarts entre le chiffre produit par la requête destinée à lister les comptes non remontés au niveau national (68) et les déclarations des académies (31). Il est suggéré qu'un travail soit conduit pour identifier l'origine et la nature de ces écarts (nombres de comptes différents attendus par la DAF et les académies, académies qui considèrent que tous leurs comptes sont transmis, alors que la base ne les a pas enregistrés, etc.).

Dans le même sens, les agents comptables recevaient, avec l'ancienne version, un accusé de réception leur indiquant que leur compte financier avait été enregistré sur la base académique. Ils agissent désormais en aveugle et sont dans l'ignorance d'un éventuel problème technique qui aurait affecté la transmission ou la réception du compte.

Il est indispensable d'instaurer un circuit d'information itératif : EPLE ↔ académie ↔ administration centrale, qui assure, pour chaque niveau, la traçabilité et la visibilité de l'état des remontées des comptes financiers.

Enfin, une plus grande attention doit être portée à la nécessaire cohérence entre la base RAMSESE²⁰ et la base COFI-Pilotages, de telle manière que cette dernière soit à jour des fusions, ouvertures et fermetures d'EPLE, tout comme de la structuration des agences comptables ; cet objectif figurait dans la circulaire précitée, et n'est pas complètement mis en œuvre, ce qui explique – et ceci est anormal – qu'une vision précise de la carte comptable ne soit pas encore permise au niveau de l'administration centrale.

2.1.2. L'utilisation par les académies

La circulaire de 2013 précitée fixait plusieurs objectifs en matière de pilotage financier et de la qualité comptable, qui s'appuyaient sur l'utilisation de COFI-Pilotages, et la mise au point d'indicateurs et de tableaux de bord. Trois années plus tard, l'état d'avancement des académies sur ces points peut être qualifié de très hétérogène :

- un tiers des académies (Lyon, Lille, Caen, Toulouse, Crétel, Reims, Limoges, Nantes, Rennes, Rouen, Strasbourg) s'est bien approprié l'outil, a bâti des tableaux de bord, s'appuie sur ceux-ci pour qualifier la situation financière des EPLE, et restitue aux ordonnateurs et agents comptables des données académiques pour leur permettre de situer leur établissement. Elles utilisent ces éléments pour orienter la politique de formation ou alimenter le conseil ou encore produire des circulaires mettant l'accent sur quelques points de vigilance ;
- de l'ordre de la moitié des académies déclare se servir des requêtes automatisées, sans toutefois en faire une utilisation aussi poussée que celles qui figurent dans le tiers cité précédemment ;
- le petit groupe d'académies restant n'utilise pas l'outil, à l'exception de requêtes spécifiques destinées à calculer l'indemnité de caisse et de responsabilité des comptables ou encore pour faire le point sur l'utilisation des crédits d'État.

Des propos surprenants sont avancés : « *pas d'utilisation en raison des effectifs tendus* », « *absence d'accès aux requêtes libres et de formation adéquate en la matière* », « *cet outil connu n'est pas*

²⁰ RAMSESE : répertoire académique et ministériel sur les établissements du système éducatif du ministère chargé de l'éducation.

exploité par le service par manque d'information sur les fonctionnalités et de formation » alors que l'utilisation de l'outil a figuré à plusieurs ordres du jour des séminaires R Conseil. Il faut ajouter qu'un bon tiers des académies continue d'alimenter des tableaux ou outils *ad hoc*, par ressaissie des données des comptes financiers, ce qui doit poser question quant aux risques d'erreurs inhérents à ce genre de pratiques, mais aussi d'utilisation optimale des moyens humains affectés aux cellules R Conseil.

Reste à régler également la difficulté que rencontrent certaines cellules qui ne peuvent accéder aux requêtes libres, soit pour des questions organisationnelles au sein du rectorat, soit en raison du nombre limité de licences d'accès à l'univers BO.

Recommandation 11 : Inviter chaque académie à bâtir son tableau de bord avec COFI-Pilotages en s'appuyant sur les bonnes pratiques des académies les plus performantes.

2.1.3. L'utilisation par les collectivités territoriales

Vingt académies déclarent avoir donné les droits d'accès à COFI-Pilotages aux régions dont elles relèvent (avant mise en œuvre de la réforme territoriale). La situation des départements est plus inégale, et le degré d'utilisation, toutes collectivités connectées confondues, l'est tout autant. Une des raisons avancées tient aux requêtes qui sont mises à leur disposition, et qui ne répondraient pas à leurs besoins d'analyse sur leur champ de compétences. Il y aurait pourtant un intérêt à ce que services académiques et collectivités territoriales s'appuient sur un outil commun pour conduire des analyses partagées. La relance de la politique de mise à disposition de COFI-Pilotages et l'adaptation des requêtes dont les régions et départements ont besoin, seraient de nature à faciliter ces échanges.

2.1.4. L'utilisation par l'administration centrale

En administration centrale sont pilotées les opérations d'évolution de l'outil, au titre de la maîtrise d'ouvrage exercée par la DAF. Trois directions utilisent COFI-Pilotages, essentiellement pour des besoins ou requêtes ponctuelles : la DAF, la DGESCO et la DEPP qui s'appuie sur ses données pour alimenter le compte de l'éducation ou encore nourrir des études thématiques, dont une analyse sur l'évolution du budget de fonctionnement des EPLE²¹.

La logique de mise en place d'un tableau de bord national qui permettrait d'apprécier l'évolution des principaux agrégats, n'est pas mise en œuvre. De la même façon, l'utilisation de l'outil pourrait être optimisée en en faisant un vecteur d'analyse de l'évolution de la qualité comptable en coordination avec les services académiques.

2.2. La situation financière des EPLE

L'exploitation de la base nationale COFI-Pilotages fournit les éléments permettant de dresser la situation financière des EPLE au travers d'indicateurs tels que fonds de roulement, besoin en fonds de roulement, trésorerie, exprimés en valeur ou en jours.

²¹ Note d'information n° 34, octobre 2014, *Le budget de fonctionnement des établissements publics locaux en 2012*.

Seront retenus pour cette analyse les seuls exercices 2013 et 2014, pour les raisons suivantes :

- l'application a été rénovée en 2012, et le premier exercice intégré concerne 2013 ;
- les données 2012, qui figurent dans les fichiers au titre du bilan d'entrée 2013, se sont révélées insuffisamment fiables (questions de périmètre et de cohérence) ;
- les comptes financiers 2015 n'étaient pas intégrés à la base à la date de la mission.

Les données exploitées sont issues des comptes financiers et reflètent donc la situation enregistrée au 31 décembre de l'exercice concerné.

2.2.1. La progression du niveau des fonds de roulement des EPLE entre 2013 et 2014

Le fonds de roulement agrégé de l'ensemble des EPLE (30 académies + Mayotte) s'élève en 2013 à 1,18 Mds €. Il augmente de 8,07 % (+ 95 M€) en 2014 et se situe à 1,275 Mds €. Celui-ci couvre toutes les « unités administratives immatriculées » (UAI), qu'il s'agisse des budgets principaux (BP), qui recensent les EPLE *stricto sensu*, ou des budgets annexes (BA) qui concernent différentes unités rattachées aux EPLE : GRETA, CFA, cuisines centrales, etc. Il convient de mettre ces chiffres, ainsi que ceux qui suivent, en parallèle du nombre d'EPL : 5 279 collèges, 1 595 lycées d'enseignement général et technologique (LEGT), 901 lycées professionnels (LP), 79 établissements régionaux d'enseignement adapté (EREA)²².

Tableau 1 : Fonds de roulement et variation du fonds de roulement par type d'établissement et type de budget – exercices 2013 et 2014

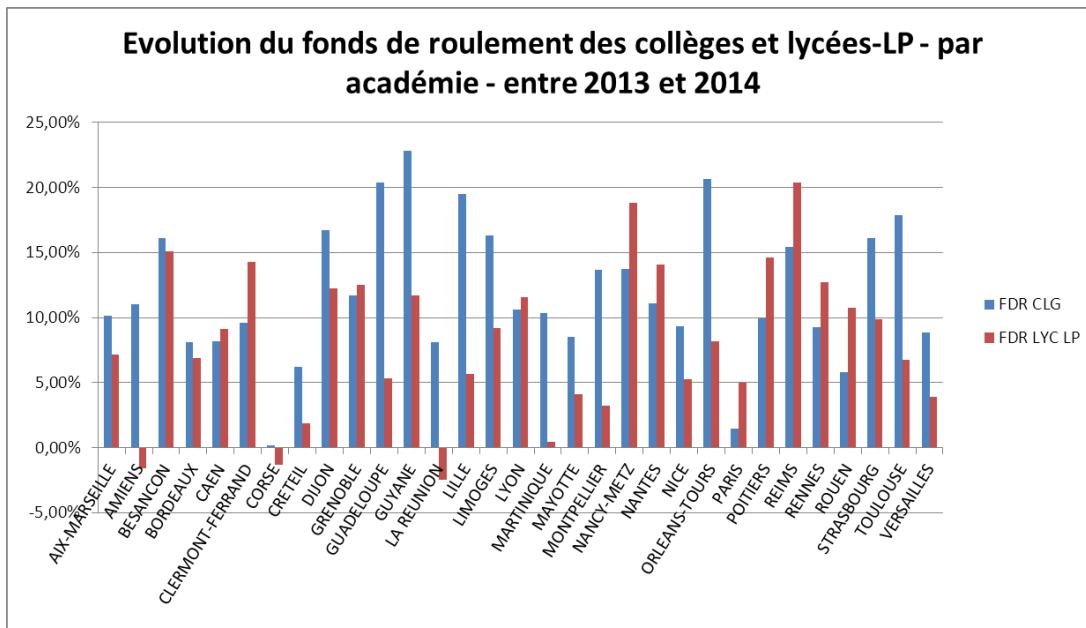
	Fonds de roulement 2013 (en €)	Fonds de roulement 2014 (en €)	Variation du fonds de roulement (€)	Variation du fonds de roulement (en %)
TOTAL CLG	387 788 097,46	433 156 254,56	45 368 157,10	11,70%
TOTAL EREA ERPD	14 919 212,05	15 106 377,75	187 165,70	1,25%
TOTAL LYC LP	483 241 735,07	523 357 950,40	40 116 215,33	8,30%
TOTAL BP	885 949 044,58	971 620 582,71	85 671 538,13	9,67%
TOTAL BA	294 495 697,05	304 091 531,84	9 595 834,79	3,26%
TOTAL BA + BP	1 180 444 741,63	1 275 712 114,55	95 267 372,92	8,07%

Source : mission depuis requêtes fournies par DAF A 3 « requêtes libres – FDR et variation FDR par type d'EPL 2014 ».

Appréciée par type de budget, l'augmentation du fonds de roulement des EPLE *stricto sensu* est de 9,67 %, alors que celle des budgets annexes est moindre : + 3,26 %. Au sein des EPLE, ce sont les collèges qui ont enregistré la hausse la plus importante : + 11,70 %, alors que le fonds de roulement des LEGT et LP a augmenté de + 8,3 %.

²² Source : RERS 2015, page 45.

Graphique 5 : Évolution du fonds de roulement des collèges et LEGT-LP, par académie, entre 2013 et 2014



Source : mission depuis requêtes fournies par DAF A 3 « requêtes libres – FDR et variation FDR par type d'EPLE 2014 ».

L'augmentation du fonds de roulement des collèges entre 2013 et 2014 se retrouve dans toutes les académies et un tiers d'entre elles affiche une progression située entre 15 et 20 % (+ 22,8 % pour la Guyane). Le fonds de roulement des LEGT et LP, en valeur, baisse légèrement dans trois académies et il enregistre une hausse de plus de 10 % dans douze académies.

Treize UAI présentent en 2014 un fonds de roulement négatif (sept budgets principaux et six budgets annexes). Cinquante UAI affichent un fonds de roulement équivalent à 0 (dont 12 budgets principaux).

En moyenne, en 2014, le fonds de roulement par collège s'établit à 82,5 K€, par lycée d'enseignement général et technologique à 246,9 K€ et par lycée professionnel à 149,7 K€.

2.2.2. La progression du niveau de trésorerie des EPLE entre 2013 et 2014

Le niveau de trésorerie des EPLE, tous budgets confondus (BP + BA), connaît également une progression entre 2013 et 2014, mais dans une proportion moindre que celle du fonds de roulement. Il passe de 1,505 Mds € à 1,592 Mds €, soit une évolution de + 5,76 %, représentant + 86,69 M€. En toute rigueur, « l'erreur » affichée par l'académie de Nancy-Metz (voir ci-dessous), d'un montant de – 29 M€ doit être ajoutée à ce montant.

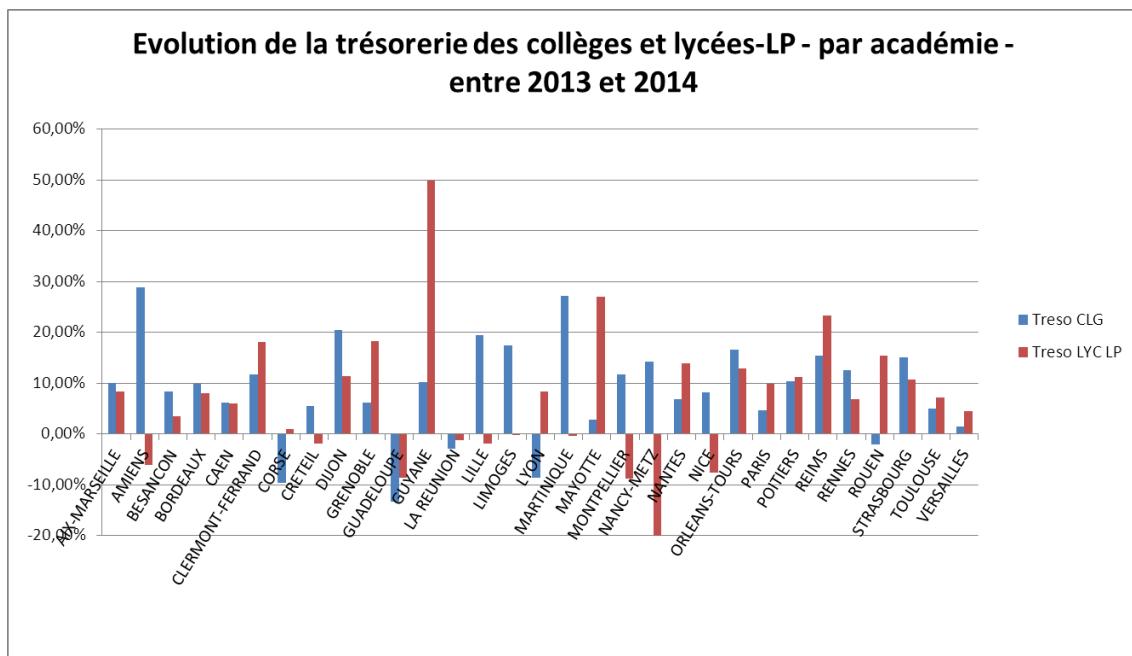
Tableau 2 : Trésorerie et variation de la trésorerie par type d'établissement et type de budget exercices 2013 et 2014

	Trésorerie 2013 (en €)	Trésorerie 2014 (en €)	Variation de la trésorerie (€)	Variation de la trésorerie (en %)
TOTAL CLG	532 134 694,20	577 442 753,21	45 308 059,01	8,51%
TOTAL EREA ERPD	19 805 439,93	20 009 637,12	204 197,19	1,03%
TOTAL LYC LP	745 230 591,40	772 949 222,44	27 718 631,04	3,72%
TOTAL BP	1 297 170 725,53	1 370 401 612,77	73 230 887,24	5,65%
TOTAL BA	208 437 559,28	221 898 808,24	13 461 248,96	6,46%
TOTAL BA + BP	1 505 608 284,81	1 592 300 421,01	86 692 136,20	5,76%

Source : mission depuis requêtes fournies par DAF A 3 « requêtes libres – Trésorerie et variation trésorerie par type d'EPLE 2014 ».

La trésorerie de l'ensemble des collèges croît de plus de 45 M€ (+ 8,51 %), tandis que celle des LEGT et LP est plus contenue : + 27,7 M€ (+ 3,72 %).

Graphique 6 : Évolution de la trésorerie des collèges et LEGT-LP, par académie, entre 2013 et 2014



Source : mission depuis requêtes fournies par DAF A 3 « requêtes libres – Trésorerie et variation trésorerie par type d'EPLE 2014 ».

NB : la baisse importante (- 111 %) de la trésorerie des LEGT et LP de l'académie de Nancy-Metz, qui est en valeur absolue négative (- 1 429 783,07 €) est liée à un établissement qui a remonté un compte financier affichant une trésorerie négative de - 29,9 M€. Après vérification, cet affichage est lié à une erreur d'écriture comptable.

Cinq académies enregistrent des augmentations supérieures à 20 %, soit pour les LEGT, soit pour les collèges. La trésorerie en valeur baisse dans cinq académies pour les collèges et dans dix académies pour les LEGT et LP ; dans ce dernier cas la baisse enregistrée par cinq académies est comprise entre 0 et 2 %.

En moyenne, en 2014, la trésorerie par collège s'établit à 110 K€, par lycée d'enseignement général et technologique à 379,3 K€ et par lycée professionnel à 195,3 K€.

Soixante-six UAI figurent dans COFI-Pilotages en 2014 avec une **trésorerie négative** ; parmi elles, trente-neuf sont des budgets principaux, donc des établissements *stricto sensu*. L'examen des réponses apportées par les académies et agents comptables concernés permet de dresser les constats suivants :

- les UAI concernées relèvent pour 69 % d'agences comptables de deux à six établissements (dont 43 % de deux à cinq établissements) et 31 % d'agences comptables comportant sept établissements et plus ;
- le besoin en fonds de roulement positif affiché par la plupart de ces UAI provient majoritairement de créances sur les collectivités territoriales, et dans quelques cas, sur l'ASP ;
- les trésoreries négatives peuvent résulter d'un défaut de maniement des comptes ou d'une méconnaissance des principes généraux de la comptabilité publique.

Il convient de noter que ces anomalies concernent un très faible pourcentage d'UAI, et que les académies concernées ont fait part à la mission de l'amélioration, en 2015, des situations évoquées.

2.2.3. Le fonds de roulement et la trésorerie exprimés en nombre de jours

Le fonds de roulement et la trésorerie exprimés en nombre de jours, en gommant les effets de taille des établissements, permettent d'affiner l'appréciation portée sur la situation financière de chaque catégorie d'établissement.

Tableau 3 : Moyennes des fonds de roulement et trésoreries exprimés en nombre de jours de fonctionnement – par type d'établissement – exercices 2013 et 2014

	Moyenne de Jours de fonds de roulement 2013	Moyenne de Jours de fonds de roulement 2014	Moyenne de Jours de trésorerie 2013	Moyenne de Jours de trésorerie 2014
AUTRES	129,75	159,19	119,73	143,42
CLG	64,59	74,28	88,71	98,79
LP	74,71	81,31	102,15	111,21
LYC	58,37	66,76	87,23	95,85
Total général	68,19	78,40	91,65	102,11

Source : mission depuis requêtes fournies par DAF A 3 « requêtes libres – Jours de FDR et jours de trésorerie par type d'EPL 2013-2014 ».

NB : figurent dans la rubrique « autres » les budgets annexes (GRETA, CFA, cuisines mutualisées,...) ainsi que les EREA²³ et ERPD²⁴

Globalement, toutes structures confondues (EPL et budgets annexes), le nombre moyen de jours de fonds de roulement des EPL a augmenté de dix jours entre 2013 et 2014 pour atteindre en moyenne 78,4 ; le nombre moyen de jours de trésorerie a enregistré la même hausse.

Il convient de noter qu'au niveau national, en 2014, 106 EPL²⁵ affichent un fonds de roulement supérieur ou égal à 200 jours de fonctionnement. Dans 511 EPL, la trésorerie est supérieure ou

²³ EREA : établissement régional d'enseignement adapté.

