

R É P U B L I Q U E F R A N Ç A I S E

2015

REVUES DE DÉPENSES

La situation financière des universités



Les revues de dépenses constituent **un dispositif innovant d'évaluation des dépenses publiques**, instauré par la loi de programmation des finances publiques 2014-2019 (article 22). Elles ont pour **objectif explicite de documenter des mesures et des réformes structurelles de redressement des comptes publics**. Réalisées en toute indépendance par les corps d'inspection et de contrôle, **les recommandations des revues de dépenses n'engagent donc pas le Gouvernement**. Leur efficacité repose tant sur leur contenu opérationnel que sur leur procédure spécifique, qui associe étroitement Gouvernement et Parlement.

Un champ de compétence large associé à une démarche opérationnelle

Portant sur l'ensemble des administrations publiques, **le champ d'intervention des revues de dépenses est très large**. Elles peuvent couvrir tous les domaines de l'action publique et tous les sous-secteurs des administrations publiques (État, agences, organismes de sécurité sociale, collectivités territoriales), comme tous les outils de financement des politiques publiques (dépenses fiscales, crédits budgétaires, taxes affectées, etc.).

Centrées sur la réalisation d'économies, les revues de dépenses **s'inscrivent dans une logique opérationnelle**. Chaque revue de dépenses doit permettre d'approfondir la connaissance des dépenses afin de préparer des réformes pouvant être mises en œuvre à court ou moyen terme.

Une association du Parlement en parfaite articulation avec le calendrier de la préparation du budget

L'une des principales innovations des revues de dépenses par rapport aux autres exercices d'évaluation tient à leur **articulation étroite avec le calendrier budgétaire annuel**. Ces modalités de mise en œuvre sont directement prévues par la loi de programmation des finances publiques (LPFP) et **constituent un élément clé de l'efficacité du dispositif**.

La loi dispose ainsi que **l'exercice est lancé chaque année de manière concomitante avec le dépôt du PLF**. La liste des thèmes faisant l'objet d'une revue de dépenses est présentée dans une annexe budgétaire du PLF dédiée (« jaune »). Les parlementaires sont ainsi informés des thèmes des revues et de leurs enjeux pour en débattre, le cas échéant, avec le Gouvernement.

Les travaux des corps de contrôle doivent être finalisés au cours du premier trimestre. Ce calendrier permet ainsi que **les conclusions des revues de dépenses puissent être intégrées à la construction du PLF suivant**. Le Gouvernement en prévoit la diffusion, sans que celle-ci soit précisée dans la LPFP, non seulement dans un souci de transparence, mais aussi dans la volonté de fournir le degré d'information le plus précis et le plus fin, propre à nourrir des échanges éclairés et de qualité au sein du débat public.



Inspection générale
des finances

N° 2014-M-072-02

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

N° 2015-012

RAPPORT

LA SITUATION FINANCIÈRE DES UNIVERSITÉS

Établi par

ALBAN HAUTIER
Inspecteurs des finances

FLORIAN COLAS
Inspecteur des finances

JÉRÔME D'HARCOURT
Inspecteur des finances

avec la participation de
SONIA RUTENBURG
Assistante de vérification

sous la supervision de
RÉMI TOUSSAIN
Inspecteur général des finances

PASCAL AIMÉ
Inspecteur général de l'administration
de l'éducation nationale et de la recherche

ASTRID KRETCHNER
Inspectrice générale de l'administration
de l'éducation nationale et de la recherche

ÉRIC PIMMEL
Inspecteur général de l'administration
de l'éducation nationale et de la recherche

MARTINE SAGUET
Inspectrice générale de l'administration
de l'éducation nationale et de la recherche

- MARS 2015 -

SYNTHÈSE

La mission des inspections générales des finances (IGF) et de l'administration de l'éducation nationale et de la recherche (IGAENR) sur la situation financière des universités a eu pour objectif **d'établir un diagnostic de la situation financière du secteur sur les exercices 2011 à 2013**. Elle s'est attachée à identifier les causes de la dégradation de la situation financière de certaines universités, les mesures de redressement mises en œuvre dans le cadre de leur plan de retour à l'équilibre budgétaire, les leviers restant à la disposition de l'ensemble des établissements pour dégager des marges de manœuvre financières et les moyens d'améliorer la détection et le traitement des difficultés financières.

L'analyse consolidée de la situation financière des universités a porté sur **un périmètre de soixante-quinze établissements**¹. Elle a été complétée par **une analyse plus approfondie sur un échantillon de neuf universités** caractérisant une grande diversité de situations. En parallèle des déplacements effectués dans ces neuf établissements, la mission a rencontré les services des sept académies et des six directions régionales des finances publiques qui participent à l'exercice du contrôle budgétaire des universités de l'échantillon.

*

* *

La situation financière consolidée des universités apparaît d'abord mal appréhendée par les ministères de l'enseignement supérieur et du budget. Les investigations de la mission ont fait apparaître que l'information financière sur les universités n'était ni exhaustive ni fiable. Aucun acteur n'est en mesure de disposer d'une restitution complète et fidèle de la situation financière consolidée du secteur et, *a fortiori*, de l'analyser.