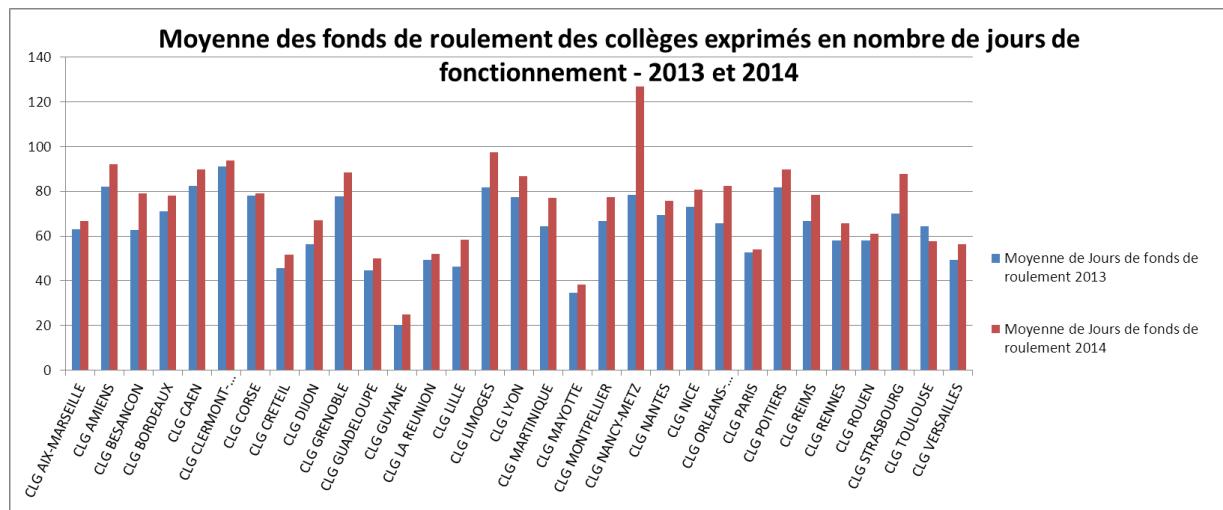
²⁴ ERPD : école régionale du premier degré.

²⁵ Collèges, LEGT, LP, EREA, sans les budgets annexes.

égale à 200 jours de fonctionnement ; dans 110 EPLE, elle est supérieure à 300 jours de fonctionnement.

Si l'on retient la situation des seuls collèges, il apparaît que toutes les académies ont enregistré une progression, même minime, de leurs fonds de roulement exprimé en nombre de jours de fonctionnement. La moyenne des fonds de roulement des collèges de onze académies se situe entre 60 et 80 jours de fonctionnement en 2014, et pour onze autres, elle est supérieure à 80 jours.

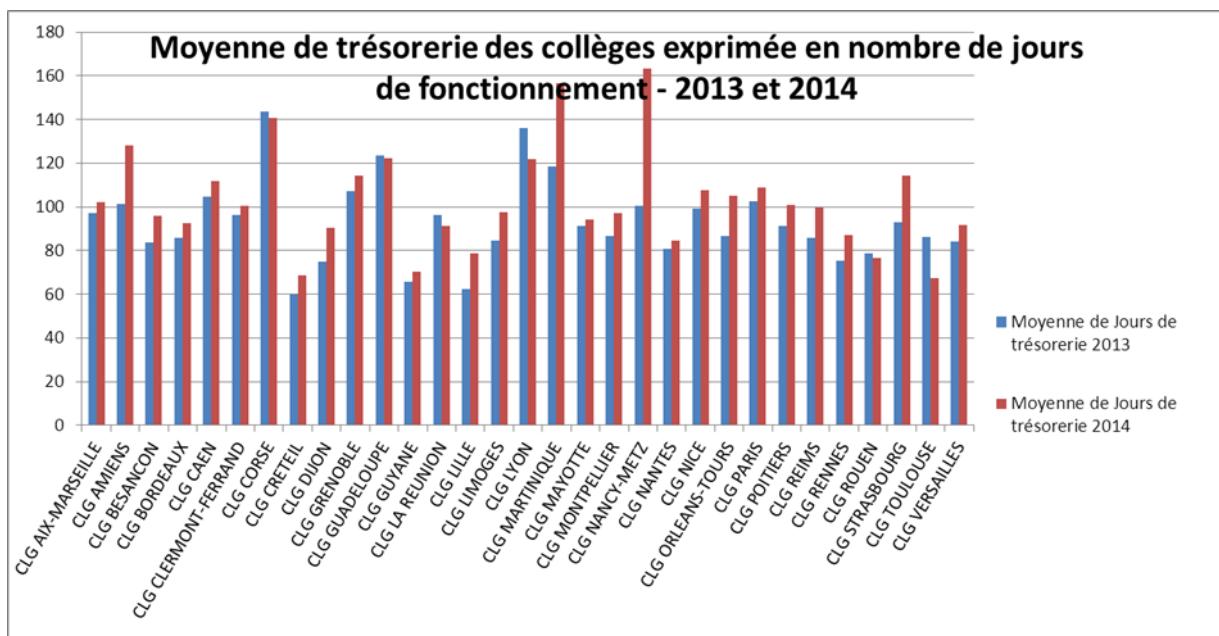
Graphique 7 : Moyenne des fonds de roulement des collèges, exprimés en nombre de jours de fonctionnement – exercices 2013 et 2014



Source : mission depuis requêtes fournies par DAF A 3 « requêtes libres – Jours de FDR et jours de trésorerie par type d'EPLE 2013-2014 ».

La moyenne de la trésorerie des collèges a suivi la même évolution ; en termes de ratios, cependant, le nombre de jours de trésorerie est plus important que celui du fonds de roulement. Ceci s'explique par le fait que le besoin en fonds de roulement des EPLE est structurellement négatif ; il est alimenté pour l'essentiel par des soldes de subventions des collectivités, qui figurent dans les comptes des EPLE jusqu'à utilisation de celles-ci. Vingt-six académies affichent, en 2014, une moyenne de trésorerie exprimée en nombre de jours de fonctionnement supérieure à 80 jours, et pour quinze d'entre elles, cet indicateur est supérieur à 100 jours.

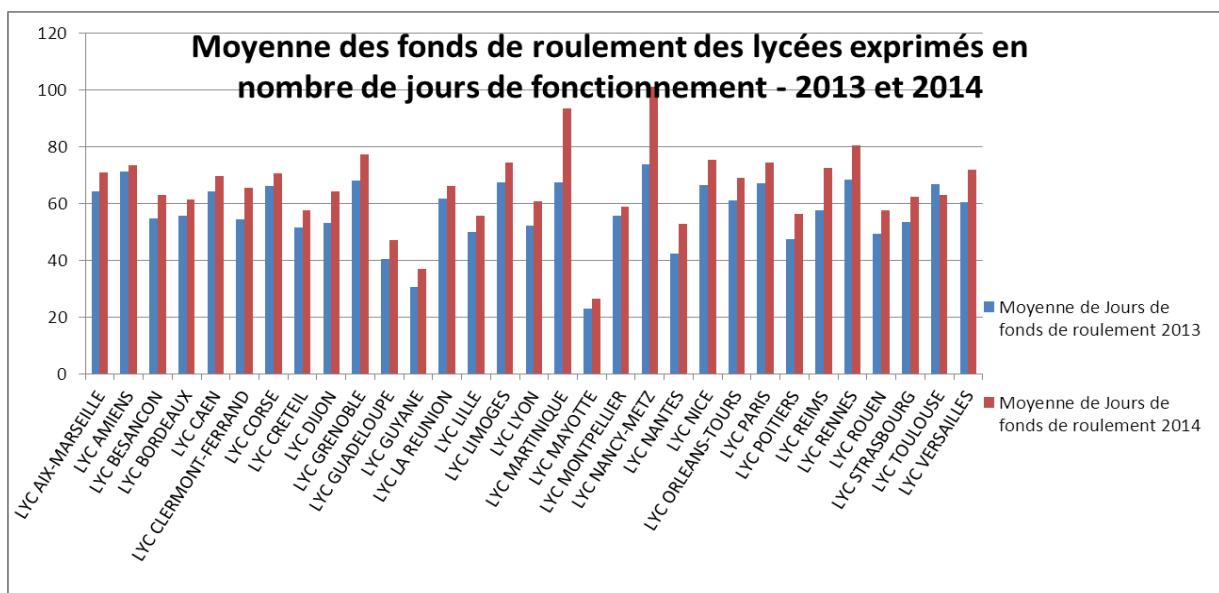
Graphique 8 : Moyenne de la trésorerie des collèges, exprimée en nombre de jours de fonctionnement – exercices 2013 et 2014



Source : mission depuis requêtes fournies par DAF A 3 « requêtes libres – Jours de FDR et jours de trésorerie par type d'EPLE 2013-2014 ».

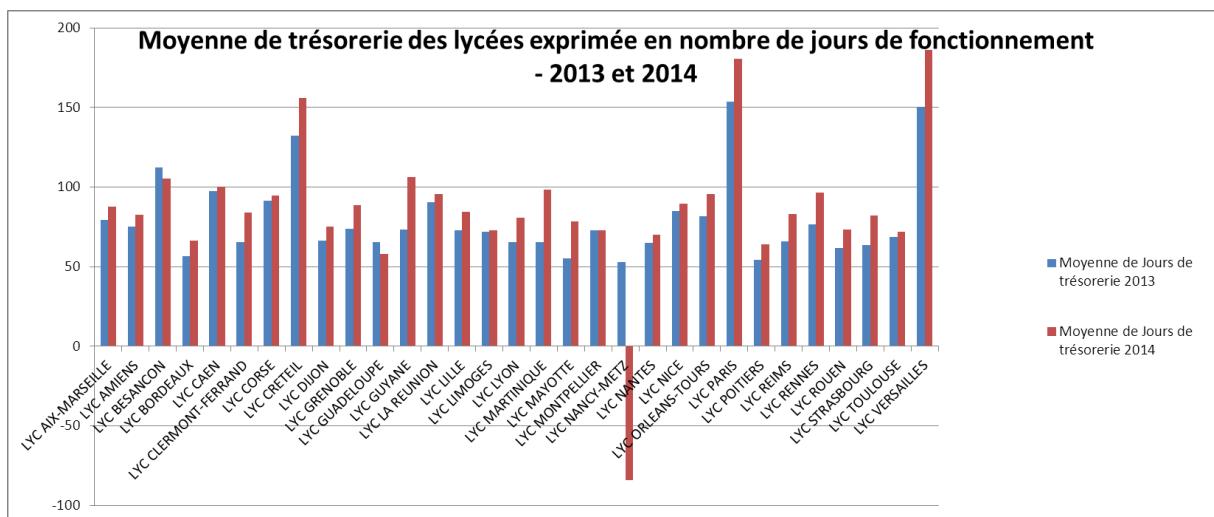
La situation des LEGT en 2014 (sans les LP), fait apparaître sur la moyenne des fonds de roulement exprimée en nombre de jours de fonctionnement, une situation plus ramassée que celle des collèges : dans dix-neuf académies, cet indicateur est situé entre 60 et 80 jours ; trois académies affichent un niveau supérieur à 80 jours.

Graphique 9 : Moyenne des fonds de roulement des LEGT, exprimés en nombre de jours de fonctionnement exercices 2013 et 2014



Source : mission depuis requêtes fournies par DAF A 3 « requêtes libres – Jours de FDR et jours de trésorerie par type d'EPLE 2013-2014 ».

Graphique 10 : Moyenne de la trésorerie des LEGT, exprimée en nombre de jours de fonctionnement – exercices 2013 et 2014



Source : mission depuis requêtes fournies par DAF A 3 « requêtes libres – Jours de FDR et jours de trésorerie par type d'EPLE 2013-2014 ».

La moyenne de trésorerie exprimée en nombre de jours de fonctionnement dans les LEGT en 2014 s'établit au niveau national à 95,85 jours. Dans vingt académies, cette moyenne est supérieure à 80 jours, et dans six d'entre elles, elle est supérieure à 100 jours. Les trois académies franciliennes se singularisent avec une moyenne, pour chacune d'elles, supérieure à 150 jours. Deux hypothèses, qui mèrîteront d'être analysées conjointement par les trois académies en lien avec la région Île-de-France, peuvent être avancées : la première tiendrait à une pratique de la région qui consiste à confier aux lycées des subventions, notamment pour travaux, (qui génèrent des soldes avant qu'elles ne soient dépensées) destinées à prendre en charge des dépenses que d'autres collectivités gèrent directement ; la seconde pourrait tenir à la prise en charge directe par la région d'une partie des budgets consacrés aux dépenses de viabilisation ; en réduisant le montant des budgets gérés par les établissements, un niveau de trésorerie équivalent, lorsqu'il est exprimé en nombre de jours de fonctionnement, augmentera mécaniquement.

2.2.4. L'analyse des données caractérisant la situation financière globale des EPLE

La mission a conscience des limites de l'exercice proposé :

- comme indiqué *supra*, les données sont disponibles uniquement sur deux ans, ce qui restreint la capacité à appréhender les évolutions dans le temps ; la série mèrîtera d'être prolongée par l'administration centrale dès mise à disposition des chiffres de l'exercice 2015 ;
- les éléments reproduits couvrent des chiffres arrêtés au 31 décembre de l'année considérée ; ils ne peuvent rendre compte des fluctuations infra-annuelles, notamment en matière de trésorerie ; cette analyse doit être conduite au niveau de chaque établissement, en particulier pour identifier les points bas qui nécessitent qu'une marge de sécurité suffisante soit préservée pour y faire face.

Enfin, la notion de fonds de roulement comptable n'est pas suffisante pour apprécier la situation financière d'un établissement ; elle doit être complétée de la détermination du fonds de roulement

mobilisable (ou disponible), ce qui, là encore, ne peut être réalisé qu'au niveau de l'établissement, en particulier au regard de la qualification des créances.

Pour autant, les chiffres et évolutions reproduits *supra*, qui reflètent la situation globale et agrégée de l'ensemble des établissements, suscitent réflexions et interrogations. Ils traduisent des évolutions positives tant des fonds de roulement que des trésoreries, aussi bien pour les collèges, qui relèvent des départements, que des lycées d'enseignement général et technologique et lycées professionnels, qui relèvent des régions. Ces évolutions coïncident pourtant avec une période de tensions sur les finances des collectivités territoriales ; le prolongement des séries avec les données 2015, année où les tensions se sont accrues, sera précieux pour enrichir l'analyse.

Les fonds de roulement moyens, exprimés en nombre de jours de fonctionnement, sont proches du niveau traditionnellement considéré comme la marge de sécurité financière estimée à deux mois²⁶. La prise en compte des besoins en fonds de roulement, structurellement négatifs en EPLE, porte cependant le niveau moyen de trésorerie (exprimé en nombre de jours de fonctionnement) à une hauteur traduisant une marge de sécurité qui peut être qualifiée de confortable (en 2014 : 98,79 jours pour les collèges, 111,21 jours pour les LP, 95,85 jours pour les LEGT). Il convient, sur ce point, d'indiquer que dans la plupart des EPLE, le risque porté par la trésorerie tient à la nécessité de disposer d'un niveau suffisant pour assurer la « soudure » en attendant le versement de la première partie de la dotation globale de fonctionnement. Les budgets accueillant de la masse salariale (mutualisateurs de paie, GRETA, CFA, etc.) doivent faire l'objet d'une attention particulière en matière de ratio de sécurité.

La dispersion des données académiques, aussi bien pour les fonds de roulement que pour la trésorerie, qui va du simple au double dans un cas, du simple au triple dans l'autre, illustre le besoin de développer des capacités d'analyse, tant au niveau national qu'académique, pour en identifier les déterminants.

Un point d'attention doit être formulé quant aux évolutions probables qui ressortiront des analyses des exercices 2015 et 2016. En effet, de nombreuses collectivités territoriales prennent en gestion directe d'importantes dépenses qui transitaient jusqu'à présent par le budget des EPLE, en particulier au titre de la viabilisation. Cette pratique, qui est en voie de généralisation, a et va avoir pour effet de faire baisser les budgets des EPLE, et, si en valeur les fonds de roulement et les trésoreries sont maintenus à un niveau équivalent, leur expression en nombre de jours de fonctionnement va mécaniquement augmenter.

La mission estime que ce besoin de développement des capacités d'analyse financière mérite d'être partagé entre l'administration du ministère de l'éducation nationale et les collectivités territoriales, pour appréhender au plus juste la situation financière des EPLE, optimiser la gestion des fonds publics qui leur sont confiés et préserver le bon niveau de sécurité nécessaire au fonctionnement des établissements.

Recommandation 12 : Utiliser au niveau national et académique les potentialités de COFI-Pilotages afin d'apprécier l'évolution des principaux agrégats budgétaires et financiers.

²⁶ Qui relève de l'usage.

2.3. L'analyse financière des EPLE : un champ rénové et en cours d'installation

2.3.1. Un contexte porteur d'une nouvelle professionnalité pour les agents comptables

2.3.1.1 Le cadre général

L'article 53 du décret n° 2012-1246²⁷ dispose notamment que « *la comptabilité publique est un système d'organisation de l'information financière permettant de présenter des états financiers reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat à la date de clôture de l'exercice* ». Presque concomitamment, le comité de normalisation des comptes publics (CNOCP)²⁸ mettait l'accent sur le rôle de l'instruction codificatrice en matière d'harmonisation des pratiques comptables de tous les établissements, et indiquait qu'elle s'inscrivait dans « *le cadre plus global de convergence des dispositions comptables applicables aux diverses entités publiques* ». Enfin, l'article 56 du décret n° 2012-1246 précité précise que « *les règles de comptabilité générale applicables aux personnes morales mentionnées à l'article 1^{er} ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de l'action de ces personnes morales* ».

Ce cadre général permet de retenir la définition de l'analyse financière qu'en a donnée la DAF, à l'occasion de la réforme du cadre budgétaire et comptable :

« – sa finalité est d'établir un diagnostic financier qui consiste à recenser les forces et les faiblesses de la structure (EPLE) afin de porter un jugement sur sa performance et sa situation financière, en se plaçant dans la perspective d'une continuité de l'exploitation,

– elle s'inscrit dans deux approches complémentaires :

- analyse statique : basée sur l'analyse des comptes financiers (bilan comptable et bilan fonctionnel) ;
- analyse dynamique : basée sur l'étude des flux financiers pour une période donnée (tableau de financement et tableau de flux de trésorerie) ».

En rapprochant les techniques de gestion des EPLE du droit commun, c'est en premier lieu tout le réseau des agents comptables, mais aussi celui des ordonnateurs et de leurs adjoints gestionnaires, qui ont été invités à développer une nouvelle professionnalité qui consiste à s'approprier des concepts – nouveaux dans le champ des EPLE –, à correctement les manier pour qualifier la situation financière de leur établissement, et à acquérir la capacité de les vulgariser en particulier à l'égard des membres du conseil d'administration.

Ce saut qualitatif qui doit se traduire par l'acquisition de nouvelles compétences et capacités d'expertise, a été accompagné par :

- un dispositif de formation de masse déployé à destination des ordonnateurs, des agents comptables et des adjoints gestionnaires à l'occasion du passage à la RCBC ;
- une annexe (67 pages) consacrée à l'analyse financière dans l'instruction codificatrice ;

²⁷ Relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

²⁸ Note de présentation de l'avis préalable du 5 juillet 2013 relatif au cadre budgétaire et comptable des établissements publics locaux d'enseignement.

- une formation de haut niveau destinée aux comptables confirmés mise en place par l’ESENESR²⁹.

Deux observations doivent cependant être formulées :

- alors que l’ensemble de l’instruction est d’un accès aisé, d’une lecture facile, le guide d’analyse financière est qualifié par de nombreux acteurs de terrain – avis partagé par la mission – d’austère et peu accessible. Peu adapté à la situation des EPLE, il mériterait d’être allégé, simplifié et rendu plus pédagogique pour constituer un point d’appui nécessaire à destination des agents comptables ;
- la formation destinée aux agents comptables confirmés donne satisfaction à ses participants. Elle ne concerne cependant que 77 comptables par an, qui peuvent jouer le rôle de personnes ressources au sein des académies, mais n’ont pas la qualité de formateurs sur ce champ. Il est nécessaire d’imaginer une formule susceptible de toucher directement les 1 357 agents comptables sur ce champ spécifique de l’analyse financière (cf. § 4.6.1).

Recommandation 13 : Alléger et simplifier le guide d’analyse financière en l’adaptant à la situation des EPLE.

Recommandation 14 : Proposer un dispositif de formation à l’analyse financière, piloté par l’administration centrale, qui concerne à l’horizon de trois ans l’ensemble des agents comptables, et des membres du réseau R Conseil.

2.3.1.2 L’évaluation de la situation au travers de la lecture de 200 rapports de présentation des comptes financiers

Pour mesurer et appréhender le déploiement du champ de l’analyse financière et de sa maîtrise au sein du réseau des EPLE, la mission a exploité 200 rapports de présentation des comptes financiers remis par vingt-neuf académies ; l’échantillon était représentatif des différents types d’établissements (collèges, lycées, LP), dont des mutualisateurs, auxquels s’ajoutaient une sélection de GRETA, et il couvrait leur diversité : du plus petit au plus important, du plus simple au plus complexe.

Il ressort de cette lecture que le nouveau format du rapport de présentation du compte financier s’impose désormais, respectant en cela les prescriptions de l’instruction codicatrice. Un compte-rendu de gestion, établi sous la responsabilité de l’ordonnateur, précède le plus souvent le rapport sur le compte financier (état du patrimoine, stocks, dettes, créances) et l’analyse financière, qui relèvent de l’agent comptable.

²⁹ École supérieure de l’éducation nationale, de l’enseignement supérieur et de la recherche.

Tableau 4 : Exploitation des rapports de présentation des comptes financiers – analyse de la présence des principales notions d'analyse financière

Présence ou absence de ces notions dans les rapports de présentation des comptes financiers									
	Résultat	FdR	CAF	BFR	Trésorerie	Réserv dip	FDR ventilé par service	FdR mobil	Autonomie financière
<i>En nombre</i>									
Présence	189	188	139	132	166	94	68	44	47
Absence	11	12	61	68	34	106	132	156	153
	200	200	200	200	200	200	200	200	200
<i>En pourcentage</i>									
Présence	95%	94%	70%	66%	83%	47%	34%	22%	24%
Absence	5%	6%	30%	34%	17%	53%	66%	78%	76%

Source : mission à partir de la lecture de 200 rapports de présentation des comptes financiers transmis par 29 académies.

La mutation culturelle et l'appropriation des concepts sont en marche : ainsi, la notion de fonds de roulement est commentée dans 94 % des rapports examinés ; elle n'arrive toutefois pas à effacer totalement la référence aux réserves (disponibles et mobilisables) sur laquelle était depuis toujours ancrée la qualification de la santé financière des EPLE ; celles-ci restent citées dans 47 % des 200 rapports. De plus, le caractère unique, pour l'établissement, du fonds de roulement est méconnu dans 34 % des rapports examinés, et il est anormalement, dans ces 68 établissements, procédé à une ventilation de celui-ci par service.

La capacité d'autofinancement (CAF), qui est, en termes de maîtrise de la politique budgétaire, un levier important pour l'ordonnateur, en ce sens qu'il choisit soit de l'utiliser pour financer sa politique d'investissement, soit de conforter le fonds de roulement, est absente dans 30 % des rapports. Un pourcentage du même ordre affecte la citation du besoin en fonds de roulement qui est particulièrement important dans l'analyse financière pour comprendre les effets de la structure financière de l'établissement sur la trésorerie.

La quantification des marges de l'établissement au travers du fonds de roulement mobilisable ou de la notion d'autonomie financière (voir *infra*), est présente dans moins d'un quart des rapports expertisés.

Tableau 5 : Exploitation des rapports de présentation des comptes financiers – analyse qualitative de leur contenu

Adaptation au type d'établissement			Maîtrise des concepts			Qualité pédagogique		
Excellent	Correct	A parfaire	Excellent	Correct	A parfaire	Excellent	Correct	A parfaire
53	68	79	54	92	54	37	64	99
26,5%	34,0%	39,5%	27,0%	46,0%	27,0%	18,5%	32,0%	49,5%

Source : mission à partir de la lecture de 200 rapports de présentation des comptes financiers transmis par 29 académies.

Au-delà de ces éléments factuels, une analyse plus qualitative des rapports a été conduite. Elle permet d'affirmer que des efforts de pédagogie sont déployés au travers de la formulation de la définition des différents indicateurs : résultat, CAF, fonds de roulement, besoin en fonds de roulement, trésorerie. Pour autant, il s'agit souvent de transposition de définitions issues des guides mis en ligne ou de documents de formation – démarche tout à fait louable – qui peinent à prendre

du sens dès que des tentatives d'explication sur leur enchaînement ou signification pour l'établissement sont engagées. Les chiffres, le plus souvent présentés sur une série de trois ans, sont cités ; mais une conclusion, qui consisterait en la qualification de la situation financière de l'établissement, est rarement présente. L'objectif du travail conduit est pourtant d'aider l'ordonnateur – et le conseil d'administration – à identifier et mesurer les marges dont dispose l'établissement et à apprécier conjointement, et avec rigueur, la soutenabilité des projets envisagés ou engagés.

A *contrario*, la mission reproduit quelques extraits de rapports expertisés, non pour stigmatiser les pratiques, mais plutôt pour identifier les points sur lesquels formations et groupes de travail pourraient se focaliser :

- « *Titre : analyse du fonds de roulement unique* ». S'ensuit la présentation de la ventilation du fonds de roulement par service : services généraux, SRH, EMATT ;
- « *Après la décision du conseil d'administration du lycée d'affecter chacun des résultats des services aux fonds disponibles de chacun de ces services (SG et SRH) on peut établir les fonds de roulement disponibles des deux services comme suit...* » ;
- « *Le besoin en fonds de roulement positif ici 286 K correspond à un apport de trésorerie (stocks et créances : 33 K€ / dettes : 319 K€) ; suit un tableau avec le montant de la trésorerie affecté d'un signe négatif* ». Note de la mission : le BFR est ici négatif et la trésorerie est positive ;
- « *Fonds de roulement mobilisable : il s'agit du fonds de roulement (123 K€) moins les stocks (10 K€) soit 113 K€ qui est entièrement mobilisable sans risque pour la trésorerie compte tenu de l'excédent de fonds de roulement* ». Note de la mission : le montant ainsi déterminé n'est pas entièrement mobilisable, c'est sur cette base que doit être calculé le ratio de sécurité financière (un mois ou deux mois de dépenses de fonctionnement) ;
- « *la trésorerie nette arrêtée au 31-12 est positive et permet un fonctionnement fluide des différents services* ». Note de la mission : elle est passée de 249 jours de fonctionnement en 2013 à 437 jours en 2014. Aucune explication ne figure sur l'évolution du ratio au cours de l'année, ni ne justifie son montant particulièrement élevé en 2014.

Des efforts manifestes ont été déployés pour assurer la transition vers le modèle de présentation des comptes financiers prescrit par l'instruction codificatrice mais la difficulté à appréhender ces concepts, nouveaux en EPLE, est perceptible et mériterait qu'un important effort de formation soit conduit pour assurer la maîtrise de ce champ de compétences.

Une source de complexité supplémentaire tient au manque d'outils d'analyse et de présentation de ses résultats, intégrés au logiciel GFC ou fourni par le ministère ; ce vide amène associations et personnels – dans une démarche collaborative et désintéressée qu'il faut saluer – à créer leurs propres produits, et à les mettre à disposition de la communauté. Outre le risque de suivi et de mise à jour du produit, cette situation peut aussi se traduire par l'introduction et le maniement de notions qui ne recouvrent pas exactement celles de l'instruction codificatrice. **Il paraît souhaitable qu'en relation avec les représentants du réseau, un produit soit stabilisé et diffusé sous l'autorité du ministère, en s'appuyant sur des notions définies et intégrées à l'instruction.**

Un point particulier doit être fait sur la notion d'amortissement réel, tel qu'il ressort de l'instruction codificatrice. Celui-ci est ainsi défini par la négative (§ 2.4.1.2.3.2) :

« l'amortissement est réel lorsqu'il se traduit par une diminution du résultat de l'exercice. Cependant cette baisse n'a pas d'impact sur la capacité d'autofinancement ; par conséquent, elle ne modifie pas le fonds de roulement. L'amortissement est réel uniquement lorsque le bien est financé sur fonds propres. »

Cette définition présente plusieurs inconvénients :

- elle ignore le sens de l'amortissement réel, qui couvre à la fois la constatation de la perte de valeur du bien, mais aussi l'effort fait par la structure, au sein de la section de fonctionnement, pour dégager les moyens nécessaires au remplacement du bien qui, a été autofinancé à l'origine ;
- dans le même esprit, elle méconnaît la notion de CAF, qui, à la main de l'ordonnateur, doit être conçue comme un outil de pilotage prévisionnel de la politique d'investissement de l'établissement ;
- enfin, elle a pour effet d'introduire des pratiques très contestables au regard du droit budgétaire : pour dégager une CAF nulle, les établissements sont amenés à présenter des budgets déficitaires, à hauteur du montant de l'amortissement réel. Les rectorats, qui s'en tiennent à une application stricte de l'instruction codificatrice, sont attentifs au respect de cette disposition.

Recommandation 15 : Au niveau national, proposer un modèle-type de rapport de présentation du compte financier adapté à chaque type d'établissement ou de structure : collège, LEGT / LP, GRETA. Au niveau académique, initier des groupes de travail autour de la production de ces rapports dans un double objectif : mutualiser les bonnes pratiques et échanger sur les concepts de l'analyse financière.

2.3.2. L'analyse financière : une diversité des approches qui nuit à une gestion optimale des moyens

Trois ans après l'introduction de l'instruction codificatrice M.9-6, et l'application aux EPLE d'un vocabulaire et de techniques d'analyse financière identiques à celles qui ont cours dans tout le secteur de la gestion financière, aussi bien privée que publique, un foisonnement de pratiques a émergé pour définir les notions de sécurité financière et plus globalement aider les établissements à identifier les marges qu'ils peuvent mobiliser.

Un outil est mis à disposition des établissements par le ministère (site Pléiade), destiné à définir la notion « d'autonomie financière ».

Graphique 11 : Modèle de calcul de « l'autonomie financière » des EPLE – DAF

		COFI	Année en cours
Fonds de roulement			
Fonds de roulement calculé au dernier COFI		84 751,10 €	
Provisions	solde créiteur du compte 165	- €	Montant des prélevements autorisés depuis le dernier COFI solde créiteur du compte 165
	solde créiteur comptes 15	- €	solde créiteur comptes 15
	solde créiteur comptes 29		solde créiteur comptes 29
	solde créiteur comptes 39	- €	solde créiteur comptes 39
	solde créiteur comptes 49	- €	solde créiteur comptes 49
	solde créiteur comptes 59	- €	solde créiteur comptes 59
	Fonds mobilisable	84 751,10 €	Fonds mobilisable
Besoin en fonds de roulement			
Besoin en fonds de roulement (BFdR) calculé au dernier COFI		-40 889,77 €	Besoin en fonds de roulement (BFdR)
Stocks (solde classe 3)			Stocks (solde classe 3)
Provisions pour dépréciations de stocks (crédit 39)		- €	- € Provisions pour dépréciations de stocks (crédit 39)
Créances (soldes débiteurs classe 4)		28 228,36 €	Créances (soldes débiteurs classe 4)
Solde créiteur compte 49		- €	- € Solde créiteur compte 49
BFdR1		28 228,36 €	0,00 € BFdR1
Trésorerie			
Trésorerie FdR- BFdR		125 640,87 €	Trésorerie: BP = solde débiteur [sauf 500] - solde créiteur compte classe 5 [sauf 59] - solde créiteur 185 BA = solde débiteur 185
Autonomie financière		56 522,74 €	- € Autonomie financière

Source : site Pléiade - DAF A 3 – Espace gestion budgétaire financière et comptable – EPLE.

Tableau retraité par la mission : données « années en cours » non reportées.

NB - éléments d'explication sur les modes de calcul retenus :

- *fonds mobilisable* = *fonds de roulement calculé au dernier COFI – compte 165 – provisions* ;
- BFdR1 = stocks – provisions pour dépréciations de stocks + créances (soldes débiteurs classe 4) – solde créiteur cpte 49 ;
- *Autonomie financière* = *fonds mobilisable – BFdR1*.

Partant du fonds de roulement mobilisable : fonds de roulement comptable duquel sont déduites les provisions, il enchaîne sur un calcul du besoin en fonds de roulement (BFdR1 ou encore « besoin en fonds de roulement corrigé » dans les documents de formation) qui s'écarte de la définition théorique de celui-ci en considérant qu'il est constitué uniquement des stocks et des créances et ignore de ce fait les dettes.

Cet agrégat est retranché du fonds de roulement mobilisable pour déterminer « l'autonomie financière » ou « capacité à prélever » de l'établissement.

Cette approche mérite quelques commentaires :

- elle méconnaît la notion de besoin en fonds de roulement³⁰ qui mesure le besoin de financement lié à l'activité tel qu'il résulte des flux de trésorerie engendrés par les encaissements et décaissements ; lorsqu'il est positif, c'est-à-dire que les créances (et stocks) sont supérieurs aux dettes, des ressources financières (une part du fonds de roulement) doivent être mobilisées pour faire face aux décalages de trésorerie ; lorsqu'il est négatif, ce qui est le cas dans la plupart des EPLE, il correspond à un excédent de financement sous la forme d'un flux de trésorerie positif ;

³⁰ Formule simplifiée : stocks + créances - dettes.

- d'un point de vue pédagogique, alors que la maîtrise de ces notions de fonds de roulement, besoin en fonds de roulement et trésorerie, et leurs interactions, mérite d'être affermie, introduire une approche qui s'écarte de la norme engendre une confusion préjudiciable à la professionnalisation des acteurs ;
- d'un point de vue économique, en considérant que l'ensemble des créances constitue une part non mobilisable du fonds de roulement, les capacités des établissements à mobiliser leurs marges sont contraintes par ce qui peut être qualifié d'un excès de précaution ; ils sont ainsi dépendants des pratiques, contestables mais répandues, d'émission massive d'ordres de recettes en fin d'année, ce qui a pour effet de gonfler les postes de créances au 31 décembre, alors que seules celles qui présentent un risque de non recouvrement mériteraient d'être retenues.

Un tiers des académies déclare expressément utiliser cette grille ; elles demandent qu'elle soit jointe aux actes budgétaires (décisions budgétaires modificatives) prévoyant un prélèvement sur fonds de roulement.

Plus largement, pour qualifier la sécurité financière des EPLE, une grande diversité des pratiques a été observée dans les académies et établissements.

La plupart des académies déclarent suivre au moins le niveau de fonds de roulement et la trésorerie des EPLE, en valeur et en jours de fonctionnement, pour repérer ceux dont la situation se dégrade. Très rarement la notion de besoin en fonds de roulement est évoquée.

Au regard des éléments communiqués à la mission, rares seraient les cas où des indicateurs communs auraient été mis au point conjointement par les académies et les collectivités territoriales de rattachement pour qualifier la situation financière des établissements³¹. Pour autant, les contacts existent, les relations sont le plus souvent de qualité, et des analyses conjointes, voire des exercices de dialogue de gestion conjoints sont conduits lorsqu'un établissement en difficulté est repéré. Les échanges paraissent plus nourris lors de la présentation des budgets primitifs.

Il découle de cette situation, dans une période où les collectivités font face à des contraintes pesant sur leurs finances, le développement de pratiques les conduisant à écrêter ou ajuster les dotations de fonctionnement des EPLE qui leur sont rattachés. Parmi les pratiques identifiées, on peut citer un département qui demande que le fonds de roulement soit au moins égal à 20 % de la dotation de fonctionnement, son voisin qui fixe cette limite à 10 %, un troisième qui écrête la subvention quand le fonds de roulement disponible est supérieur à 30 jours de dépenses de fonctionnement ; dans un autre cas, le maintien d'un fonds de roulement de 90 jours de dépenses de fonctionnement est garanti par le conseil départemental, ou encore, une région demande que le fonds de roulement soit au moins égal à deux douzièmes de la dotation de fonctionnement.

Des établissements peuvent être mis en difficulté par ces pratiques pour plusieurs raisons : le poids de la dotation de fonctionnement au sein du budget d'un établissement peut être assez différent d'un établissement à l'autre, en fonction notamment de la part de ressources propres qu'il génère. Estimer le niveau de sécurité financière par un pourcentage de la dotation de fonctionnement peut ainsi aboutir à un résultat assez éloigné, et très inférieur, à ce qu'il serait nécessaire de maintenir en termes de niveau de fonds de roulement. De la même façon, l'absence de mise en relation du fonds

³¹ L'académie de Reims a engagé cette démarche.

de roulement mobilisable et de son niveau minimum requis, exprimé en pourcentage de la dotation de fonctionnement, consiste à ignorer la situation financière de l'établissement et peut se traduire par une dégradation, voire une mise en difficulté de sa situation.

Cette diversité des pratiques, extrêmement prudentes d'un côté, quelquefois audacieuses de l'autre, met en évidence le besoin de définir des modalités d'appréhension de la situation financière des établissements qui soient partagées, simples et accessibles à tous, quel que soit leur niveau d'expertise.

Recommandation 16 : Développer une culture commune d'analyse financière des EPLE entre le ministère de l'éducation nationale et les collectivités territoriales, en particulier par la mise en place de formations conjointes éducation nationale – centre national de la fonction publique territoriale (CNFPT).

2.3.3. La nécessité d'aller vers un modèle d'analyse financière simplifié et partagé par tous les acteurs

Les développements qui précèdent mettent en évidence la nécessité d'adopter rapidement un modèle d'analyse financière qui puisse rendre compte de la situation de la plupart des établissements et soit aisément utilisable par l'ensemble des acteurs : ordonnateurs, adjoints gestionnaires et agents comptables pour les EPLE, services académiques et collectivités territoriales. Les établissements supports d'un dispositif spécifique tels les mutualisations, GRETA, CFA ou toute autre activité particulière devront faire l'objet d'un traitement *ad hoc* qui prenne en compte les risques qui leur sont propres.

La méthodologie mise au point par l'IGF et l'IGAENR en 2015 sur le budget des universités³², pourrait dans son cadre général être transposée, tout en étant simplifiée pour tenir compte de la moindre complexité des budgets des EPLE : dans leur grande majorité, ils ne gèrent pas de masse salariale, ni ne mettent en œuvre de programmes pluriannuels d'investissement. Adopter un référentiel comparable ouvrirait en outre, au sein des rectorats, la possibilité de mutualiser les compétences : les agents des cellules chargées du contrôle des comptes financiers des EPLE pourraient profiter des compétences et de l'expertise acquises par leurs collègues exerçant le rôle de « contrôleurs budgétaires académiques » à l'égard des établissements d'enseignement supérieur.

Le ratio à privilégier doit devenir celui de « **fonds de roulement disponible** » ou « **mobilisable** » (B du tableau ci-dessous) à partir duquel sera déterminé le niveau de sécurité à préserver, exprimé en nombre de jours de fonctionnement : **le niveau de deux mois** était jusqu'à présent le plus souvent retenu. En toute logique, il pourrait être allégé, compte-tenu du faible niveau de risques auquel sont exposés les budgets des EPLE. Néanmoins, **cette option ne sera envisageable qu'à partir du moment où l'ensemble des acteurs aura acquis la pleine maîtrise dans le maniement des concepts d'analyse financière.**

³² Rapport IGF - IGAENR n° 2015-012 sur *La situation financière des universités* - annexe IV.

Graphique 12 : Proposition de modèle de calcul du fonds de roulement mobilisable des EPLE

Éléments à retraiter		Données au 31.12
A	Fonds de roulement net comptable au 31/12/XXXX	xxx
Fonds de roulement lié à des dépenses futures, probables ou certaines		
1	Provisions	- (...)
2	Dépôts et cautions reçus	- (...)
Fonds de roulement affecté à des activités particulières		
3	Stocks	- (...)
Éléments de fragilité potentielle du fonds de roulement		
4	Créances douteuses : 416 et 491	- (...)
5	Créances supérieures à un an non provisionnées	- (...)
6	Réserve de fonctionnement nécessaire à l'activité (si BFR positif)	- (...)
Part du fonds de roulement déjà mobilisée		
7	Prélèvements sur FDR votés au BP ou DBM	- (...)
Fonds de roulement disponible		
B	Fonds de roulement disponible au 31/12/XXXX	= A - 1 - 2 - 3 - 4 - 5 - 6 - 7
C	Montant d'une journée de fonctionnement	Classe 6 / 360
D	Evaluation du FDR disponible en nombre de jours de fonctionnement	= B / C

Sont ainsi déduits du fonds de roulement net comptable (A) arrêté au 31 décembre :

- les provisions (ligne 1) ;
- les cautions (ligne 2) ;
- les stocks (ligne 3) ;
- les créances douteuses (ligne 4) ;
- les créances non provisionnées de plus d'un an (ligne 5) ;
- une réserve de fonctionnement nécessaire à l'activité lorsque le BFR est positif (ligne 6), exprimé en nombre de jours de fonctionnement, de l'ordre de 30 jours (délai global de paiement).