Cette faible qualité de l'information financière disponible hypothèque l'efficacité d'une tutelle financière et stratégique des opérateurs de l'enseignement supérieur. Elle contribue également à l'absence de diagnostic partagé entre les différents acteurs. Si elle a des causes techniques, elle traduit avant tout un manque de pilotage des systèmes d'information et des procédures de remontée de l'information financière. La mission formule des propositions pour réduire à court terme les risques à l'origine des défaillances constatées et pour refondre à moyen terme le processus de remontée de l'information financière afin que cette dernière soit fiable et partagée entre les différents ministères et leurs services déconcentrés.

Compte tenu des incohérences observées dans les infocentres des deux ministères, la mission a été amenée à **reconstituer elle-même une base de données** sur les comptes financiers des universités à partir d'échanges avec les contrôleurs budgétaires régionaux, les contrôleurs budgétaires académiques et parfois les agents comptables des établissements.

*

¹ Ce périmètre correspond aux établissements relevant du statut d'université au sens de l'article premier du décret du 15 mars 2000 portant classification d'établissement public à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP) à l'exception de l'université des Antilles et de la Guyane. S'y ajoutent l'université de Lorraine ainsi que les instituts nationaux polytechniques de Grenoble et de Toulouse.

Rapport

De 2011 à 2013, la situation financière consolidée des universités s'est améliorée. La progression de l'équilibre financier des établissements s'observe d'abord dans l'amélioration du résultat consolidé qui passe de 94 M€ en 2011 à 189 M€ en 2013, soit une hausse de 95 %. La capacité d'autofinancement (CAF) connaît également une progression substantielle de 323 M€ à 438 M€. Les dépenses d'investissement sont ainsi davantage couvertes par la CAF. En outre, les écarts de performance entre établissements, en termes de capacité à dégager du résultat ou de la CAF, tendent également à se réduire sur la période.

Le bilan consolidé des universités connaît également une évolution favorable qui apparaît notamment dans la très forte augmentation de la trésorerie consolidée. Le solde de trésorerie moyen sur l'année pour l'ensemble des établissements du périmètre s'établit à 2,82 Md€ en 2013, soit 84 jours de charges décaissables, et a connu une croissance de 42 % depuis 2011. Cette augmentation globale de la trésorerie se traduit par une raréfaction des situations de tension de trésorerie et une augmentation des situations de trésorerie très confortables : le nombre d'établissements disposant en moyenne sur l'année d'une trésorerie représentant plus de quatre-vingt-dix jours de charges décaissables est passé de vingt-cinq à trente-deux.

L'augmentation de la trésorerie consolidée masque une évolution différenciée du fonds de roulement et du besoin en fonds de roulement (BFR). Le fonds de roulement global des établissements est stable et atteint 1,397 Md€ en 2013, soit 42 jours de charges de fonctionnement décaissables. En revanche, l'excédent en fonds de roulement (BFR négatif) a été multiplié par 2,8 entre 2011 et 2013 et passe ainsi de 244 M€ à 674 M€. Son évolution explique 90 % de l'augmentation de la trésorerie. **Une large part des enjeux s'est en effet déplacée du fonds de roulement vers le BFR** en raison de l'évolution des méthodes de traitement comptable des contrats de recherche, des passifs sociaux traités en charges à payer ou des subventions d'investissement.

L'appréciation des véritables marges de manœuvre d'un établissement nécessite, outre l'analyse de son niveau de trésorerie et de son BFR, **de reconstituer la part mobilisable et la part déjà préemptée de son fonds de roulement** à partir d'une analyse détaillée de ses différentes composantes. Cette analyse, menée par la mission sur son échantillon, fait apparaître que la part mobilisable du fonds de roulement des neuf établissements visités s'établit en moyenne entre 25 et 35 %. Une très forte hétérogénéité existe cependant entre les universités s'agissant du poids respectif des composantes de leur fonds de roulement et de la part qui demeure mobilisable. En outre, il n'existe pas de corrélation entre le niveau d'un fonds de roulement, exprimé en nombre de jours de charges de fonctionnement décaissables, et la capacité d'un établissement à en disposer librement, exprimée à travers la part mobilisable de ce dernier.

Malgré l'amélioration de l'équilibre financier des universités et de leur situation patrimoniale, **la dépendance des établissements aux subventions d'exploitation reste très marquée** – malgré la progression des ressources propres en valeur absolue, la dépendance aux subventions de l'État a en effet très légèrement progressé sur la période – **et la progression des charges de personnel limite de plus en plus leurs marges de manœuvre.** La masse salariale croît plus rapidement que les subventions de l'État et contribue à rigidifier la structure de coûts des établissements. La part des charges de personnel dans les produits encaissables augmente ainsi de 79,5 % en 2011 à 80,9 % en 2013. **Cette évolution n'est pas soutenable à moyen terme.** Elle conduit mécaniquement à une contraction des autres charges de fonctionnement qui **se traduit notamment par une réduction des efforts de maintenance et d'entretien du patrimoine immobilier.**

Rapport

La capacité des établissements à contenir la dynamique de leur masse salariale, qui exige des décisions structurelles relatives à leurs activités de formation et de recherche, et à générer des ressources propres, dans un contexte où les subventions de l'État demeureront sous contrainte, constitue une condition indispensable à la consolidation des progrès des derniers exercices.

*

Dans les établissements en difficulté, l'amélioration de la situation financière a été obtenue pour l'essentiel grâce à des mesures de court terme portant principalement sur le ralentissement de la progression de la masse salariale et, dans une moindre mesure, par une diminution des charges générales (en particulier des dépenses d'entretien) et des dépenses d'investissement. Ces mesures ont permis un redressement qui s'observe notamment dans la diminution du nombre d'établissements dont le compte de résultat accuse une perte : treize universités étaient en déficit en 2011, dont sept pour le deuxième exercice consécutif, contre huit établissements en 2013, dont quatre pour le deuxième exercice consécutif.

S'agissant de l'ensemble des universités, quelques leviers peuvent être mobilisés pour améliorer la situation financière à stratégie d'établissement inchangée.

Sur le volet recettes, il s'agit de **dynamiser les ressources propres**. Cependant, **hors droits de scolarité, leur potentiel de développement est limité et inégalement réparti entre les établissements. Le développement des prestations de recherche ou des activités de formation continue doit être encouragé** à condition de s'assurer que leur facturation prend en compte la totalité des charges directes et indirectes supportées par l'établissement. Enfin, **une large part des ressources propres demeurent des financements publics** (programme des investissements d'avenir – PIA, subventions des collectivités publiques, financements de l'Agence nationale de la recherche hors PIA...). En 2013, les ressources publiques des soixante-quinze établissements s'élèvent ainsi à 11,1 Md€ et leur part dans les produits peut être estimée à 91,3 %.

Parallèlement à la dynamisation des ressources propres, deux principaux leviers peuvent être actionnés pour renforcer la maîtrise des dépenses sans redimensionner les activités « cœur de métier » des établissements.

En premier lieu, **la politique de structuration des sites universitaires** prévue par la loi du 22 juillet 2013 doit être mise à profit pour réorganiser les services et **mutualiser des fonctions support** qui consomment une part significative des moyens humains des établissements (en moyenne 18 % des effectifs totaux, enseignants et non enseignants).

En second lieu, **la rationalisation du parc immobilier des universités doit devenir une priorité**. Les surfaces utilisées au titre de l'enseignement supérieur ont augmenté de 48 % entre 2003 et 2013, sans commune mesure avec l'évolution de la population étudiante ou du nombre de chercheurs. Les contrats de projet État-région (CPER) doivent privilégier les opérations de rationalisation et de rénovation du patrimoine immobilier des établissements plutôt que les opérations entraînant la création nette de surfaces. L'intéressement des universités à la vente de leurs actifs immobiliers doit être renforcé. Enfin, la politique de dévolution du patrimoine immobilier aux universités doit être relancée, en priorisant les établissements volontaires et disposant d'une capacité d'investissement suffisante.

Rapport

Les leviers sur les ressources et sur les dépenses qui peuvent être actionnés à stratégie d'établissement inchangée peuvent produire des effets modestes, ou plus significatifs mais à moyen terme s'agissant de l'immobilier. **Dégager de véritables marges de manœuvre dans les établissements nécessite donc de réinterroger l'offre de formation et la politique de recherche des universités.**

La problématique principale consiste désormais à dimensionner le projet stratégique des établissements à leurs moyens disponibles. L'offre de formation et la politique de recherche d'une université doivent être réexaminées à l'aune de leur soutenabilité budgétaire et de leur insertion dans une stratégie de site et dans une stratégie nationale. A ce titre, la connaissance des coûts complets, de la répartition des moyens entre les activités de formation et de recherche et des moyens mis en commun par les différentes partenaires des unités de recherche constitue un préalable. Le positionnement et le dimensionnement de l'offre de formation et de la politique de recherche d'un établissement doivent davantage s'appuyer sur **une stratégie de différenciation autour de ses domaines d'excellence**, afin de développer une identité propre **et une stratégie de coopération** lui permettant de limiter ses coûts sur les autres champs.

Ce réexamen des activités de recherche et de formation doit être mené en parallèle d'une analyse de la trajectoire financière des établissements. La fiabilisation des programmes pluriannuels d'investissement doit en particulier être poursuivie afin de mieux appréhender les besoins d'investissement, les engagements pluriannuels et leurs modalités de financement (subventions d'investissement, flux de capacité d'autofinancement à venir, prélèvements sur le fonds de roulement). **Ce travail doit permettre d'objectiver les marges de manœuvre des établissements et la soutenabilité de leur politique d'investissement.**

*

Enfin, l'amélioration de la détection et du traitement des difficultés financières des universités passe par **un renforcement de la qualité du contrôle budgétaire exercé par l'État et ses services déconcentrés.**

Les dispositifs mis en place par les administrations centrales des ministères de l'enseignement supérieur et du budget constituent une avancée à conforter. Afin de détecter l'ensemble des situations à risque, ils gagneraient à être approfondis par une clarification des périmètres de suivi (établissement principal, budget annexe, service à comptabilité distincte...). Les indicateurs suivis pourraient également être complétés par des informations sur la part mobilisable du fonds de roulement des établissements ou l'évolution de leur BFR. C'est cependant dans un meilleur partage des analyses entre la direction des affaires financières (DAF), la direction générale de l'enseignement supérieur et de l'insertion professionnelle (DGESIP), le service du contrôle budgétaire et comptable ministériel (CBCM) et les services déconcentrés que résident les marges de progression.