Doivent également être déduits, au moment où l'analyse est conduite, les prélèvements sur fonds de roulement déjà votés au budget primitif ou lors de l'adoption de décisions budgétaires modificatives (ligne 7).

La détermination de ce ratio est complémentaire de l'analyse financière conduite sur la base de l'évolution des trois indicateurs que sont le fonds de roulement, le besoin en fonds de roulement et la trésorerie, exprimés au moins sur trois ans, mais de préférence sur cinq ans.

Il est en outre nécessaire qu'une analyse infra-annuelle – rétrospective et prospective – de la trésorerie soit menée pour identifier les risques que pourrait prendre l'établissement s'il ne préservait pas un ratio de sécurité suffisant.

Recommandation 17 : Fiabiliser les modalités de calcul du ratio de sécurité financière pour permettre aux établissements de mieux mobiliser leurs marges.

2.3.4. La mutualisation des fonctions de contrôle des EPLE

Pour répondre aux enjeux qui découlent des développements précités, le schéma instauré par la réforme territoriale pourrait être mis à profit. Ainsi, la constitution des régions académiques et la mutualisation à leur niveau des cellules de contrôle budgétaire des universités permettent d'envisager une organisation comparable – nuancée par les spécificités juridiques des EPLE – pour les fonctions de suivi nécessitant une forte composante en termes d'expertise. Cette proposition présenterait l'intérêt d'instituer un seul interlocuteur pour les nouvelles régions et de constituer un pôle de compétences susceptible de nourrir un dialogue expert avec les départements, s'appuyant sur le développement de capacités d'analyse professionnalisées. Les points d'attention soulignés par le rapport IGAENR n° 2015-021³³ illustrés par « *la nécessité de garder une relation de proximité... avec les établissements* » méritent d'être pris en compte pour trouver le bon équilibre entre les fonctions qui gagneraient à relever d'une plateforme d'expertise régionale et celles qui devraient continuer d'alimenter la relation de proximité précitée.

Recommandation 18 : Expérimenter, dans les régions académiques volontaires, la mutualisation des fonctions de suivi et de contrôle des EPLE qui nécessitent un fort contenu d'expertise.

3. La rénovation de la fonction financière en EPLE

3.1. Le point sur les expérimentations en matière d'organisation des agences comptables

Le rapport publié par l'IGAENR en 2012 avait évoqué la possibilité de mener des expérimentations en matière d'organisation des agences comptables autour du thème de la séparation des fonctions de gestionnaire et de comptable ; plusieurs pistes avaient été évoquées :

- une première piste proposée par les intéressés (mais non reprise par le rapport du fait de la complexité de la situation ainsi générée) suggérait l'exercice simultané mais non cumulé des deux fonctions ;
- l'adjonction de service : adjonction à un autre poste comptable (comptable de GIP, d'EPSCP, éventuellement pour certaines situations à un comptable des services déconcentrés de la DGFiP), sachant que la piste du rattachement à un comptable d'EPSCP paraissait particulièrement intéressante car les universités ont considérablement évolué depuis le passage aux responsabilités et compétences élargies (RCE) en matière de maîtrise de la fonction financière et comptable ;
- la séparation des fonctions de gestionnaire et de comptable dans une perspective de constitution de grandes agences comptables.

En ce qui concerne ces trois options, force est de constater qu'aucune n'a été testée.

³³ Rapport IGAENR n° 2015-021 *Quelle évolution de l'État territorial pour l'éducation nationale, l'enseignement supérieur et la recherche ?* avril 2015.

Quelques académies ont envisagé la séparation des fonctions de gestionnaire et de comptable. Pour autant, aucune suite n'a pu être donnée du fait des réticences de l'administration centrale. Dans le même sens, on peut signaler le cas d'un agent comptable de l'académie de Strasbourg, placé à la tête d'un poste de taille importante, qui a organisé son agence comptable sur le mode de la séparation des fonctions, et argumenté sur ce principe sans être suivi par l'administration.

3.2. Des outils au service de la modernisation du fonctionnement des agences comptables

Le recours aux moyens de paiement dématérialisés (carte bancaire, prélèvement automatique, paiement par internet) modifie en profondeur les tâches des agents au sein de l'agence comptable.

La fonctionnalité « télépaiement » développée dans GFC en partenariat avec la DGFiP permettra prochainement aux familles de régler leurs créances de restauration et d'hébergement et/ou leurs créances liées aux voyages par carte bancaire, en se connectant sur internet. Elle est actuellement expérimentée dans cinquante établissements de trois académies pilotes (Lille, Nantes et Nice) avec pour objectif une généralisation dans les tous prochains mois. La mise en place du télépaiement repose sur l'adoption préalable par le conseil d'administration d'une convention TIPI (Titre payable par internet) entre l'EPLE et la DRFiP ou la DDFiP dont il dépend. Ce mode de paiement sécurisé devrait notamment engendrer un gain de temps appréciable pour les agents qui n'auront plus à gérer les encaissements des chèques bancaires ou les rejets de chèques et de prélèvements, faciliter le suivi quotidien des recettes avec le compte-rendu journalier des paiements effectués par carte bancaire par les familles, et améliorer les délais de trésorerie.

Dans l'académie de Versailles, le paiement en ligne du ticket pour la demi-pension instauré dans un lycée à la rentrée 2015 avec la possibilité de réserver les repas sur les bornes installées dans le lycée, sur le site internet du lycée, ou sur smartphone le jour même et jusqu'à huit semaines à l'avance, a permis de repositionner l'agent qui traitait les droits constatés par chèque sur les opérations budgétaires et de réduire les délais de clôture des comptes financiers. Ce même agent comptable étudie aussi la possibilité de payer la taxe sur les salaires des AED par prélèvement automatique, pour supprimer notamment les pénalités pour retard de paiement.

De même, la mise à disposition d'un espace partagé sur le site Intranet de l'académie au bénéfice des agents comptables et des gestionnaires de leurs établissements rattachés, sous réserve qu'il offre une capacité de stockage suffisante, en autorisant l'entreposage des documents tels que la balance mensuelle, les situations des dépenses et des recettes, les instructions, etc. contribuera à la sécurisation et à la traçabilité de leurs échanges.

Enfin, les agents comptables, qui portent un regard plutôt positif sur la mise en place de DEM'ACT pour la dématérialisation des actes, souhaiteraient le voir évoluer pour que leur soit autorisé l'accès aux documents des établissements rattachés : actes du conseil d'administration, accusés de réception, etc.

Toutes ces nouvelles pratiques, en s'appuyant largement sur les possibilités offertes par la dématérialisation, accélèrent de fait la modernisation du fonctionnement des agences comptables et doivent être encouragées.

Recommandation 19 : Encourager et accompagner la dématérialisation des paiements au sein des EPLE et garantir aux agents comptables, sur les sites académiques, des espaces sécurisés pour les échanges avec les gestionnaires des établissements rattachés.

3.3. Le devenir du métier de gestionnaire

L'article R. 421-13 du code de l'éducation définit les trois missions de l'adjoint gestionnaire d'un EPLE : il assiste le chef d'établissement dans la gestion matérielle, financière et administrative de son établissement, est chargé des relations avec les collectivités territoriales et organise le travail des personnels administratifs et techniques, affectés ou mis à disposition de l'établissement. Il peut bénéficier, sous réserve qu'il ne soit pas agent comptable de l'établissement, d'une délégation de signature du chef d'établissement, qui est l'ordonnateur de droit.

De fait, comme le chef d'établissement concentre l'essentiel de son activité en priorité sur le pilotage pédagogique de son établissement, une grande latitude d'action est laissée à l'adjoint gestionnaire.

La mission a observé une évolution significative de la fonction du gestionnaire qui impacte les trois dimensions de son métier.

S'agissant de la gestion de l'établissement, une importance nouvelle a été conférée à la partie financière depuis la mise en œuvre de la réforme du cadre budgétaire et comptable en 2013. La nouvelle structure du budget, dont les postes déclinés en services, domaines et activités sont corrélés aux comptes du plan comptable, facilite désormais les contrôles du comptable et lui permet de renforcer ses exigences de qualité de l'imputation comptable dès la phase de liquidation de la dépense ou de la recette qui incombe à l'ordonnateur.

Toutefois, les situations ne sont pas comparables entre l'adjoint gestionnaire, agent de catégorie B en fonction dans son petit établissement depuis de nombreuses années, qui éprouve parfois des difficultés à maîtriser ces nouveaux concepts malgré les formations reçues et l'accompagnement de son agent comptable, et de jeunes adjoints gestionnaires avec un bon niveau de formation³⁴ exerçant dans un lycée.

La gestion matérielle évolue également avec la pratique de plus en plus développée de reprise en gestion directe par les collectivités territoriales de la viabilisation, des contrats d'entretien voire de la restauration, qui s'accompagne aussi d'une forte incitation à passer par leurs groupements de commande. Cette nouvelle politique des collectivités territoriales a un impact certain sur le métier de gestionnaire et contribue de fait à le vider en partie de sa substance.

Enfin, quelques³⁵ collectivités territoriales ont affecté des techniciens auprès des établissements qui constituent un encadrement intermédiaire dans les EPLE et peuvent se voir confier jusqu'à l'évaluation des personnels « adjoints techniques territoriaux des établissements d'enseignement » (ATTEE) ; ces derniers peuvent alors considérer qu'ils n'ont de compte à rendre qu'à leur employeur, ce qui pose la question de l'autorité fonctionnelle de l'adjoint gestionnaire³⁶.

³⁴ Formation délivrée notamment par les instituts régionaux d'administration (IRA).

³⁵ Constats faits par la mission à l'occasion de ses déplacements.

³⁶ Le chef d'établissement continue de signer l'évaluation de l'agent technique (ATTE).

Eu égard à ce constat, il serait souhaitable que le ministère s'interroge sur l'évolution du métier d'adjoint gestionnaire. La fonction étant à certains endroits en voie d'amoindrissement, il est nécessaire d'offrir des perspectives d'avenir et de carrière à ces agents.

Recommandation 20 : Expertiser les évolutions qui affectent la fonction d'adjoint gestionnaire d'EPLE, et en tirer les conséquences en termes de gestion prévisionnelle des emplois, des effectifs et des compétences (GPEEC).

En outre, la fonction de gestionnaire d'EPLE, notamment en collège dans les très petites structures mérirait d'être analysée dans une dimension plus prospective face à ce contexte institutionnel et financier en voie de modification rapide.

Des observations peuvent, en effet, être formulées sur le tissu des EPLE, et par voie de conséquence sur l'adaptation de leur cadre statutaire. En particulier en zone rurale, de nombreux collèges accueillent désormais une centaine d'élèves, quelquefois moins. Par ailleurs, une requête visant à apprécier le montant des budgets des EPLE affiche les résultats suivants : 679 EPLE exécutent un budget³⁷ inférieur à 250 000 €³⁸. Parmi ceux-ci, si l'on retient le montant de 200 000 €, ils sont 311 ; 112 ont un budget inférieur à 150 000 € et dans 29 EPLE, le budget exécuté n'atteint pas 100 000 €.

Sans remettre en cause la nécessaire proximité des lieux d'enseignement dans des zones isolées, et sans méconnaître leur poids économique dans ces territoires, une réflexion mérirait d'être engagée sur le maintien du statut d'établissement public, en raison du poids que représente le fonctionnement institutionnel³⁹ pour des entités de cette taille. Des pistes peuvent être envisagées autour d'EPLE multi-sites, ou encore de « l'école du socle »⁴⁰, en déconnectant la réalité physique d'une unité (son implantation) et sa qualification juridique. Du point de vue de la gestion, la mutualisation de la fonction serait de nature à redonner du sens aux fonctions des personnels qui disposeraient de masses critiques à appréhender et retrouveraient donc davantage de marges de manœuvre.

Recommandation 21 : Relancer une réflexion sur l'évolution du statut juridique des petits EPLE.

3.4. L'enjeu de l'évolution des systèmes d'information : réussir la dématérialisation

Deux chantiers majeurs concernant d'une part la rénovation du système d'information budgétaire et comptable pour faire face à l'obsolescence de l'application GFC, et d'autre part, le projet de renouvellement de l'application de paie GOSPEL, ont été engagés par la DAF dans un contexte réglementaire en forte évolution marqué notamment par la dématérialisation des factures à compter du 1^{er} janvier 2017.

³⁷ Source : COFI-Pilotages – Exercice 2014 – Comptes de la classe 6 – charges de fonctionnement.

³⁸ Une partie d'entre eux relève de cités scolaires.

³⁹ En particulier la constitution des différents conseils et commissions réglementaires.

⁴⁰ Établissement public du socle commun. Rapport IGEN - IGAENR n° 2015-025, *Pilotage et fonctionnement de la circonscription du premier degré*, juin 2015.

3.4.1. Une rénovation du système d'information budgétaire et comptable inscrite dans un calendrier constraint

GFC étant arrivé aux limites de toute évolution technique en raison du langage utilisé pour l'écriture des programmes, le principe de son remplacement par un outil relevant de l'univers web a été acté en 2015. La phase opérationnelle de rénovation du système d'information budgétaire et comptable a démarré en janvier 2016 avec l'organisation de groupes de travail associant les utilisateurs de GFC, pour préciser les exigences fonctionnelles et techniques attendues du projet et réfléchir aux modalités de la conduite du changement. Cette première étape a débouché sur la rédaction du cahier des charges du marché et sur la publication en avril 2016 de l'avis d'appel à candidatures dans le cadre d'une procédure de dialogue compétitif se déroulant sur douze mois.

Le calendrier est très constraint puisque la date prévisionnelle du début d'exécution du marché est fixée à septembre 2017 et le déploiement du logiciel prévu en trois vagues annuelles, au plus tard à partir de 2020.

Les échanges de la mission avec le bureau de la DAF en charge du projet ont permis de s'assurer que les problématiques liées à l'infrastructure des communications, à la sécurisation des données et à la capacité de l'administration à fournir une solution avec un accès en continu ont été traitées. Un important accompagnement du changement est également prévu par le biais de campagnes d'informations ciblées et un dispositif de formation conséquent.

3.4.2. L'articulation envisagée avec le renouvellement de GOSPEL

Créé en urgence pour aider les EPLE « payeurs » (contrats aidés, AED, etc.) à assurer la paie de ces personnels, GOSPEL a posé de multiples difficultés et suscité auprès des utilisateurs un « rejet » de cette application au regard de ses performances médiocres, au point qu'un nombre non négligeable d'EPLE a préféré se doter de logiciels de paie privés.

L'articulation du renouvellement de GOSPEL avec celui du SIBC envisagée par la DAF, au travers de la définition d'un calendrier conjoint, la réflexion sur l'identité de ces deux projets ou la constitution de groupes utilisateurs et d'équipes projets académiques communs aux deux systèmes d'information, devraient contribuer à lever les préventions et faciliter l'acceptation du nouveau produit.

3.4.3. La mise en œuvre d'une solution transitoire imposée par la dématérialisation des factures en janvier 2017

Les EPLE seront concernés par la dématérialisation des factures, applicable par les entreprises de manière progressive en fonction de leur taille, entre les 1^{er} janvier 2017 et 2020 conformément au calendrier fixé par l'ordonnance n° 2014-697 du 26 juin 2014 sur l'obligation de facturation électronique.

Or, dans les premières années de la dématérialisation des factures (jusqu'à l'opérationnalité du nouveau logiciel), les EPLE ne pourront pas disposer d'un espace de stockage dans GFC. La solution transitoire, à l'étude actuellement, passe par le dépôt des factures sur un portail public de facturation (celui de CHORUS Portail Pro – CPP), que les établissements téléchargeraient à partir du site, la solution CPP n'étant pas directement accessible à GFC.

Quelle que soit *in fine* la solution retenue, la longueur de cette période transitoire est porteuse d'un risque intrinsèque important de « décrochage » des EPLE du mouvement de modernisation de la sphère publique, qu'il convient de ne pas négliger.

3.4.4. L'impact sur l'organisation des EPLE

Le renouvellement du SIBC est l'occasion de revoir l'ensemble des processus financiers pour les rationaliser et généraliser les bonnes pratiques des ordonnateurs et des agents comptables. La dématérialisation conjuguée au renforcement de la sécurisation des opérations financières et aux nouvelles modalités de contrôle par les comptables dans le futur logiciel, aura nécessairement une incidence sur les rôles respectifs du chef d'établissement et de l'agent comptable au sein des EPLE.

En ce qui concerne le chef d'établissement, ordonnateur, celui-ci demeure toujours maître du choix de la nature et de l'opportunité de la dépense (engagement). Mais la qualité de la saisie initiale de l'engagement devient désormais déterminante pour la qualité comptable de l'ensemble du processus de la dépense, tout comme de la recette ; en exigeant de fait une plus grande maîtrise des concepts budgétaires par l'ordonnateur et son adjoint gestionnaire, elle générera un besoin, accru par la dématérialisation, de renforcer leur formation.

Le SIBC introduira, par ailleurs, la faculté de créer un **service facturier** au sein des agences comptables. La volumétrie minimale estimée à 1 000 factures reçues ne devrait pas constituer un obstacle pour le créer. En revanche, l'implantation d'un service facturier peut provoquer, au départ, une forte réticence de la part des ordonnateurs par crainte d'une perte de visibilité sur leur gestion en raison, notamment, de la certification du service fait qui sera désormais déconnectée de la réception de la facture. Ces difficultés initiales ne doivent donc pas être sous-estimées.

Enfin, la mise en œuvre d'un service facturier ne pourra faire l'économie d'une réflexion, non plus sur le nombre d'établissements à rattacher à l'agence, mais plutôt sur la composition optimale du groupement et l'équilibre à respecter entre les collèges, faibles pourvoyeurs de factures, et les lycées qui en produiront beaucoup plus, surtout s'ils comprennent un GRETA ou des établissements mutualisateurs.

4. La gestion des ressources humaines

4.1. L'évolution du cadre réglementaire

4.1.1. Un panorama en évolution

La suppression de la spécialisation financière des conseillers d'administration scolaire et universitaire (CASU), l'arrêt du recrutement puis la suppression du corps ont fait disparaître la notion de cadre spécialisé en matière financière et comptable⁴¹.

⁴¹ Pour mémoire, à l'origine, le corps des CASU était divisé en deux branches, l'administration générale et l'administration financière.

Lors de la mission de 2012, les agents comptables appartaient statutairement aux corps des CASU et des attachés (attachés principaux et attachés). Ils pouvaient, lorsqu'ils étaient titulaires de postes comptables importants, être détachés sur un emploi fonctionnel d'administrateur.

Le décret n° 2011-1317 du 17 octobre 2011 a créé le corps interministériel des attachés d'administration de l'État (AAE) relevant du Premier ministre⁴². **Le décret n° 2013-816 du 30 septembre 2013**⁴³ a fixé la liste des corps d'attachés d'administration dont les membres sont intégrés dans le nouveau corps des attachés d'administration de l'État. Le texte précise les conditions d'intégration des conseillers d'administration scolaire et universitaire, des directeurs de préfecture et des chefs des services administratifs du Conseil d'État dans le grade de directeur de service (DdS) placé en voie d'extinction dès sa création.

En 2016, on trouve à la tête des postes comptables des fonctionnaires relevant des catégories suivantes : administrateurs, directeurs de services, attachés hors classe, attachés principaux et attachés.

Il convient par ailleurs de noter l'émergence d'une catégorie nouvelle, fonctionnelle, celle de fondé de pouvoir (cf. § 4.4) issue de la possibilité offerte par l'article 16 du décret 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) qui autorise le comptable public à « désigner des mandataires ayant qualité pour agir en leur nom et sous leur responsabilité ».

Pour être complet, il convient de préciser que quelques académies ont créé des fonctions de « techniciens comptables » qui peuvent être assurées par des personnels de catégorie A ou B.

Ces démarches résultent de la volonté de conforter la fonction comptable selon les possibilités locales.

4.1.2. Un corpus réglementaire ne prenant pas entièrement en compte la nécessité de la professionnalisation

Le décret n° 2013-876 du 30 septembre 2013 relatif à l'intégration de seize corps ministériels dans le corps interministériel des attachés d'administration de l'État et à l'ouverture de recrutements réservés dans ce corps comporte un article qui n'est pas sans conséquence sur le thème de la mission. L'article 3-1 modifié par le décret n° 2014-1553 du 10 décembre 2014 précise que les attachés peuvent :

« se voir confier des fonctions d'agent comptable d'un établissement ou d'un groupement d'établissements, ou de représentant de l'agent comptable. Lorsqu'ils exercent la fonction d'agent comptable d'un groupement d'établissements, ils sont affectés dans l'établissement siège de l'agence comptable, exercent les fonctions d'agent comptable de tous les établissements rattachés à cette agence et assurent la gestion de l'établissement d'affectation [...] ils sont alors tenus de résider sur leur lieu d'affectation [...] lorsqu'il s'agit d'un établissement d'enseignement ou de formation. ».

⁴² La notion de CIGEM s'est imposée : corps interministériel à gestion ministérielle.

⁴³ Décret n° 2013-876 du 30 septembre 2013 relatif à l'intégration de seize corps ministériels dans le corps interministériel des attachés d'administration de l'Etat et à l'ouverture de recrutements réservés dans ce corps.

Ces dispositions confortent une vision traditionnelle de la fonction comptable en EPLE en réaffirmant le caractère intangible du lien entre la fonction d'agent comptable et celle de gestionnaire de l'établissement support. Ce faisant, le texte rend très difficile, voire impossible, toute expérimentation de dissociation des deux fonctions, telles que préconisées par le rapport IGAENR de 2012. La mission considère ce verrouillage comme regrettable.

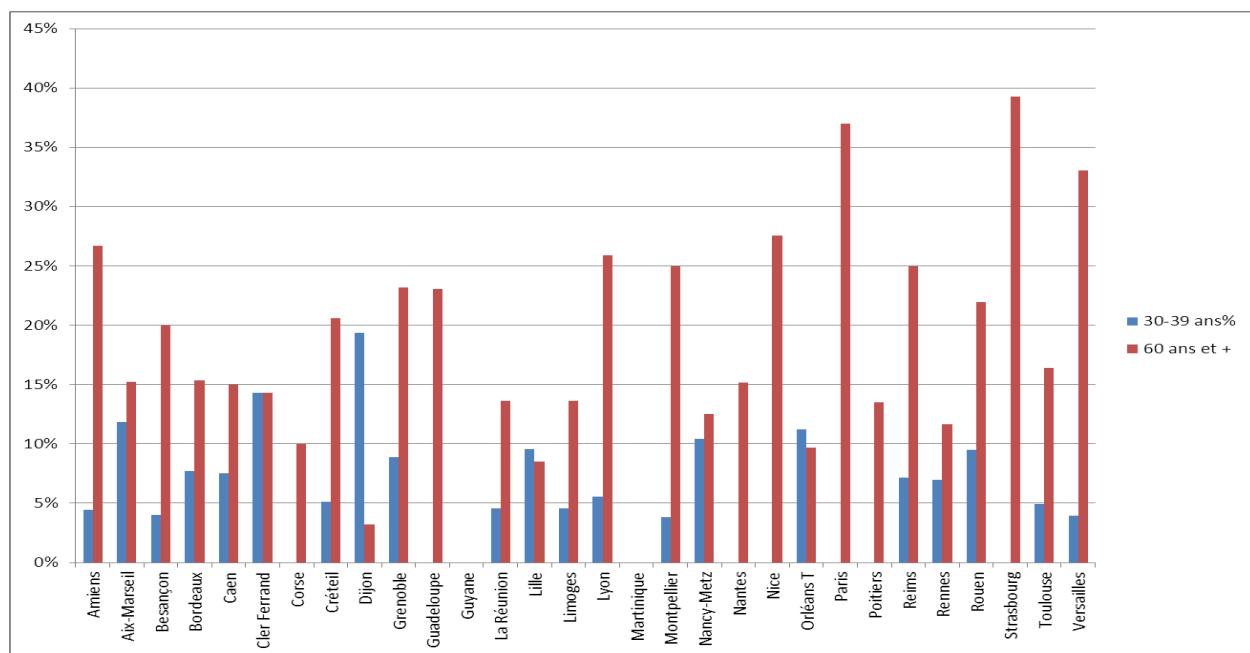
4.2. Les agents comptables en 2015

4.2.1. L'importance du renouvellement générationnel

La répartition des agents comptables par âge correspond au profil de l'emploi occupé avec une faible part de la tranche des 30 - 39 ans et une répartition assez égale entre les tranches 40 - 49 ans (36,82 %) et 50 - 59 ans (37,42 %), les 60 ans et plus représentant 19,39 % de l'effectif. Cette structure par âge reflète le mouvement de concentration des postes comptables et la professionnalisation de leurs titulaires qui en a résulté.

Au-delà de ces données globales, on observe des situations variables selon les académies. Certaines se signalent par une part importante des « 60 ans et plus » qui peut atteindre le quart des effectifs. C'est le cas pour quatre académies : Amiens (26,6 %), Lyon (25,92 %), Montpellier (25 %), Reims (25 %). Strasbourg et Paris se singularisent par un record en la matière avec respectivement 39,29 % et 37 % de 60 ans et plus. Trois académies enregistrent des effectifs d'agents comptables de 60 ans et plus situés autour de 20 %, Besançon (20 %), Créteil (20,61 %) et Rouen (21,95 %).

Graphique 13 : Poids des tranches d'âge « 30-39 ans » et « 60 ans et plus » parmi les agents-comptables – situation au 1^{er} septembre 2015



Source : retraitement par la mission des données fournies par les académies (pyramide des âges).

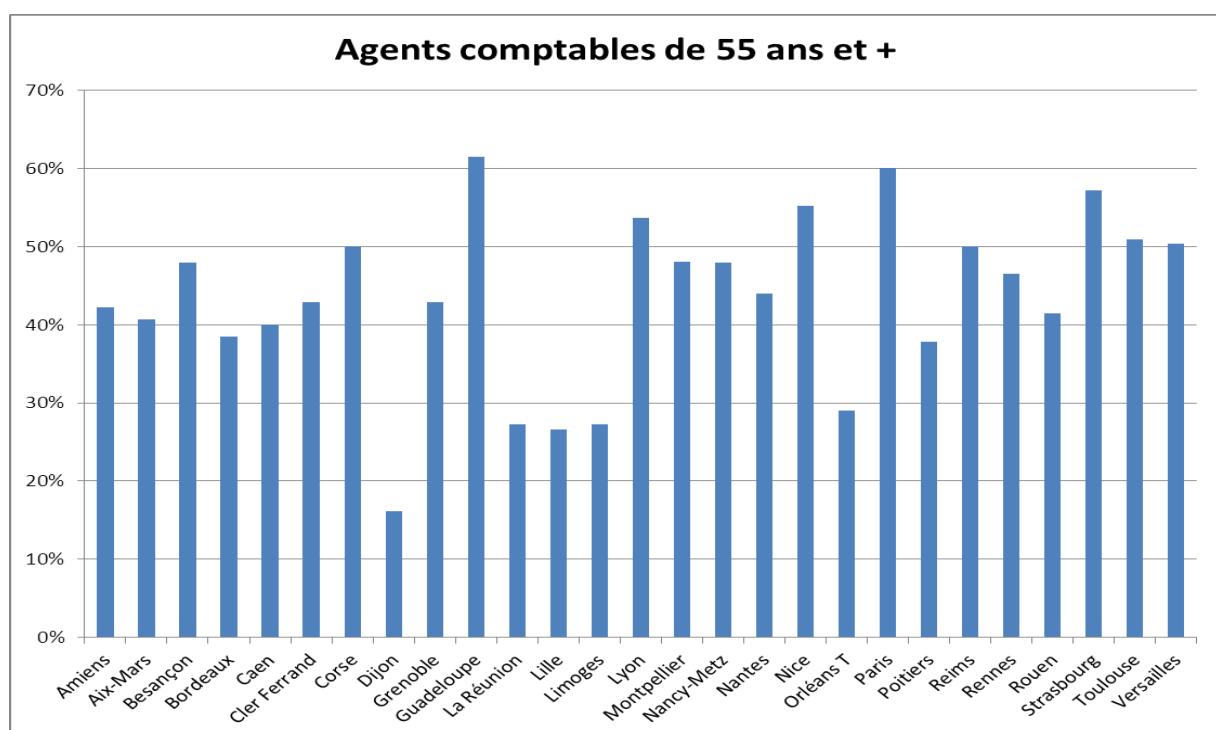
Parallèlement, les académies qui enregistrent un taux important d'agents de 60 ans et plus présentent un taux faible des 30 - 39 ans (Amiens : 4,44 %, Lyon : 5,55 %, Montpellier : 3,84 %). *A contrario*, Reims et Rouen présentent un taux plus élevé de cette tranche d'âge, respectivement

7,14 % et 9,5 %. Strasbourg, Paris, La Corse et Poitiers se singularisent par l'absence totale d'agents comptables âgés de moins de quarante ans.

Cinq académies enregistrent un taux de 30 - 39 ans supérieur à 10 % (Aix-Marseille, Clermont-Ferrand, Dijon, Nancy-Metz et Orléans-Tours). Deux d'entre elles présentent un taux significativement supérieur à 10 % : Clermont-Ferrand (14,29 %) et Dijon (19,35 %).

Si l'on prend en compte la part des agents comptables âgés de 55 ans et plus, élément qui permet de projeter une estimation des départs à dix ans, la situation mérite une attention certaine en matière prospective, en particulier dans les académies suivantes : La Guadeloupe, Paris, Strasbourg, Nice, Lyon, Toulouse, Versailles et la Corse (poids supérieur à 50 %).

**Graphique 14 : Poids des agents comptables de plus de 55 ans dans 27 académies
situation au 1^{er} septembre 2015**



Source : retraitement par la mission des données fournies par les académies (pyramide des âges).

Pour cet ensemble constitué de vingt-sept académies, 44,71 % des agents comptables en poste sont âgés de 55 ans et plus. Dans les dix prochaines années, un peu plus de 40 % du corps seront renouvelés.

Ces différentes données relatives à l'âge de la population considérée posent très directement la question du recrutement et de la constitution du vivier des futurs agents comptables. Certes, les situations académiques diffèrent quelque peu et le thème du renouvellement se pose à plus ou moins court terme avec une acuité inégale. Cette situation est actuellement en partie masquée par le fait qu'il y a peu de mouvement et peu de difficultés à pourvoir les postes en période de resserrement de la carte des agences comptables.

Les départs s'égrèneront au cours des années à venir et le recrutement concernera de ce fait, annuellement, des petits effectifs voire un seul agent dans certaines académies. Cependant, ces

situations nécessitent la mise en place de dispositifs académiques voire interacadémiques de repérage des viviers et de formation des futurs comptables.

Recommandation 22 : Mettre en œuvre une gestion prévisionnelle des emplois, des effectifs et des compétences des agents comptables, à horizon de dix ans, par académie et au niveau national.

4.2.2. L'évolution significative de la répartition par corps et grades depuis 2011

Parallèlement, on observe une progression nette en qualification au regard de la grille emplois / corps / grades. Dans ce domaine, le rapport de 2012 établissait les constats suivants :

- bien que globalement en diminution, les CASU confortaient leur position à la faveur du mouvement de concentration des postes comptables (25,37 % des postes) ;
- les attachés principaux occupaient une place renforcée modulée par la non obligation de mobilité en cas de réussite à l'examen professionnel ;
- le nombre des attachés agents comptable était en nette régression et avait manifestement fait les frais du mouvement de concentration.

L'évolution constatée en 2015 résulte directement du mouvement de concentration de la carte comptable et de la constitution de pôles comptables plus importants. Cette évolution « mécanique » traduit aussi la réforme statutaire avec la constitution du corps interministériel des attachés.

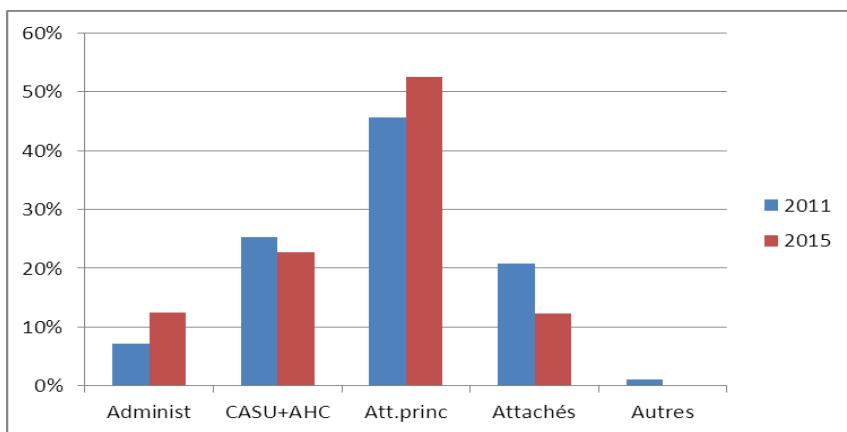
Les éléments recueillis par la mission donnent une image caractérisée par les tendances suivantes :

- renforcement du nombre des emplois fonctionnels d'administrateur de l'éducation nationale de l'enseignement supérieur et de la recherche⁴⁴ (de 7,17 % en 2011 à 12,43 % en 2013) ;
- légère diminution de la catégorie A+ : ex CASU (en 2011) : 25,29 % ; directeurs de service et attachés hors classe non administrateurs (en 2015) : 22,63 %⁴⁵ ;
- renforcement marqué du positionnement des attachés principaux (45,65 % en 2011, 52,57 % en 2015) qui constituent l'ossature ;
- réduction sensible de la part des attachés (20,81 % en 2011, 12,27 % en 2015).

⁴⁴ AENESR.

⁴⁵ Apparition de la catégorie des attachés hors classe (8 % en 2015) et diminution sensible des ex-CASU – directeurs de service – (21 % en 2011 à 16 % en 2015).

Graphique 15 : Répartition des agents comptables par corps et emplois
situation au 1^{er} septembre 2015

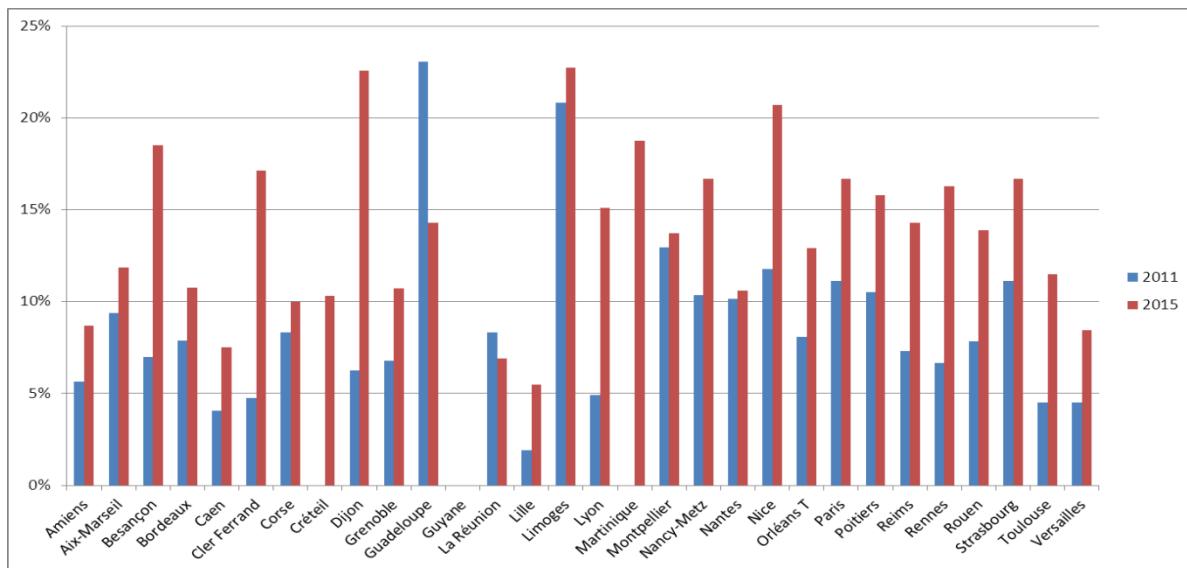


Source : retraitement par la mission des données fournies par les académies (onglet données quantitatives).

Si l'on s'en tient à une perception classique de la compétence reposant sur les notions de corps et de grades, on constate de fait une évolution vers plus de qualification et de professionnalisation en corrélation forte avec le resserrement du réseau comptable.

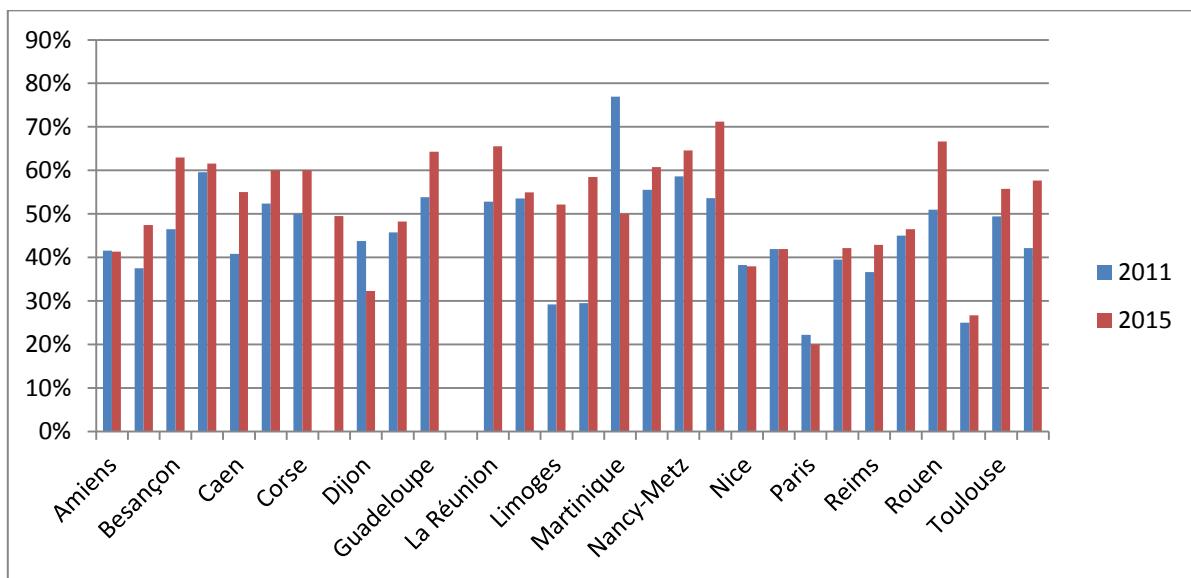
Au-delà de cette image globale à l'échelle nationale, on observe des différences notables à partir des données relatives à chaque académie. Les politiques mises en œuvre peuvent varier sensiblement en fonction de différents facteurs (volonté académique, mise en œuvre des moyens nécessaires, qualité du dialogue social, etc.).

Graphique 16 : Évolution du pourcentage d'agents comptables occupant un emploi d'administrateur entre 2011 et 2015 - situation au 1^{er} septembre 2015 pour l'année 2015



Source : retraitement par la mission des données fournies par les académies (onglet données quantitatives).

Graphique 17 : Évolution du pourcentage d'agents comptables détenant le grade d'APASU - APAE entre 2011 et 2015 - situation au 1^{er} septembre 2015 pour l'année 2015



Source : retraitement par la mission des données fournies par les académies (onglet données quantitatives).