Rapport

L'essentiel de l'effort doit porter sur les services déconcentrés pour renforcer la détection et le traitement des difficultés financières des établissements. Le contrôle budgétaire des universités s'exerce dans des conditions spécifiques : à la différence des autres opérateurs de l'État, cette responsabilité est confiée aux rectorats, qui s'appuient sur le réseau des directions régionales des finances publiques (DRFiP). L'efficacité du contrôle budgétaire des établissements passés aux responsabilités et compétences élargies (RCE) depuis 2009 s'avère encore inégale et globalement limitée. La mission a constaté une grande hétérogénéité en matière d'exercice du contrôle budgétaire académique dans les sept académies dont dépendent les neuf universités qu'elle a visitées. Les compétences insuffisantes des contrôleurs budgétaires académiques en matière d'analyse financière et la difficulté de porter la parole des recteurs au sein des conseils d'administration pénalisent l'efficacité du contrôle budgétaire.

L'amélioration de la prévention et du traitement des difficultés financières des universités appelle **une affirmation des recteurs dans leur rôle de contrôleur budgétaire en collaboration renforcée avec les DRFiP.** La formalisation d'un avis du recteur, prenant en compte l'analyse du contrôleur budgétaire en région et portant sur le budget initial, les budgets rectificatifs et les comptes financiers permettrait de renforcer l'efficacité du contrôle budgétaire. Cet avis devrait être transmis au président de l'université et aux membres du conseil d'administration (CA) à travers les documents préparatoires du CA.

Compte tenu de la spécificité de ce schéma d'organisation entre rectorats et DRFiP, **une évaluation de l'efficacité du dispositif devrait être conduite dans les cinq années** suivant la publication du présent rapport afin de vérifier si les conditions d'exercice du contrôle budgétaire des universités permettent *in fine* de répondre aux enjeux budgétaires et financiers liés au passage des universités aux RCE.

* *
*

A partir de ses constats, la mission présente dans le présent rapport vingt-deux propositions parmi celles qui sont détaillées dans les six annexes thématiques avec pour objectifs :

- ◆ d'améliorer l'exhaustivité et la fiabilité de l'information financière sur les universités ;
- ◆ d'identifier des leviers susceptibles de dégager des marges de manœuvre financières supplémentaires pour les établissements ;
- ◆ et de renforcer l'efficacité du dispositif de détection et de traitement des difficultés financières des établissements.

SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	1
1. LA SITUATION FINANCIÈRE GLOBALE DES UNIVERSITÉS, MAL APPRÉHENDÉE PAR LES MINISTÈRES DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DU BUDGET, TEND À S'AMÉLIORER ENTRE 2011 ET 2013	4
1.1. Le manque d'exhaustivité et de fiabilité de l'information financière relative aux universités contribue à l'absence de diagnostic partagé sur la situation financière du secteur	4
1.1.1. <i>Les données relatives aux comptes financiers des universités sont incomplètes ou inexactes alors même que les dispositifs de remontée d'information sont multiples.....</i>	<i>4</i>
1.1.2. <i>Le processus de remontée de l'information et d'analyse financière sur les universités doit être refondu et les responsabilités respectives des différents ministères clarifiées</i>	<i>8</i>
1.2. Sur les exercices 2011 à 2013, la situation financière consolidée des universités s'améliore mais la progression des charges de personnel limite de plus en plus leurs marges de manœuvre	10
1.2.1. <i>L'équilibre financier des établissements progresse nettement entre 2011 et 2013 et les écarts entre établissements tendent à se réduire</i>	<i>10</i>
1.2.2. <i>La dépendance des établissements aux subventions d'exploitation reste très marquée et la progression des charges de personnel limite de plus en plus leurs marges de manœuvre.....</i>	<i>12</i>
1.2.3. <i>Le fonds de roulement consolidé des établissements est stable tandis que l'excédent en fonds de roulement augmente fortement</i>	<i>13</i>
1.3. Le niveau élevé de la trésorerie globale des universités et sa tendance à la hausse permettent d'envisager un lissage du rythme de versement de la subvention pour charges de service public.....	15
1.3.1. <i>Le solde de trésorerie moyen sur l'année pour l'ensemble des établissements du périmètre s'élève à 2,82 Md€ en 2013 et a connu une croissance de 42 % entre 2011 et 2013.....</i>	<i>15</i>
1.3.2. <i>Le profil de trésorerie infra-annuel des établissements permettrait de passer à un rythme de versement bimestriel ou mensuel de la subvention de l'État</i>	<i>17</i>
1.4. L'analyse du fonds de roulement d'un échantillon de neuf universités, qu'il conviendrait de généraliser à l'ensemble des établissements, fait apparaître une part mobilisable à hauteur de 25 à 35 % et une forte hétérogénéité des situations	20
1.4.1. <i>La part mobilisable du fonds de roulement global des universités de l'échantillon, évaluée à 25 %, pourrait être portée à 35 % après mise en œuvre des propositions de la mission.....</i>	<i>20</i>
1.4.2. <i>Une très forte hétérogénéité existe entre les universités s'agissant du poids respectif des composantes de leur fonds de roulement et de la part qui demeure mobilisable.....</i>	<i>24</i>
1.4.3. <i>L'analyse du fonds de roulement mobilisable doit être conduite de façon régulière pour l'ensemble des universités parallèlement à la fiabilisation</i>	

des programmes pluriannuels d'investissement et des projections de capacités d'autofinancement..... 26