4.3. Une gestion des ressources humaines beaucoup plus fine induite par les évolutions de la carte comptable

4.3.1. Une évolution des procédures de recrutement et d'évaluation marquée du sceau de l'empirisme

La procédure de recrutement *via* l'établissement de « postes à profil » s'est généralisée à l'ensemble des académies. Les postes importants sont fréquemment déclarés à la BIEP⁴⁶. Or, à l'exclusion des emplois d'administrateurs, il ne s'agit pas d'emplois fonctionnels. Les académies ont mis en place des procédures d'examen des candidatures articulées autour d'un schéma commun. Une commission comprenant des responsables des services académiques (secrétaire général adjoint en charge du dossier, responsables administratifs) et le chef de l'établissement de rattachement, reçoit les candidats. La présence du chef d'établissement est justifiée par le fait que le comptable recruté est également adjoint gestionnaire du chef d'établissement.

Cette position d'un ordonnateur participant au **recrutement** du comptable ne constitue pas une exception dans le panorama général⁴⁷. Cependant, on remarquera que dans un certain nombre de postes comptables importants et complexes le temps consacré par le titulaire du poste à la gestion s'est réduit considérablement et ne représente plus que 20 à 30 % de ses missions, parfois moins. Sur un autre registre, d'aucuns font observer que le chef d'établissement, dans l'état actuel des choses, ne participe pas au choix de son adjoint « pédagogique ». La mission considère que la commission de recrutement participe de la professionnalisation du réseau, et qu'elle est constituée au titre du volet comptable du poste à pourvoir, donc au bénéfice de plusieurs ordonnateurs. À ce titre, si la présence

⁴⁶ Bourse interministérielle de l'emploi public.

⁴⁷ Ainsi, l'agent comptable d'un EPSCP est nommé par arrêté conjoint du ministre chargé de l'enseignement supérieur et du ministre du budget sur proposition du président ou du directeur.

d'un chef d'établissement au sein de cette commission est souhaitable, il conviendrait de ne pas retenir le chef de l'établissement d'implantation de l'agence comptable.

Cette dimension particulière se répercute dans la **procédure d'évaluation** des gestionnaires comptables. Actuellement, l'ensemble des comptables sont évalués par leur chef d'établissement qui ne peut s'exprimer que sur la mission « adjoint gestionnaire ». À aucun moment, une autorité n'intervient sur la mission « agent comptable » qui peut représenter la part la plus importante du temps de travail de l'intéressé. La réponse généralement apportée par les académies est de considérer que, l'évaluation d'un agent comptable restant liée au maniement des deniers publics, celle-ci pourrait s'appuyer sur les remises de services comptables *via* le procès-verbal, les réserves émises par son successeur et par le service académique en charge de ce dossier, ainsi que sur les audits de la DGFiP⁴⁸. De fait, ces éléments, qui par ailleurs n'interviennent pas de manière annuelle, sont d'une utilisation malaisée par les responsables académiques. Une solution pourrait passer par l'élaboration d'une lettre de mission adressée à l'agent comptable, à l'image de la pratique retenue pour le chef d'établissement et son autre adjoint.

Cette absence d'évaluation formalisée, et donc de trace de la mission comptable dans le dossier de l'agent, peut lui être préjudiciable s'il souhaite progresser dans son parcours de carrière en postulant sur des postes d'agents comptables d'établissements autres que les EPLE. L'intéressé se trouve ainsi dans l'incapacité de produire des documents illustrant son parcours dans sa spécialité.

Si l'évolution du réseau comptable et sa nécessaire professionnalisation ont amené les académies à sortir du mouvement classique d'affectation des personnels, les conséquences de ce changement n'ont cependant pas été toutes tirées en termes de suivi de carrière, de formation et de pilotage global.

Recommandation 23 : Clarifier la relation entre l'ordonnateur et le comptable :

- en structurant davantage les commissions de recrutement des agents comptables et en faisant en sorte que le chef d'établissement d'implantation de l'agence comptable n'en soit pas membre ;
- en dotant les agents comptables d'une lettre de mission, qui servira de point d'appui pour l'évaluation à conduire par le secrétaire général d'académie ou son représentant.

4.3.2. Le devenir des anciens agents comptables et l'accompagnement des équipes

Les politiques mises en œuvre par les académies à l'égard des agents comptables ayant perdu leur poste sont variables et renvoient nécessairement au nombre de situations individuelles à traiter. Lorsque la démarche de regroupement des agences comptables demeure prudente et progressive, les effets en termes de gestion du personnel relèvent du traitement au cas par cas. Lorsque les académies ont mené une politique de resserrement affirmée, la nécessité de mesures d'accompagnement s'est imposée. En règle générale, il semble que les comptables concernés se soient déterminés en privilégiant trois critères selon les situations :

- la préférence pour une situation géographique donnée ;

⁴⁸ Pour mémoire : 91 audits d'agence comptable d'EPLÉ ont été réalisés par la DGFiP en 2015 dans toute la France.

- la préférence pour un poste en EPLE ;
- la préférence pour la mission d'adjoint gestionnaire.

Dans ces conditions, il apparaît assez logique qu'un grand nombre des intéressés ait opté pour le maintien sur place dans la fonction d'adjoint gestionnaire. Certaines académies ont accordé une attention particulière dans le cadre du mouvement aux anciens agents comptables sollicitant un poste de ce type. Ainsi Toulouse a priorisé les candidatures sur postes comptables des agents comptables dont l'agence était supprimée. Lyon a mis en place plusieurs possibilités : clause de sauvegarde, fermeture d'agence différée de deux ou trois années en cas de départ en retraite voire une bonification en cas de participation au mouvement. Lille accorde aux agents comptables qui ont opté pour le maintien sur leur poste d'adjoint gestionnaire une garantie indemnitaire sur trois ans.

Là où le suivi de l'organisation comptable des EPLE est la plus achevée, on observe un souci de ne pas perdre des compétences et de valoriser les personnels concernés. Ainsi quelques académies ont proposé des fonctions de référents départementaux et/ou de tuteurs des gestionnaires débutants ou en difficulté, voire parfois un rôle de « brigadier » ou de formateur en agence comptable. Cependant, ces politiques ne sont pas toujours construites et explicites. En particulier, les anciens agents comptables ne sont pas toujours informés très précisément des perspectives de carrière qui leur sont ouvertes. Dans plusieurs académies des entretiens avec les intéressés pour déterminer leurs souhaits ont été menés.

Au-delà de l'affichage des politiques menées, il semble que les dispositifs mis en place (postes de fondé de pouvoir, prises en charge de regroupement d'achat, « brigadiers » etc.) n'aient rencontré qu'un succès relatif auprès des personnels concernés.

Les « fusions » d'agence ont nécessité une préparation et un accompagnement des équipes. Les politiques académiques sont très diverses en la matière. Certaines ont mis en place des outils (Lille a publié un vade-mecum du regroupement), des entretiens, mais cette démarche n'a pas été généralisée. Comme dans d'autres domaines de cette thématique, l'absence de dispositif formalisé concerne plutôt des académies qui n'avaient à traiter qu'un ou deux cas par an.

4.4. Une perspective d'alimentation du vivier de recrutement, l'émergence de la fonction de fondé de pouvoir : du quasi néant à des situations très abouties

La suppression d'une filière financière spécifique aux EPLE emporte des effets en termes de recrutement des comptables, et par voie de conséquence, de constitution d'un vivier. Cette question va prendre une acuité particulière à terme. Pour répondre aux nouveaux enjeux, d'ores et déjà identifiés, la fonction de « fondé de pouvoir » ou de « mandataire » s'est imposée dans beaucoup d'académies. Cette ambiguïté sémantique mérite d'être levée.

4.4.1. Une nécessaire clarification du terme et des missions qu'il recouvre

L'article 16 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique indique que « *les comptables publics peuvent désigner des mandataires ayant qualité pour agir en leur nom et sous leur responsabilité* ». La disposition est reprise dans l'instruction codificatrice M9.6 (cf. § 1.6.1). Il est notamment précisé que « *l'agent comptable peut déléguer [...] ses pouvoirs à un ou plusieurs mandataires ayant la qualité pour agir en son nom et sous sa responsabilité* ».

L'instruction comptable indique que les mandataires « *seront désignés conformément aux dispositions précisées par l'instruction générale du 16 août 1966* ». L'instruction comptable précise que le mandataire ne peut être désigné que parmi les agents placés sous l'autorité de l'agent comptable.

A contrario, plusieurs académies, qui n'ont pas mis en place ce dispositif, considèrent que la notion de « fondé de pouvoir » n'a pas de bases juridiques suffisantes au ministère de l'éducation nationale.

Dans la pratique, comme indiqué ci-dessous, ce terme prête à confusion car il est indifféremment utilisé pour des fonctions qui relèvent de la comptabilité ou de la gestion, alors que si l'on se réfère à la notion de mandataire de l'agent comptable, l'ambiguïté s'estompe.

4.4.2. Des situations en académie assez contrastées

Le recueil des informations réalisé par les correspondants académiques de l'IGAENR montre une grande disparité entre les académies allant de l'absence de mise en place de dispositif jusqu'à des systèmes élaborés.

Un premier groupe rassemble des académies qui ont mis en place une démarche très construite avec une implantation de postes « fondés de pouvoir - adjoint de l'agent comptable » pensée dans une stratégie de parcours professionnel avec des postes profilés, des fiches de postes voire ensuite des lettres de mission et un accueil suivi d'une formation comme à Bordeaux ou à Créteil. Ces académies se donnent clairement le moyen de la professionnalisation et du renouvellement des agents comptables et de leur personnel.

Un second ensemble regroupe des académies qui ont mis en place des « fondés de pouvoir », avec certes un profil comptable, mais de manière moins systématique et moins cadrée. En général, ces académies déclarent s'engager dans une démarche articulée autour de la mise en place du dispositif fiche de poste / lettre de mission / accompagnement spécifique.

Un troisième ensemble regroupe des académies qui ont mené une politique d'implantation d'un deuxième poste de catégorie A dans les « services économiques » sans le « qualifier » explicitement, laissant à l'agent comptable le soin de l'affecter soit à la comptabilité soit à la gestion matérielle voire aux deux. L'absence de mise en place de fondés de pouvoir est parfois compensée par l'implantation de « techniciens comptables » comme dans l'académie de Caen.

Un quatrième ensemble regroupe les académies qui n'ont pas mis en place les fondés de pouvoir pour des raisons assez diverses pouvant éventuellement se combiner, faible portage politique du dossier se traduisant par un dialogue social limité sur ces thématiques, résistance ou absence d'intérêt des agents comptables pour cette perspective, voire un attentisme précédemment évoqué des autorités académiques. Il se trouve même une académie qui a mené une politique de transformation des postes d'attachés non gestionnaires implantés en agence comptable de moins de six EPLE rattachés en postes de catégorie B et une requalification symétrique des postes de gestionnaire.

Néanmoins, la plupart des académies qui ont mis en place des fondés de pouvoir, adjoint de l'agent comptable, ont parfaitement conscience que **le développement de cette fonction représente un maillon important dans la constitution d'un vivier de futurs agents comptables.**

4.4.3. Une fonction à développer, consolider et normaliser

Les schémas adoptés fonctionnent avec des résultats variables notamment sur deux points : le recrutement et le positionnement des intéressés.

À propos du recrutement, la grande majorité des académies fait état de difficultés pour pourvoir les postes de fondé de pouvoir. La plupart en ont fait des postes fléchés dans la dotation et les ont profilés. Certaines privilégient l'ancienneté dans le poste (Dijon), d'autres les ouvrent aux attachés sortant d'IRA (Lille).

En l'absence de tout cadrage national, les académies ont été enclines à mener des démarches pragmatiques prenant en compte la situation locale. Ce caractère a suscité des situations différentes et généré de fait une grande ambiguïté. Dans un certain nombre de situations, les fiches de postes de fondé de pouvoir comportent une part de tâches ou de missions relevant de la gestion.

On observe, semble-t-il, une évolution avec le projet assez répandu de rédiger des fiches de poste qui pourraient comporter, dans certaines académies, l'obligation d'assurer l'intérim en cas de vacance de poste du comptable. Certaines académies envisagent de travailler sur l'indemnitaire (Dijon) en jouant sur la composante facultative du RIFSEEP et en abondant cette indemnité de manière à ce que le fondé de pouvoir perçoive une prime attractive.

De manière générale, dès lors que l'agence comptable atteint une certaine masse critique, l'idée de l'affectation d'un agent de catégorie A supplémentaire s'est largement imposée. Alors que les partenaires sociaux, ainsi qu'un certain nombre de responsables académiques en charge du dossier considèrent que c'est à l'agent comptable de décider de quel type d'adjoint il a besoin – aide-gestionnaire ou aide-comptable – la mission estime qu'il revient à l'institution de colorer le profil de l'emploi sur des fonctions d'adjoint à l'agent comptable *stricto sensu*, ce qui permettra d'alimenter le vivier de compétences comptables disponibles.

Recommandation 24 : Élaborer un cadrage national de la fonction de fondé de pouvoir – adjoint de l'agent comptable.

4.4.4. La valorisation des fonctions financières pour alimenter le vivier des futurs agents comptables

Compte tenu des éléments qui précèdent (pyramide des âges, réformes statutaires), il apparaît nettement qu'un enjeu fort se dégage au travers de la nécessité de reconstituer une filière financière au bénéfice des établissements du ministère de l'éducation nationale. Il en va de la capacité de l'institution à assurer la continuité de la prise en charge de la comptabilité des EPLE.

Seul un plan d'ensemble, réfléchi et piloté globalement par le ministère est susceptible de répondre à ce besoin pour guider les académies.

La mission a notamment pu constater que nombre de gestionnaires disposent d'un haut potentiel insuffisamment valorisé. Des actions de repérage apparaissent donc indispensables pour les attirer et les engager dans des parcours comptables et financiers.

Cette possibilité répondrait par ailleurs aux problématiques qui ne vont pas manquer de se poser quant à l'évolution du métier de gestionnaire (cf. § 3.3).

Recommandation 25 : Définir un plan pour valoriser et rendre attractives les fonctions comptables et financières.

4.5. Des leviers d'action inégalement exploités

4.5.1. Une montée en puissance de certains postes comptables accompagnée d'un rééquilibrage des postes d'administrateurs entre services académiques et EPLE

En 2008, les emplois d'administrateurs implantés en agence comptable représentaient 30 % des emplois d'administrateurs créés dans le système scolaire (services académiques et EPLE). En 2013, cette proportion était portée à 46,85 %. Même en tenant compte d'éléments relevant du dialogue social propres à chaque académie, cette évolution montre qu'un certain nombre d'entre elles ont explicitement utilisé ce moyen au service d'une politique de constitution de postes comptables importants. En 2008, l'implantation des postes d'administrateurs relevait encore parfois d'un modèle traditionnel (ancienneté dans le grade). En 2013, la très grande majorité des académies s'est éloignée de ce modèle et les emplois d'administrateurs en EPLE – plus nombreux – sont implantés en prenant en compte l'importance du poste comptable (nombre d'établissements, volume financier) et sa complexité constituée par la présence de structures spécifiques (GRETA, CFA) ou mutualisées. De manière générale, sauf situation particulière, les différents acteurs considèrent que l'implantation d'emplois d'administrateurs constitue un facteur d'attractivité déterminant pour les postes comptables importants et complexes.

Cependant, quelques situations régionales semblent montrer la persistance de pratiques de gestion qui n'ont guère évolué. Ainsi, certaines académies indiquent qu'elles n'ont pas établi de liens entre implantation d'emplois fonctionnels et évolution de la carte comptable. On trouve encore des administrateurs en poste comptable comportant un nombre peu élevé d'EPLE (quatre ou cinq).

4.5.2. Un recours à la promotion au grade d'attaché hors classe pas toujours en adéquation avec l'évolution de la carte comptable

L'article 24 du décret n° 2011-1317 du 17 octobre 2011 portant statut particulier du corps interministériel des attachés d'administration de l'État prévoit un grade d'attaché hors classe. Outre les conditions d'ancienneté, peuvent être inscrits sur la liste d'aptitude les attachés principaux remplissant les conditions suivantes :

- **adjoint gestionnaire** exerçant les fonctions **d'agent comptable** chargé **d'au moins trois établissements** ou chargés d'au moins deux établissements dont l'un est classé en 4^{ème} catégorie ou 4^{ème} exceptionnelle ;
- **adjoint gestionnaire** exerçant des **fonctions autres** que celles d'agent comptable et participant à la gestion d'un établissement classé en 4^{ème} catégorie ou 4^{ème} exceptionnelle ;
- **agent comptable** de **GRETA** dont le budget est supérieur ou égal à 2,5 M€.

En dépit du fait que ces conditions ne militent pas particulièrement en faveur de regroupements comptables plus importants, des académies ont réussi à utiliser cette possibilité au service de l'évolution de la carte. Ainsi, Créteil a explicitement lié l'inscription dans la catégorie « très favorable » du GRAF⁴⁹ des agents comptables ayant participé activement à l'évolution de la carte comptable. C'est également le cas dans l'académie de Nancy-Metz. D'autres ont adopté des critères assez similaires à ceux présidant à l'implantation d'un emploi d'administrateur, à savoir les titulaires de postes importants et complexes (Lille). En revanche, d'autres académies sont demeurées dans des démarches traditionnelles en privilégiant la promotion des directeurs de service (ex CASU) qui n'étaient pas forcément à la tête des agences les plus importantes ou les plus complexes.

Par ailleurs, le fait que les administrateurs et les attachés hors classe achèvent leur carrière avec des indices terminaux comparables (échelon spécial hors échelle lettre A) peut être de nature à dissuader les candidatures sur les emplois fonctionnels. Le dispositif tel qu'il est conçu actuellement n'offre pas d'intérêt financier à postuler sur un poste exposé, porteur de risques (par exemple, centres mutualisateurs à plusieurs dizaines de millions d'euros) assorti d'une obligation de mobilité quand la promotion à la hors-classe (même si elle est très contingentée) permet d'atteindre le même sommet indiciaire⁵⁰. On observe d'ailleurs dans certaines académies que commence à se poser la question de la couverture de ces postes d'administrateurs.

4.5.3. Le recours à l'instrument indemnitaire

4.5.3.1 Les évolutions liées à la mise en œuvre du RIFSEEP

Le panorama indemnitaire a évolué récemment avec la mise en place du dispositif RIFSEEP (régime indemnitaire tenant compte des fonctions, des sujétions, de l'expertise et de l'engagement professionnel) qui articule deux composantes : l'indemnité de fonctions, de sujétions et d'expertise (IFSE) et le complément indemnitaire annuel (CIA)⁵¹.

La circulaire du 5 novembre 2015 a classé les différentes fonctions de gestion matérielle et comptable en EPLE de la manière suivante :

- **groupe 1** : fonction d'encadrement supérieur, adjoint gestionnaire - agent comptable d'au moins sept EPLE ;
- **groupe 2** : fonctions d'encadrement à responsabilité ou à technicité importante, adjoint gestionnaire agent comptable de six EPLE au plus ; adjoint gestionnaire-agent comptable d'au moins trois EPLE ou de deux EPLE dont un relevant de la 4^{ème} catégorie ou de la 4^{ème} exceptionnelle ; adjoint gestionnaire participant à un EPLE de 4^{ème} catégorie ou de catégorie exceptionnelle ; agent comptable de GIP-FCIP dont le budget est supérieur à 2,5 M€ ;
- **groupe 3** : fondé de pouvoir d'agent comptable ; adjoint gestionnaire d'un EPLE hors 4^{ème} catégorie et 4^{ème} exceptionnelle.

⁴⁹ GRAF : grade à accès fonctionnel.

⁵⁰ On remarquera que le statut particulier du corps interministériel des attachés d'administration de l'État, ne prévoit pas non plus de mobilité géographique ou fonctionnelle à la suite de la réussite à l'examen professionnel pour l'avancement au grade d'attaché principal d'administration de l'État (APAE).

⁵¹ Décret n° 2014-513 du 20 mars 2014 portant création d'un système indemnitaire tenant compte des fonctions, des sujétions, de l'expertise et de l'engagement professionnel dans la fonction publique d'État.

La circulaire du 5 novembre 2015 positionne le fondé de pouvoir d'agent comptable dans le groupe 3 « *fonction d'encadrement intermédiaire et/ou à technicité particulière* », soit dans le même sous-ensemble qu'un adjoint gestionnaire d'un EPLE hors 4^{ème} catégorie et 4^{ème} exceptionnelle. Cette décision de ne pas traiter différemment les fonctions de fondé de pouvoir de l'agent comptable et celles d'adjoint gestionnaire d'EPLÉ hors 4^{ème} catégorie et 4^{ème} exceptionnelle conforte l'organisation traditionnellement admise.

En pratique, les académies se sont cantonnées généralement à une stricte application des textes. Certaines ont cependant joué sur une certaine flexibilité en accordant plus à ceux qui exerçaient la fonction d'adjoint à l'agent comptable.

Si l'on considère qu'il est nécessaire de construire durablement une filière comptable et financière en EPLE et de susciter des vocations et des candidatures, ce positionnement en groupe 3 n'apparaît pas pertinent.

Le niveau de responsabilités, dès lors que les fonctions exercées recouvrent la notion d'adjoint à l'agent comptable ou de mandataire et que l'agent se consacre exclusivement à une mission comptable, justifierait que ce classement soit reconstruit.

Une réévaluation du positionnement de la fonction au sein du RIFSEEP serait de nature à installer la fonction dans le paysage global et à encourager des vocations.

4.5.3.2 L'indemnité de caisse et de responsabilité (ICR) instrument privilégié pour constituer des regroupements comptables plus importants

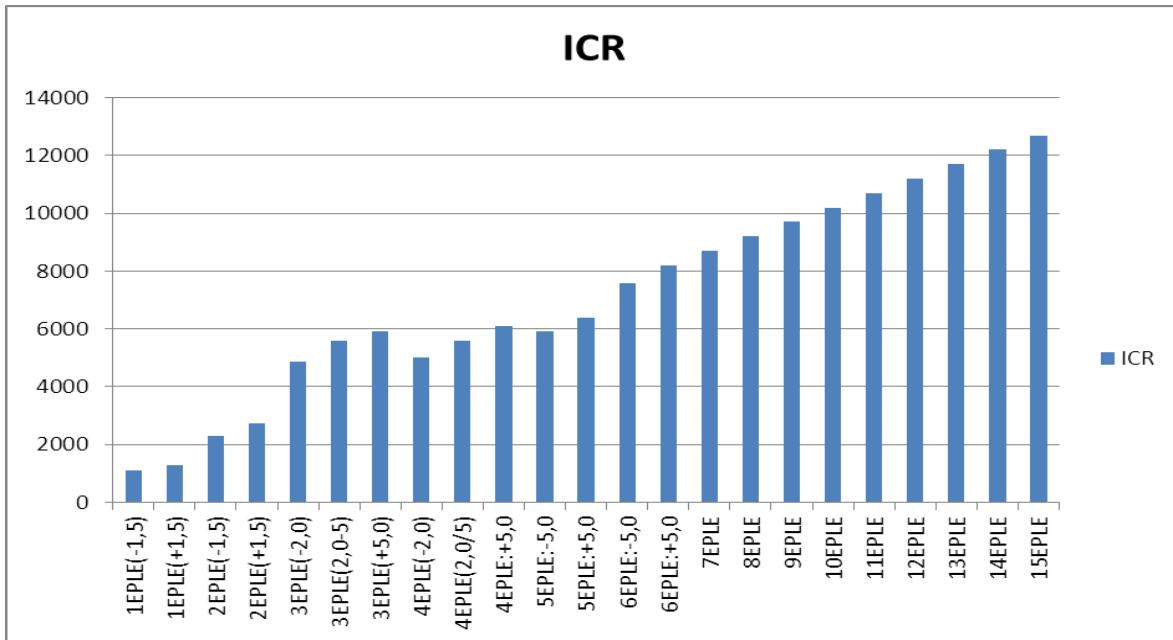
En 2009, deux textes⁵² ont organisé une refonte de l'indemnité de caisse et de responsabilité allouée aux agents comptables des EPLE. Cette démarche avait pour objectif explicite d'accompagner le mouvement de regroupement des agences comptables initié à partir de 2008. Pour atteindre cet objectif le dispositif combine deux critères pour évaluer l'importance des agences comptables :

- le nombre d'EPLÉ regroupés ;
- le volume financier de l'agence.

Cet objectif apparaît précisément à travers le graphique suivant.

⁵² Décret n° 2009-275 du 10 mars 2009 modifiant le décret n° 72-887 du 28 septembre 1072 fixant le régime des indemnités allouées aux agents comptables et gestionnaires des établissements d'enseignement ; arrêté du 10 mars 2009 modifiant l'arrêté du 4 janvier 2008 fixant les taux annuels des indemnités alloués aux agents comptables et gestionnaires des établissements d'enseignement.

Graphique 18 : Évolution de l'indemnité de caisse et de responsabilité en euros



Source : mission à partir des textes de 2009.

Lecture du graphique : un agent comptable en charge d'une agence comptable de cinq EPLE dont le volume financier est inférieur à 5 M€ perçoit une ICR de 5 900 € ; dans le cas d'une agence comptable à six EPLE, dont le volume financier est inférieur à 5 M€, l'ICR est de 7 600 €.

Le dispositif a été conçu pour inciter au regroupement des agences entre trois et six établissements, en tenant compte de volumes financiers relativement diversifiés. En revanche, à partir de la catégorie de sept EPLE, l'adjonction d'un établissement supplémentaire procure une augmentation uniforme de l'ICR de 500 € par établissement. Si pour une agence de six établissements, l'adjonction d'un septième représente une progression de l'ICR de 6 %, celle-ci n'est plus que de 4 % quand on passe de quatorze à quinze EPLE.

L'architecture actuelle du dispositif indemnitaire n'encourage guère à la création de groupements comptables au-delà de sept EPLE et cet argument est repris par les organisations représentatives du personnel pour souligner le manque d'appétence – selon elles – pour des groupements importants.

Recommandation 26 : Accompagner le mouvement de refonte de la carte des agences comptables par une évolution du régime indemnitaire qui prenne mieux en compte l'accroissement de la taille moyenne des agences comptables, et introduire des paliers pour valoriser les regroupements les plus importants (plus de sept, plus de dix établissements).

4.6. La nécessité de renforcer la formation initiale et continue

Le sujet de la formation initiale et continue constitue un enjeu important. En effet, si les fonctions d'agent comptable sont exercées par des cadres de plus en plus qualifiés du point de vue des emplois et des grades, cela ne constitue pas une certification suffisante au regard de la professionnalisation.

Elle nécessite à tout le moins la mise en place d'une formation initiale et continue solide accordant une place importante aux problématiques – récentes dans notre système – de l'analyse financière.

4.6.1. Une impulsion qualitative forte donnée par le niveau national

L'ESENESR organise un module destiné aux nouveaux agents comptables intégré dans l'ensemble « *Formations d'adaptation à l'emploi* » qui s'adressent aux « *cadres qui accèdent à de nouvelles fonctions mais qui pour autant ne bénéficient pas d'une formation lourde* ». Depuis 2015, l'ESENESR, avec le concours du bureau DAF A3, a institué un module pour « *comptables confirmés* » qui accueille deux à trois comptables par académie.

La formation destinée aux comptables entrant dans la fonction est structurée en deux semaines à l'ESENESR. La conception paraît particulièrement en prise avec les problématiques les plus actuelles du sujet. On retiendra notamment les points suivants :

- une deuxième semaine intégralement consacrée au compte financier et à l'analyse financière (mars) ;
- un recours significatif à des intervenants extérieurs au système « éducation nationale » ;
- la mise en place de co-interventions chef d'établissement / gestionnaire-comptable ;
- une pédagogie qui recourt à la pratique d'ateliers faisant travailler ensemble comptables et chefs d'établissement.

La première session de la formation destinée aux « *comptables confirmés* » s'est déroulée en juin 2015. La formation est ouverte à des candidats choisis par les académies. Les prérequis exigés sont la nomination sur un poste comptable important et complexe. Cette formation qui n'a pas vocation à former des formateurs académiques est plutôt organisée autour des « *problématiques émergentes* » en faisant appel à des intervenants extérieurs (universitaires, agents comptables d'établissement de l'enseignement supérieur, DGFiP, etc.) et en recourant aux études de cas. Trois observations sont susceptibles de relativiser l'impact de cette formation nécessaire :

- si le rythme reste identique, à savoir un stage annuel accueillant 77 comptables, il faudra vingt ans pour former l'ensemble des comptables d'EPLE en poste ;
- les choix en matière de candidatures présentées par certaines académies ne constituent pas forcément un facteur de dynamisation en termes de retour sur le terrain ;
- sur la question du rôle des intéressés de retour en académie, s'il serait erroné de leur confier une fonction officielle de « *démultiplicateur* » voire de formateur académique, il paraît néanmoins nécessaire de préciser quelque peu la question du « *retour d'expérience* ».

Il faut enfin rappeler l'organisation par la DAF d'un séminaire annuel destiné aux réseaux conseil en académie, qui procède de cette volonté de professionnalisation des acteurs académiques.

Sans remettre en cause la qualité de la formation dispensée au niveau national, il ne paraît pas raisonnable d'imaginer qu'une formation de quinze jours soit suffisante pour former au métier de comptable. Pour faire suite à ce qui est indiqué au § 4.4.4, la réinstallation d'une formation lourde aux fonctions de comptable s'impose.

4.6.2. Des dispositifs académiques très inégaux et dont certains semblent particulièrement indigents

Il n'existe pas de liens, même souples, entre la formation assurée à l'ESENESR et celles dispensées en académie. Il ne semble pas qu'il y ait eu de sollicitations ministérielles à ce sujet auprès des académies. Dans ces conditions, il n'est pas étonnant de trouver des dispositifs d'importance inégale, allant d'un véritable parcours de formation accompagnant l'entrée dans l'emploi jusqu'à la quasi absence de structuration. L'existence ou non d'un dispositif d'accompagnement et de formation des agents comptables n'est pas sans lien avec celle d'un pilotage académique effectif du dossier des agences comptables.

Si l'on dresse un tableau actuel des systèmes d'accompagnement d'entrée dans la fonction, on trouve un schéma « idéal » qui s'articule autour des actions suivantes qui viennent en complément des deux semaines organisées à l'ESENESR :

- un tutorat exercé par un pair au cours de la première année d'exercice ;
- des journées académiques de formation « technique » dont le nombre peut varier assez considérablement pour aller jusqu'à une dizaine voire beaucoup plus ;
- des possibilités de formation au management d'équipe en intégrant des stages à destination des personnels de direction inscrits au plan académique de formation (PAF).

Certaines académies ont placé un entretien d'évaluation à mi-parcours de la formation d'adaptation à l'emploi qui réunit le responsable académique, le tuteur et l'agent comptable concerné. Les situations réelles observées sur le terrain vont de la présence de un ou deux éléments (le tutorat se retrouve partout) à l'ensemble de ceux-ci. D'autres privilégient explicitement une formation « sur le tas » qui n'est sans doute plus réellement adaptée – à supposer qu'elle l'ait été un jour – aux enjeux actuels de la gestion financière.

Ces dispositifs peuvent intégrer les fondés de pouvoir, adjoints aux agents comptables, ou à l'inverse prévoir pour ces personnels une formation spécifique. Assez souvent, la formation prend appui sur des formations « techniques » comptables destinées à l'ensemble des personnels travaillant en agence comptable, voire ouverts au-delà.

Sauf quelques exceptions, ces formations semblent obéir à une conception assez classique qui demeure largement à la main des formateurs et la participation des cellules conseil apparaît assez variable. Rares sont les académies qui font allusion à l'utilisation des audits de la DRFiP ou à l'exploitation des comptes financiers pour nourrir les modules de formation. Cette situation nécessite un examen approfondi par les responsables de la formation en charge du dossier « comptable » car le risque est grand d'une reproduction de processus obsolètes, voire erronés. Certaines académies expriment assez fortement cette crainte à l'instar d'Amiens qui souhaite la création d'un réseau national ou au moins interacadémique de formateurs et le développement de système de classes virtuelles.

Généralement, ces formations en académie souffrent d'un défaut qui a disparu des formations nationales : elles demeurent endogènes et ne font quasiment jamais appel à des intervenants qui ne soient pas issus des EPLE. Pourtant pour certains thèmes, l'intervention d'agents comptables

d'établissements de l'enseignement supérieur (ou appartenant à d'autres « univers ») serait assurément bénéfique.

Concernant le domaine de la qualité comptable, quelques académies ont mis en place des ateliers qui permettent d'associer le réseau comptable à l'élaboration de procédures et d'outils collectifs. Cette pratique a été particulièrement développée par les académies de Lille et de Créteil.

Recommandation 27 : Au niveau national, réinstaller une formation lourde préparant aux fonctions d'agent comptable, et, au niveau académique, et de préférence interacadémique, redynamiser le plan de formation et l'articuler avec le plan national.

4.6.3. La formation de l'ordonnateur (chef d'établissement et adjoint gestionnaire) comme acteur de la chaîne financière

Dans le contexte général dominé par le thème de la « qualité comptable », la question de la formation des ordonnateurs est importante. Il semble que la formation initiale des futurs personnels de direction soit très succincte sur ce sujet et se cantonne à une approche théorique de la question budgétaire. Les services académiques en charge de la formation des personnels rencontrés à ce sujet sont peu diserts. Il existe rarement des séances conjointes aux comptables et aux ordonnateurs organisées autour de sujets communs induits par les évolutions en cours comme le calcul et l'appropriation des principaux indicateurs de l'analyse financière, la rédaction des rapports de présentation du compte financier, voire le développement des dispositifs de contrôle interne.

Il faut signaler la mise en place par l'ESENESR d'un parcours hybride « chef d'établissement ordonnateur »⁵³ destiné aux adjoints nommés chefs d'établissement au titre de leur adaptation à l'emploi. La présentation de l'action indique les objectifs suivants :

- structurer les connaissances acquises par les intéressés ;
- fournir des outils et des contenus complémentaires ;
- prendre conscience des responsabilités nouvelles en tant qu'ordonnateur ;
- mettre la gestion économique au service du pilotage de l'établissement.

Quelques académies ont mis au point des dispositifs comparables.

Les responsables académiques rencontrés par la mission évoquent généralement à ce sujet le bilan mitigé des formations en académie à la RCBC – une demi-journée – organisées en direction des ordonnateurs en 2012. De l'avis général, elles ne s'étaient pas avérées concluantes et avaient été suivies de manière inégale par les personnels de direction.

Cependant quelques académies à l'instar de Lyon organisent une journée de formation regroupant chefs d'établissement, adjoints gestionnaires et agents comptables. Cette pratique mériterait d'être généralisée dans l'ensemble des académies.

⁵³ Parcours « CE-ORDO ».

La mise en place des derniers outils ou techniques – RCBC et analyse financière – impose que l'effort de formation soit poursuivi, voire amplifié, à l'égard des chefs d'établissements.

Reste la question de la formation des adjoints gestionnaires. Les formations d'adaptation à l'emploi pour les néo-gestionnaires sont globalement bien assurées par les académies. Elles concernent généralement des effectifs plus importants alors qu'actuellement, un grand nombre d'académies n'ont qu'un ou deux comptables à former par an. Dans ce contexte particulier, certaines académies comme Nantes ont eu tendance à privilégier la fonction d'adjoint gestionnaire. La réforme des études dans les IRA⁵⁴ permet aussi de développer une culture financière chez les jeunes attachés ; une collaboration plus poussée avec ces établissements mériterait d'être engagée, pour promouvoir le renforcement de la formation dans le domaine comptable et financier.

Ces constats rejoignent et complètent ceux formulés précédemment sur la mise en œuvre du contrôle interne budgétaire au sein des EPLE et sur la nécessité de renforcer les formations des chefs d'établissements et des adjoints gestionnaires dans ce domaine (cf. recommandation n° 8).

Conclusion

L'année 2008 a constitué un nouveau départ en matière de gestion budgétaire et financière des EPLE avec le rapport de la Cour des comptes qui a fait l'effet d'un électrochoc au sein du réseau des gestionnaires et des comptables.

Sous l'impulsion du ministère, tout le système s'est mobilisé autour d'objectifs visant la recherche de l'amélioration de la qualité comptable et de la professionnalisation du réseau des agents comptables.

Au cours de la même période, les démarches engagées, notamment en matière réglementaire, ont consisté à rapprocher la gestion des EPLE du champ de l'ensemble de la gestion publique, en dépassant des spécificités qui avaient perdu leur justification.

Si, en 2012, la qualité de la fonction comptable était « à la croisée des chemins », la situation telle qu'elle se présente en 2016 est toujours dans une phase transitoire, mais dans un mouvement dynamique de recherche de l'amélioration du fonctionnement du réseau.

Un point marquant apparaît cependant au niveau des pratiques des académies qui, pour des raisons de pilotage plus ou moins affirmé, n'entraînent pas le dispositif au même rythme. Le repérage, par l'administration centrale, des bonnes pratiques et expériences réussies devrait alimenter un cadre national qui mobilise l'ensemble de façon plus homogène : fondé de pouvoir de l'agent comptable, moyens alloués aux agences comptables, formation. Par ailleurs, le nécessaire développement des capacités d'expertise, en particulier en matière d'analyse financière, au sein du système éducatif constitue un passage obligé pour asseoir des échanges plus professionnalisés avec les collectivités territoriales autour de la situation financière des EPLE.

L'enjeu est à la fois d'engager le réseau dans la modernisation des pratiques et des outils, et de le préparer au changement de système d'information, qui ne se résume pas à un changement d'outil mais impliquera l'ensemble des acteurs : ordonnateurs, adjoints gestionnaires, agents comptables, dans un rééquilibrage de leurs attributions respectives.

⁵⁴ Instituts régionaux d'administration.

Le caractère transitoire de la situation concerne surtout la gestion des ressources humaines. La situation actuelle peut être qualifiée de très correcte, les postes d'agents comptables sont occupés par des personnels expérimentés, et peu de difficultés sont recensées. Cette situation risque cependant d'être conjoncturelle, au regard de la pyramide des âges des agents en poste, et les réformes statutaires récentes ont tari l'alimentation du vivier susceptible d'occuper les fonctions d'agent comptable. La reconstitution rapide d'une filière financière au sein du ministère de l'éducation nationale (vivier, formation lourde) est vitale pour permettre à l'institution de continuer à gérer directement ses agences comptables, en s'appuyant sur un niveau de compétences avéré, et dans les meilleures conditions de maîtrise de la qualité. Il convient de souligner qu'une mission portant sur « les problèmes de recrutement et de formation des filières financières et comptable » est confiée à l'IGAENR au titre du programme de travail de l'année 2016-2017⁵⁵.



Martine SAGUET



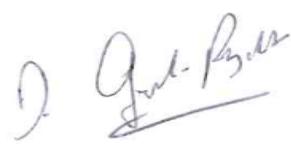
Jean-René GENTY



Jacques HAUDEBOURG



Jean NARVAEZ



Dominique GIRARD-REYDET

⁵⁵ Bulletin officiel de l'éducation nationale n° 32 du 8 septembre 2016.