2. DES LEVIERS DE COURT TERME ONT ÉTÉ ACTIONNÉS POUR REDRESSER LA SITUATION FINANCIÈRE DES ÉTABLISSEMENTS EN DIFFICULTÉ MAIS LE DÉGAGEMENT DE MARGES DE MANŒUVRE SUBSTANTIELLES NÉCESSITE UN RÉEXAMEN DES ACTIVITÉS « CŒUR DE MÉTIER » DES UNIVERSITÉS	28
2.1. Les universités en difficulté financière ont principalement mobilisé des leviers de court terme pour redresser leur situation financière.....	28
2.1.1. <i>Des difficultés conjoncturelles liées aux conditions de passage aux RCE expliquent en partie la dégradation de la situation financière de certains établissements.....</i>	<i>28</i>
2.1.2. <i>Les causes structurelles des difficultés financières tiennent pour l'essentiel à l'augmentation de la masse salariale, à une offre de formation et à une politique d'investissement mal maîtrisées.....</i>	<i>29</i>
2.1.3. <i>Les universités en difficulté ont rétabli leur équilibre financier en privilégiant des décisions de court terme.....</i>	<i>32</i>
2.2. A stratégie constante, certains leviers d'optimisation de la gestion des établissements peuvent encore produire des effets.....	33
2.2.1. <i>Hors droits de scolarité, le potentiel de développement des ressources propres est limité et inégal entre les établissements.....</i>	<i>33</i>
2.2.2. <i>La maîtrise des dépenses passe par une mutualisation accrue des fonctions supports et une forte rationalisation du parc immobilier.....</i>	<i>38</i>
2.3. Dégager des marges de manœuvre plus pérennes dans les établissements nécessite de réinterroger leur offre de formation et leurs activités de recherche	39
3. UNE DÉTECTION ET UN TRAITEMENT PLUS EFFICACES DES DIFFICULTÉS FINANCIÈRES DES UNIVERSITÉS PASSENT PAR UN RENFORCEMENT DE LA QUALITÉ DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE EXERCÉ PAR L'ÉTAT ET SES SERVICES DÉCONCENTRÉS.....	41
3.1. La démarche d'identification et de traitement des risques financiers et budgétaires engagée par les administrations centrales des ministères de l'enseignement supérieur et du budget constitue une avancée à conforter.....	41
3.1.1. <i>La DGESIP et le CBCM ont développé des dispositifs de suivi approfondis mais qui gagneraient être coordonnés et partagés avec les services déconcentrés.....</i>	<i>41</i>
3.1.2. <i>L'efficacité des dispositifs pourrait être renforcée par un enrichissement des indicateurs de suivi.....</i>	<i>42</i>
3.2. L'efficacité du contrôle budgétaire des établissements passés aux RCE s'avère encore inégale et globalement limitée.....	43
3.2.1. <i>L'exercice actuel du contrôle budgétaire souffre de la difficulté de porter la parole des recteurs au sein des conseils d'administration ainsi que des compétences insuffisantes des contrôleurs budgétaires académiques en matière d'analyse financière.....</i>	<i>43</i>
3.2.2. <i>Le réseau des contrôleurs budgétaires académiques doit monter en compétences et faire l'objet d'une animation plus dynamique.....</i>	<i>45</i>

3.3. L'amélioration de la prévention et du traitement des difficultés financières des universités appelle une affirmation des recteurs dans leur rôle de contrôleur budgétaire en collaboration renforcée avec les directions régionales des finances publiques	46
3.3.1. <i>La collaboration des rectorats avec les directions régionales des finances publiques gagnerait à être approfondie pour renforcer l'efficacité du contrôle budgétaire.....</i>	<i>46</i>
3.3.2. <i>Le contrôle budgétaire exercé par le recteur doit gagner en efficacité par l'expression auprès du conseil d'administration de l'université d'un avis motivé sur les grandes décisions budgétaires.....</i>	<i>47</i>
3.3.3. <i>Compte tenu des enjeux financiers, la spécificité de ce schéma d'organisation entre rectorats et directions régionales des finances publiques justifie une évaluation à cinq ans de son efficacité</i>	<i>48</i>

INTRODUCTION

Par lettre de mission en date du 8 septembre 2014, les inspections générales des finances (IGF) et de l'administration de l'éducation nationale et de la recherche (IGAENR) ont été saisies d'une mission sur la situation financière des universités par la ministre de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche et la secrétaire d'État chargée de l'enseignement supérieur et de la recherche ainsi que par le ministre des finances et des comptes publics et le secrétaire d'État chargé du budget.