Table des recommandations

Structure concernée :

MEN = administration centrale

AC = académie

EPLE = ordonnateurs et agents comptables

Niveau de priorité :

A = prioritaire – à engager dans l'année

B = urgent – à programmer dans les deux ans

C = important – à inscrire dans la programmation

Numéro	Recommandations	Structure concernée	Niveau de priorité
1	Préférer à la cible quantitative définie en 2008 un objectif plus ambitieux de resserrement de la carte des agences comptables, fondé sur la recherche d'une meilleure professionnalisation du réseau.	MEN (DAF) AC	C
2	Ne maintenir que de manière exceptionnelle les petites agences comptables et piloter le dispositif au niveau académique (conditions de mobilité, d'accompagnement et de formation).	AC	C
3	Harmoniser au niveau national les critères à prendre en compte dans la cotation des agences comptables.	MEN (DAF)	B
4	Communiquer aux chefs d'établissement et aux agents comptables la dotation théorique des moyens administratifs attribués par les services du rectorat aux agences comptables.	AC	B
5	Envisager à terme d'isoler la dotation destinée à l'agence comptable, car celle-ci constitue un service mutualisé au profit d'un nombre conséquent d'établissements.	AC	C
6	Inviter l'administration centrale à s'assurer que les missions confiées aux cellules R Conseil sont bien menées conformément à la charte et encourager les académies à homogénéiser leur action par mutualisation des bonnes pratiques.	MEN (DAF)	A
7	Réaliser un bilan académique du déploiement du contrôle interne budgétaire et comptable.	AC	A

8	Renforcer l'information et la formation des chefs d'établissement et des adjoints gestionnaires sur le contrôle interne budgétaire et promouvoir son déploiement. S'assurer que le contrôle interne comptable est installé dans toutes ses dimensions dans les agences comptables.	MEN (DAF) AC	B
9	Rééquilibrer, au sein des conventions de groupement, les obligations réciproques des parties. Les mettre, le cas échéant, en conformité avec la réglementation, et renforcer le suivi des conventions de groupement par les autorités de tutelle.	AC EPLE	B
10	Encourager le développement d'instances de concertation au sein du groupement comptable pour associer les ordonnateurs et les adjoints gestionnaires des établissements rattachés au fonctionnement de l'agence comptable.	AC EPLE	B
11	Inviter chaque académie à bâtir son tableau de bord avec COFI-Pilotages en s'appuyant sur les bonnes pratiques des académies les plus performantes.	MEN (DAF) AC	A
12	Utiliser au niveau national et académique les potentialités de COFI-Pilotages afin d'apprécier l'évolution des principaux agrégats budgétaires et financiers.	MEN (DAF)	A
13	Alléger et simplifier le guide d'analyse financière en l'adaptant à la situation des EPLE.	MEN (DAF)	B
14	Proposer un dispositif de formation à l'analyse financière, piloté par l'administration centrale, qui concerne à l'horizon de trois ans l'ensemble des agents comptables et des membres du réseau R Conseil.	MEN (DAF - DGRH) AC	B
15	Au niveau national, proposer un modèle-type de rapport de présentation du compte financier adapté à chaque type d'établissement ou de structure : collège, LEGT / LP, GRETA. Au niveau académique, initier des groupes de travail autour de la production de ces rapports dans un double objectif : mutualiser les bonnes pratiques et échanger sur les concepts de l'analyse financière.	MEN (DAF) AC	B
16	Développer une culture commune d'analyse financière des EPLE entre le ministère de l'éducation nationale et les collectivités territoriales, en particulier par la mise en place de formations conjointes éducation nationale – centre national de la fonction publique territoriale (CNFPT).	MEN (DAF - DGRH) AC	B
17	Fiabiliser les modalités de calcul du ratio de sécurité financière pour permettre aux établissements de mieux mobiliser leurs marges.	MEN (DAF) AC	A
18	Expérimenter, dans les régions académiques volontaires, la mutualisation des fonctions de suivi et de contrôle des EPLE qui nécessitent un fort contenu d'expertise.	MEN (SG) AC	B

19	Encourager et accompagner la dématérialisation des paiements au sein des EPLE et garantir aux agents comptables, sur les sites académiques, des espaces sécurisés pour les échanges avec les gestionnaires des établissements rattachés.	AC EPLE	A
20	Expertiser les évolutions qui affectent la fonction d'adjoint gestionnaire d'EPL, et en tirer les conséquences en termes de gestion prévisionnelle des emplois, des effectifs et des compétences (GPEEC).	MEN (DGRH)	A
21	Relancer une réflexion sur l'évolution du statut juridique des petits EPL.	MEN (SG)	C
22	Mettre en œuvre une gestion prévisionnelle des emplois, des effectifs et des compétences des agents comptables, à horizon de dix ans, par académie et au niveau national.	MEN (DGRH) AC	B
23	« Clarifier la relation entre l'ordonnateur et le comptable : - en structurant davantage les commissions de recrutement des agents comptables et en faisant en sorte que le chef d'établissement d'implantation de l'agence comptable n'en soit pas membre ; - en dotant les agents comptables d'une lettre de mission, qui servira de point d'appui pour l'évaluation à conduire par le secrétaire général d'académie ou son représentant ».	AC	B
24	Élaborer un cadrage national de la fonction de fondé de pouvoir – adjoint de l'agent comptable.	MEN (DAF - DGRH)	B
25	Définir un plan pour valoriser et rendre attractives les fonctions comptables et financières.	MEN (DAF - DGRH) AC	B
26	Accompagner le mouvement de refonte de la carte des agences comptables par une évolution du régime indemnitaire qui prenne mieux en compte l'accroissement de la taille moyenne des agences comptables, et introduire des paliers pour valoriser les regroupements les plus importants (plus de sept, plus de dix établissements).	MEN (DAF - DGRH)	B
27	Au niveau national, réinstaller une formation lourde préparant aux fonctions d'agent comptable, et, au niveau académique, et de préférence interacadémique, redynamiser le plan de formation et l'articuler avec le plan national.	MEN (DGRH - DAF) AC	B

Tableau comparatif des recommandations émises en 2016 avec les propositions du rapport n° 2012-005

Le tableau ci-dessous met en regard les recommandations 2016 avec les propositions de 2012 regroupées par thèmes communs traités dans les deux rapports. Si la mission n'a formulé en 2016 aucune recommandation sur la qualité comptable qui concentrerait 21 % des propositions du rapport de 2012, douze recommandations (en jaune) reprennent partiellement ou en les développant davantage neuf propositions (en jaune) de 2012.

33 Propositions du rapport n° 2012-005		27 Recommandations du rapport 2016
9 % des propositions du rapport	Resserrement de la carte des agences comptables	15 % des propositions du rapport
<p>Proposition 13 : Mieux coordonner les opérations « carte comptable ».</p> <p>Proposition 10 : Accompagner, préalablement à une augmentation de la taille d'une agence comptable, les membres de l'équipe de la future agence comptable à leur prochain poste, ainsi que l'agent comptable aux fonctions de management.</p> <p>Proposition 33 : Engager les académies qui obtiennent des résultats modestes sur le resserrement de la carte à poursuivre leurs efforts.</p>	<p>Recommandation 1 : Préférer à la cible quantitative définie en 2008 un objectif plus ambitieux de resserrement de la carte des agences comptables, fondé sur la recherche d'une meilleure professionnalisation du réseau.</p> <p>Recommandation 2 : Ne maintenir que de manière exceptionnelle les petites agences comptables et piloter le dispositif au niveau académique (conditions de mobilité, d'accompagnement et de formation).</p> <p>Recommandation 21 : Relancer une réflexion sur l'évolution du statut juridique des petits EPLE.</p> <p>Recommandation 26 : Accompagner le mouvement de refonte de la carte des agences comptables par une évolution du régime indemnitaire qui prenne mieux en compte l'accroissement de la taille moyenne des agences comptables, et introduire des paliers pour valoriser les regroupements les plus importants (plus de sept, plus de dix établissements).</p>	

12 % des propositions du rapport	Relation entre l'ordonnateur et le comptable	11 % des propositions du rapport
<p>Proposition 22 : Diffuser des exemples d'amélioration de connaissance mutuelle au sein des agences comptables entre chefs d'établissement, gestionnaires et agent comptable du groupement.</p> <p>Proposition 29 : En formation, souligner la relation d'interdépendance de l'ordonnateur et du comptable ; dédramatiser l'usage de la réquisition.</p> <p>Proposition 30 : Formaliser clairement, y compris dans l'établissement support de l'agence comptable, les relations entre l'ordonnateur et le comptable.</p> <p>Proposition 32 : Lever l'ambiguïté sur le mode d'évaluation des personnels sur postes comptables.</p>	<p>Recommandation 9 : Rééquilibrer, au sein des conventions de groupement, les obligations réciproques des parties. Les mettre, le cas échéant, en conformité avec la réglementation, et renforcer le suivi des conventions de groupement par les autorités de tutelle.</p> <p>Recommandation 10 : Encourager le développement d'instances de concertation au sein du groupement comptable pour associer les ordonnateurs et les adjoints gestionnaires des établissements rattachés au fonctionnement de l'agence comptable.</p> <p>Recommandation 23 : Clarifier la relation entre l'ordonnateur et le comptable, en structurant davantage les commissions de recrutement des agents comptables et en faisant en sorte que le chef d'établissement d'implantation de l'agence comptable n'en soit pas membre, en dotant les agents comptables d'une lettre de mission, qui servira de point d'appui pour l'évaluation à conduire par le secrétaire général d'académie ou son représentant.</p>	

3 % des propositions du rapport	Dotation des moyens aux agences comptables	11 % des propositions du rapport
<p>Proposition 31 : Prévoir des barèmes de répartition des moyens aux agences comptables et isoler les moyens destinés aux agences <i>stricto sensu</i>.</p>		<p>Recommandation 3 : Harmoniser au niveau national les critères à prendre en compte dans la cotation des agences comptables.</p> <p>Recommandation 4 : Communiquer aux chefs d'établissement et aux agents comptables la dotation théorique des moyens administratifs attribués par les services du rectorat aux agences comptables.</p> <p>Recommandation 5 : Envisager à terme d'isoler la dotation destinée à l'agence comptable, car celle-ci constitue un service mutualisé au profit d'un nombre conséquent d'établissements.</p>

21 % des propositions du rapport	Valorisation des fonctions comptables et financières	19 % des propositions du rapport
<p>Proposition 5 : À l'occasion de la mise en place du nouveau corps des attachés, et pour bénéficier d'un vivier de personnels, procéder au repérage des compétences et valoriser le métier de comptable.</p> <p>Proposition 6 : Un agent comptable postulant en EPLE devrait être préalablement inscrit sur une liste d'aptitude.</p> <p>Proposition 7 : Donner la possibilité aux académies d'identifier des postes à responsabilités particulières pour garantir l'adéquation poste/personne sur certains postes comptables.</p> <p>Proposition 8 : Construire un cahier des charges national à destination des IRA pour la formation initiale à la comptabilité des attachés.</p> <p>Proposition 9 : En académie, élargir, au titre de la formation continue en comptabilité, le recours à des intervenants d'autres « univers » professionnels.</p> <p>Proposition 11 : Maintenir la compétence comptable des APAENES et ADAENES en les associant aux formations concernant la RCBC.</p> <p>Proposition 12 : Prévoir des budgets de formation conséquents pour mener à bien ces actions.</p>		<p>Recommandation 20 : Expertiser les évolutions qui affectent la fonction d'adjoint gestionnaire d'EPLÉ, et en tirer les conséquences en termes de gestion prévisionnelle des emplois, des effectifs et des compétences (GPEEC).</p> <p>Recommandation 22 : Mettre en œuvre une gestion prévisionnelle des emplois, des effectifs et des compétences des agents comptables, à horizon de dix ans par académie, et au niveau national.</p> <p>Recommandation 24 : Élaborer un cadrage national de la fonction de fondé de pouvoir-adjoint de l'agent comptable.</p> <p>Recommandation 25 : Définir un plan pour valoriser et rendre attractives les fonctions comptables et financières.</p> <p>Recommandation 27 : Au niveau national, réinstaller une formation lourde préparant aux fonctions d'agent comptable, et, au niveau académique, et de préférence interacadémique, dynamiser le plan de formation et l'articuler avec le plan national.</p>

3 % des propositions du rapport	Contrôle interne budgétaire et comptable	7 % des propositions du rapport
<p>Proposition 25 : Diffuser une culture de contrôle interne budgétaire et comptable dans les EPLE et faire cibler les efforts sur les sommes à fort enjeu ou à risques particuliers.</p>	<p>Recommandation 7 : Réaliser un bilan académique du déploiement du contrôle interne budgétaire et comptable.</p> <p>Recommandation 8 : Renforcer l'information et la formation des chefs d'établissement et des adjoints gestionnaires sur le contrôle interne budgétaire et promouvoir son déploiement. S'assurer que le contrôle interne comptable est installé dans toutes ses dimensions dans les agences comptables.</p>	

21 % des propositions du rapport	Qualité comptable	% des propositions du rapport
<p>Proposition 1 : Mieux sensibiliser, sous l'angle « qualité », les acteurs comptables en EPLE aux normes comptables.</p> <p>Proposition 2 : Dans le cadre de la politique de contrôle interne du ministère, accorder une attention particulière à la recollection des données de base.</p> <p>Proposition 3 : Pour éviter de se retrouver dans cette situation, le ministère doit se doter d'un tableau de bord comportant des indicateurs relatifs à la qualité comptable, qui serait alimenté par des remontées académiques.</p> <p>Proposition 4 : Indiquer aux EPLE, selon leurs responsabilités, comment retracer, dès 2013, les opérations des établissements chargés des dépenses de personnel : services en comptabilité budgétaire, comptes de tiers en comptabilité générale.</p> <p>Proposition 20 : Promouvoir les audits d'amélioration de la qualité comptable par les cellules réseau conseil dans un cadre défini institutionnellement ou, éventuellement, par une mission d'inspection territoriale du domaine administratif et financier qu'il resterait à créer, comme envisagé antérieurement par le ministère.</p> <p>Proposition 21 : Mieux utiliser le levier des remises de service pour partager l'objectif qualité (représentation des services académiques, présence des acteurs de la fonction budgétaire et comptable des établissements).</p> <p>Proposition 28 : Construire des indicateurs sur la qualité comptable.</p>		

21 % des propositions du rapport	Analyse financière	26 % des propositions du rapport
<p>Proposition 14 : Assurer dans toutes les académies les réunions d'information avec le réseau « finances publiques » pour diffuser l'information sur les résultats des audits et ceux de l'examen financier auprès des comptables d'EPLE. Systématiser les échanges entre les services académiques et les DRFIP et DDFIP.</p> <p>Proposition 17 : Sensibiliser les services académiques et les EPLE aux délais de remontée des informations sur COFI-PILOTAGES.</p> <p>Proposition 18 : Faire mieux connaître aux cellules conseil, l'intérêt de l'utilisation de la base de données COFI-PILOTAGES comme outil de PILOTAGE et de comparaison des informations financières des EPLE dans l'espace et dans le temps.</p> <p>Proposition 19 : Se préoccuper, d'ores et déjà, d'avoir un volant de « dépanneurs comptables » formés à la M9.6.</p> <p>Proposition 24 : Pour éviter les surcharges de travail de fin d'année, préconiser aux EPLE de pratiquer la pré-clôture des comptes. (Re)expliquer le bien fondé des anomalies bloquantes de l'application informatique.</p> <p>Proposition 26 : Encourager la présentation des comptes annuels en deux parties, le compte rendu de gestion de l'ordonnateur et l'analyse financière des données financières par l'agent comptable.</p> <p>Proposition 27 : Familiariser les comptables d'EPLE à l'analyse financière.</p>	<p>Recommandation 11 : Inviter chaque académie à bâtir son tableau de bord avec COFI-Pilotages en s'appuyant sur les bonnes pratiques des académies les plus performantes.</p> <p>Recommandation 12 : Utiliser au niveau national et académique les potentialités de COFI-Pilotages afin d'apprécier l'évolution des principaux agrégats budgétaires et financiers.</p> <p>Recommandation 13 : Alléger et simplifier le guide d'analyse financière en l'adaptant à la situation des EPLE.</p> <p>Recommandation 14 : Proposer un dispositif de formation à l'analyse financière, piloté par l'administration centrale, qui concerne à l'horizon de trois ans l'ensemble des agents comptables et des membres du réseau R Conseil.</p> <p>Recommandation 15 : Au niveau national, proposer un modèle-type de rapport de présentation du compte financier adapté à chaque type d'établissement ou de structure : collège, LEGT / LP, GRETA. Au niveau académique, initier des groupes de travail autour de la production de ces rapports dans un double objectif : mutualiser les bonnes pratiques et échanger sur les concepts de l'analyse financière.</p> <p>Recommandation 16 : Développer une culture commune d'analyse financière des EPLE entre le ministère de l'éducation nationale et les collectivités territoriales, en particulier par la mise en place de formations conjointes éducation nationale – centre national de la fonction publique territoriale (CNFPT).</p> <p>Recommandation 17 : Fiabiliser les modalités de calcul du ratio de sécurité financière pour permettre aux établissements de mieux mobiliser leurs marges.</p>	

3 % des propositions du rapport	Utilisation des technologies	4 % des propositions du rapport
<p>Proposition 23 : Mieux utiliser les technologies pour sécuriser, accélérer la transmission des informations et améliorer la qualité du service rendu aux tiers.</p>		<p>Recommandation 19 : Encourager et accompagner la dématérialisation des paiements au sein des EPLE et garantir aux agents comptables, sur les sites académiques, des espaces sécurisés pour les échanges avec les gestionnaires des établissements rattachés.</p>
6 % des propositions du rapport	Contrôle des EPLE par les académies	7 % des propositions du rapport
<p>Proposition 15 : Harmoniser au sein d'une académie les démarches et les outils de contrôle des comptes entre IA et les rectorats, ou prendre en charge en un point unique ces contrôles.</p> <p>Proposition 16 : Homogénéiser le niveau de contrôle des académies en centrant les efforts sur les zones à risques et à fort enjeux financiers, et harmoniser les outils. Présenter le bilan annuel des contrôles aux gestionnaires et aux agents comptables pour améliorer les pratiques.</p>		<p>Recommandation 6 : Inviter l'administration centrale à s'assurer que les missions confiées aux cellules R Conseil sont bien menées conformément à la charte et encourager les académies à homogénéiser leur action par mutualisation des bonnes pratiques.</p> <p>Recommandation 18 : Expérimenter, dans les régions académiques volontaires, la mutualisation des fonctions de suivi et de contrôle des EPLE qui nécessitent un fort contenu d'expertise.</p>

Liste des graphiques

Graphique 1 : Situation nationale de la carte des agences comptables	3
Graphique 2 : Évolution de la taille des agences comptables entre 2008 et 2015 en pourcentage.....	5
Graphique 3 : Évolution de la taille moyenne des agences comptables entre 2008 et 2015	6
Graphique 4 : Nombre d'établissements mutualisateurs de paie – situation au 31 décembre 2015	9
Graphique 5 : Évolution du fonds de roulement des collèges et LEGT-LP, par académie, entre 2013 et 2014.....	23
Graphique 6 : Évolution de la trésorerie des collèges et LEGT-LP, par académie, entre 2013 et 2014	24
Graphique 7 : Moyenne des fonds de roulement des collèges, exprimés en nombre de jours de fonctionnement – exercices 2013 et 2014.....	26
Graphique 8 : Moyenne de la trésorerie des collèges, exprimée en nombre de jours de fonctionnement – exercices 2013 et 2014.....	27
Graphique 9 : Moyenne des fonds de roulement des LEGT, exprimés en nombre de jours de fonctionnement exercices 2013 et 2014.....	27
Graphique 10 : Moyenne de la trésorerie des LEGT, exprimée en nombre de jours de fonctionnement – exercices 2013 et 2014.....	28
Graphique 11 : Modèle de calcul de « l'autonomie financière » des EPLE – DAF	35
Graphique 12 : Proposition de modèle de calcul du fonds de roulement mobilisable des EPLE	38
Graphique 13 : Poids des tranches d'âge « 30-39 ans » et « 60 ans et plus » parmi les agents-comptables – situation au 1 ^{er} septembre 2015.....	46
Graphique 14 : Poids des agents comptables de plus de 55 ans dans 27 académies situation au 1 ^{er} septembre 2015	47
Graphique 15 : Répartition des agents comptables par corps et emplois.....	49
Graphique 16 : Évolution du pourcentage d'agents comptables occupant un emploi d'administrateur entre 2011 et 2015 - situation au 1 ^{er} septembre 2015 pour l'année 2015.....	49
Graphique 17 : Évolution du pourcentage d'agents comptables détenant le grade d'APASU - APAE entre 2011 et 2015 - situation au 1 ^{er} septembre 2015 pour l'année 2015.....	50
Graphique 18 : Évolution de l'indemnité de caisse et de responsabilité en euros.....	58

Liste des tableaux

Tableau 1 : Fonds de roulement et variation du fonds de roulement par type d'établissement et type de budget – exercices 2013 et 2014.....	22
Tableau 2 : Trésorerie et variation de la trésorerie par type d'établissement et type de budget exercices 2013 et 2014.....	24
Tableau 3 : Moyennes des fonds de roulement et trésoreries exprimés en nombre de jours de fonctionnement – par type d'établissement – exercices 2013 et 2014.....	25
Tableau 4 : Exploitation des rapports de présentation des comptes financiers – analyse de la présence des principales notions d'analyse financière.....	32
Tableau 5 : Exploitation des rapports de présentation des comptes financiers – analyse qualitative de leur contenu	32