Conformément à la demande des ministres, la mission a eu pour objectif **d'établir un diagnostic de la situation financière des établissements sur les exercices 2011 à 2013** à partir de l'analyse de soldes intermédiaires de gestion, du fonds de roulement, du besoin en fonds de roulement et de la trésorerie des universités. Sur la base des audits menés par l'IGAENR, **les causes de la dégradation** de la situation financière de certaines universités et les mesures mises en œuvre dans le cadre de leur plan de retour à l'équilibre ont également été identifiées. L'analyse a enfin porté sur les **leviers** dont disposent les universités, tant sur leurs dépenses que sur leurs recettes, afin de dégager des marges de manœuvre financières et sur les moyens d'améliorer la détection et le traitement des difficultés financières ².

Pour conduire cette analyse, **la mission a évalué la fiabilité des différentes sources d'information existantes sur la situation financière des universités** (infocentres de la direction générale des finances publiques (DGFIP) et du ministère de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche (MENESR), données à disposition des recteurs et des contrôleurs budgétaires en région). Sur la base de ses constats, avec l'appui des services concernés, elle a recherché l'origine des principales défaillances constatées et examiné les moyens d'y remédier à court et moyen termes.

En raison du manque d'exhaustivité et de fiabilité de l'information financière disponible, **la mission a elle-même reconstitué une base de données** sur les comptes financiers des universités à partir d'échanges avec les contrôleurs budgétaires académiques et régionaux et les agents comptables des établissements. La mission a engagé ainsi une collecte directe d'informations auprès des contrôleurs budgétaires en région le 5 novembre 2014. Compte tenu des incohérences relevées dans les données obtenues, la mission a procédé, en lien avec les contrôleurs budgétaires académiques et parfois les agents comptables des établissements, à la fiabilisation des informations et n'a pu, de ce fait, **disposer des informations pour l'intégralité des établissements du périmètre d'observation retenu que le 5 janvier 2015**³.

L'analyse consolidée de la situation financière des universités a porté sur un périmètre de soixante-quinze établissements. Ce périmètre correspond au soixante-treize établissements relevant du statut d'université au sens de l'article premier du décret n° 2000-250 du 15 mars 2000 portant classification d'établissement public à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP) à l'exception de l'université des Antilles et de la Guyane et auxquels s'ajoutent l'université de Lorraine et les instituts polytechniques de Grenoble et de Toulouse.

² En accord avec les commanditaires, la conception et l'utilisation du système de répartition des moyens à la performance et à l'activité (SYMPA) du ministère de l'enseignement supérieur (MESR), qui figuraient dans la demande initiale des ministres, n'ont pas été analysés par la mission.

³ La mission a également eu communication de données en cours de fiabilisation collectées par la Cour des comptes auprès des agents comptables des universités dans le cadre d'une mission conduite à la demande du Sénat dont l'achèvement est prévu en juin 2015.

Rapport

Cette analyse consolidée a été complétée par l'étude approfondie d'un échantillon de neuf universités. À partir de cet échantillon, la mission a notamment décomposé la part du fonds de roulement de ces établissements qui peut être considérée comme mobilisable et la part qui peut être considérée comme déjà préemptée par différents types d'engagements.

L'échantillon représente 10,4 % du fonds de roulement de l'ensemble des établissements du périmètre pour l'exercice 2013. Les observations réalisées au niveau de l'échantillon ont ainsi complété les constats de la mission sur le périmètre des soixante-quinze établissements.

Les neuf universités visitées par la mission ne constituent pas un échantillon statistique représentatif. Les différents critères retenus pour constituer l'échantillon (situation financière, taille, discipline...) **permettent néanmoins de caractériser des situations suffisamment diversifiées pour servir d'appui à la décision publique** (cf. annexe VIII). Dans cet objectif, ont été retenues :

- ◆ deux universités parisiennes : Paris VI – Pierre et Marie Curie, qui est l'une des principales universités de recherche française et Paris V - Descartes, qui se caractérise par l'importance de ses enseignements dans les disciplines médicales. Les deux universités ont été des membres majeurs de consortiums labellisés dans le cadre d'une initiative d'excellence (IDEX) ;
- ◆ l'université de Strasbourg, l'une des plus importantes universités pluridisciplinaires hors région parisienne a été labellisée IDEX après une fusion réussie et bénéficie d'un Plan campus ;
- ◆ l'université de Nantes, université pluridisciplinaire aux effectifs importants et en croissance, qui a connu des difficultés financières avant un retour à l'équilibre ;
- ◆ l'université de Clermont-Ferrand I, qui est l'une des trois universités ayant obtenu la dévolution de son patrimoine immobilier ;
- ◆ l'université du Havre et l'université de Haute-Alsace (Mulhouse), qui sont deux universités pluridisciplinaires de taille plus modeste : la première a connu des difficultés financières importantes avant un retour à l'équilibre depuis deux exercices ; la seconde a présenté un déficit important en 2012 ;
- ◆ l'université de Rennes II, université mono-disciplinaire spécialisée dans les humanités et les sciences sociales;
- ◆ l'université de Paris-Est Marne-la-Vallée (UPEM), francilienne, caractérisée par des formations très professionnalisantes et qui connaît des difficultés financières importantes depuis 2013.

En parallèle des déplacements effectués dans ces neuf établissements, **la mission a rencontré les services rectoraux des sept académies et des six directions régionales des finances publiques (DRFiP)** qui participent à l'exercice du contrôle budgétaire des universités de l'échantillon. L'évaluation de l'efficacité du contrôle budgétaire qu'exercent ces services au niveau déconcentré a permis de compléter l'analyse de la mission sur le dispositif de détection et de traitement des difficultés financières des universités conduit au niveau de l'administration centrale.

Rapport

Le présent rapport s'accompagne de six annexes présentant de manière détaillée les investigations, les constats et les propositions de la mission :

- ◆ l'information financière sur les universités et son exploitation (annexe I) ;
- ◆ la situation financière consolidée des universités (annexe II) ;
- ◆ la trésorerie consolidée des universités (annexe III) ;
- ◆ le fonds de roulement mobilisable des neuf universités de l'échantillon (annexe IV) ;
- ◆ les causes des difficultés financières et les leviers permettant de dégager des marges de manœuvre (annexe V) ;
- ◆ l'exercice du contrôle budgétaire des universités (annexe VI)⁴.

⁴ Deux annexes supplémentaires présentent la liste des personnes rencontrées (annexe VII) et les caractéristiques de l'échantillon de neuf universités visitées par la mission (annexe VIII).

1. La situation financière globale des universités, mal appréhendée par les ministères de l'enseignement supérieur et du budget, tend à s'améliorer entre 2011 et 2013

1.1. Le manque d'exhaustivité et de fiabilité de l'information financière relative aux universités contribue à l'absence de diagnostic partagé sur la situation financière du secteur

1.1.1. Les données relatives aux comptes financiers des universités sont incomplètes ou inexactes alors même que les dispositifs de remontée d'information sont multiples

L'absence de diagnostic partagé entre les différents acteurs (ministère du budget, ministère de l'enseignement supérieur, établissements...) sur la situation financière des universités tient largement à la faible qualité de l'information disponible. **En dépit d'une multiplicité de dispositifs de remontée d'information** (cf. encadré 1), **il n'existe pas de consolidation fiable et exhaustive des comptes financiers des universités.**

Encadré 1 : Les différents dispositifs de remontée de l'information financière sur les universités

De huit à dix livrables restituent l'information financière sur les universités (cf. tableau 1) :

- **le module d'analyse financière de l'infocentre des établissements publics nationaux (EPN)** produit par la direction générale des finances publiques (DGFIP) exploite les données envoyées par les agents comptables des universités sur le périmètre *consolidé* (cf. encadré 2 pour la définition des différents périmètres). Il recense les données financières de 1 120 établissements publics (au 2 février 2015) et permet la consolidation du compte 26 des participations de l'État ;
- **le tableau de bord financier, le module d'analyse financière et les indicateurs d'analyse financière sont produits par le ministère de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche (MENESR)** à partir des données de l'infocentre EPN transmises par la DGFIP, le premier sur le périmètre *consolidé* et les deux derniers sur le périmètre *agrégé*. Ces livrables sont accessibles via le portail d'aide au pilotage du ministère « PapESR » ;
- **le tableau de bord « ministre » et la grille d'alerte** prennent la forme de tableaux et sont tenus par la direction générale de l'enseignement supérieur et de l'insertion professionnelle (DGESIP) à partir des remontées des contrôleurs budgétaires académiques (CBA), sur le périmètre *agrégé* ;
- **le tableau de bord du contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM)** du MENESR prend la même forme d'un tableau, renseigné par les remontées des contrôleurs budgétaires régionaux (CBR), sur le périmètre *consolidé*. Il a pour objectif de détecter les situations à risque pour la soutenabilité du programme 150 « Formations supérieures et recherche universitaires » ;
- **l'enquête PAP-RAP** a pour vocation de collecter les données nécessaires à la saisie par la DGESIP des informations nécessaires à l'élaboration, sur le périmètre *consolidé*, des projets annuels de performance (PAP) et des rapports annuels de performance (RAP).

A ces huit livrables s'ajoutent deux dispositifs qui ne sont pas utilisés pour les universités :

- **le système d'information des opérateurs de la direction du budget (SIOPE)** n'est pas renseigné par le MENESR car la saisie manuelle des données pour chaque établissement serait trop lourde. Le MENESR a ainsi mis en place l'enquête PAP-RAP ;
- **le projet Cofisup budget**, module de restitution de l'information budgétaire sur les universités directement auprès du MENESR, après validation par les CBA, a été suspendu à la suite de difficultés techniques. Sa mise en œuvre est reportée au 1^{er} janvier 2016.

Source : mission.

Rapport

Ces différents dispositifs, mis en place successivement, sont partiellement redondants et n'ont jamais fait l'objet d'une réflexion d'ensemble. Ils mobilisent différents acteurs pour la production de l'information (agents comptables des universités, réseau des CBA, réseau des CBR), parfois de façon parallèle. Ils répondent à des besoins spécifiques sans articulation entre les différents utilisateurs (détection des établissements à risque, analyse financière consolidée de l'ensemble du secteur, consolidation du compte 26 des participations de l'État, suivi de la performance, examen de la soutenabilité du programme 150...). Enfin, ils présentent des problèmes importants de fiabilité, en particulier pour ceux qui sont alimentés par les données des deux infocentres ministériels (cf. annexe I).

Encadré 2 : Périmètre agrégé et périmètre consolidé

La typologie du MENESR distingue trois niveaux d'analyse du compte financier d'un établissement :

- un premier périmètre dit « détaillé » consiste à distinguer chaque entité : budget principal, budget annexe (BA), service à comptabilité distincte (SACD) ;
- un deuxième périmètre, dit « agrégé », rassemble les entités du premier niveau à l'exception des SACD partagés avec d'autres établissements qualifiés de services interuniversitaires (SIU) ou services inter-établissements (SIE) qui sont rattachés en gestion à l'un d'entre eux ;
- un troisième périmètre, dit « consolidé », rassemble l'ensemble des entités (et correspond donc au périmètre agrégé auquel sont adjoints les SIU).

Pour la DGFIP, le périmètre consolidé est appelé « périmètre agrégé », l'emploi du terme de consolidation étant réservé aux cas d'agences comptables secondaires.

Source : Mission.

Tableau 1 : Les différents livrables relatifs à la restitution de l'information financière des universités

Livrable	Module d'analyse financière de l'infocentre EPN	Indicateurs et analyse financière du MENESR (PapESR)	Tableau de bord financier	Tableau de bord « ministre »	Grille d'alerte	Tableau de bord du CBCM	Enquête PAP RAP
Pilote	DGFIP	MENESR (MOE : SIES ; MOA : DAF)	MENESR (MOE : SIES ; MOA : DAF)	MENESR (DGESIP)	MENESR (DGESIP)	CBCM	MENESR
Production	À partir des données transmises par les agents comptables	À partir des données de l'infocentre EPN	À partir des données de l'infocentre EPN	Questionnaire rempli par les CBA	Tableau de bord financier, données relatives à la masse salariale	CBR	Saisie manuelle issue de l'exploitation d'un questionnaire envoyé aux universités
Périodicité	Remontée de données mensuelle, production des indicateurs au 31/03 N+1 (en attendant une échéance au 28/02)	Automne N+1 à hiver N+2	Automne N+1 à hiver N+2	Au fil des décisions budgétaires des établissements	Au fil des décisions budgétaires des établissements	Au fil des décisions budgétaires des établissements	Semestrielle
Périmètre	Consolidé	Agrégé	Consolidé	Agrégé	Agrégé	Consolidé	Consolidé
Données produites	Information financière complète (compte de résultat, soldes intermédiaires de gestion, tableau de la CAF, bilan fonctionnel, tableau de financement)	Information financière complète	Information financière complète, complétée d'indicateurs produits à partir d'autres données (masse salariale)	Résultat, fonds de roulement net global (FRNG), CAF, trésorerie au 31/12	Information financière et analyse évolution de la masse salariale	Résultat, FRNG, CAF, trésorerie et indicateurs plus détaillés	Données nécessaires à l'élaboration des PAP et RAP
Objectif	Consolidation du compte 26 (participations de l'État) Information de la Cour des comptes Information financière	Analyse des comptes financiers et de la situation de l'établissement	Analyse des comptes financiers et de la situation de l'établissement	Panorama synthétique et identification des principales situations à risques	Prévention des risques et analyse des situations difficiles en comité de pilotage	Soutenabilité du programme 150	Élaboration des PAP et RAP

Source : Mission.

Rapport

La juxtaposition de ces différents dispositifs, en plus d'être sous-efficace, ne permet pas de disposer d'une information complète et fiable sur la situation financière des universités.

En premier lieu, le manque d'exhaustivité et de fiabilité de l'information a été observé pour les principaux dispositifs d'information sur l'échantillon de neuf universités visitées par la mission. Les valeurs 2013 de plusieurs indicateurs financiers présentées dans les quatre principaux dispositifs d'information ont été comparées à celles figurant dans les comptes financiers votés par les conseils d'administration (CA). Ce rapprochement sur échantillon fait apparaître que le défaut de fiabilité est général dans la mesure où il s'observe pour tous les établissements et pour les quatre dispositifs.

Tableau 2 : Part des indicateurs exacts pour l'année 2013 par dispositif d'information par rapport au compte financier voté par le CA sur l'échantillon de la mission de neuf universités

Indicateurs	Tableau de bord « ministre »	Tableau de bord du CBCM	Infocentre du MENESR (PapESR)	Infocentre EPN
Nombre d'indicateurs comparés pour chaque établissement	4*	4*	8**	10***
Part d'indicateurs exacts	75 %	94 %	28 % (61 % sur données disponibles)	66 %

Source : Mission.

NB : * Examen du résultat, de la CAF, du fonds de roulement net global (FRNG), de la trésorerie ; ** : examen des mêmes indicateurs plus de la valeur ajoutée (VA), de l'excédent brut d'exploitation (EBE), du résultat d'exploitation et du besoin en fonds de roulement (BFR) ; *** : examen des mêmes indicateurs plus le résultat financier et le résultat exceptionnel.

En second lieu, le défaut de fiabilité et d'exhaustivité apparaît également sur l'ensemble du périmètre des soixante-quinze établissements retenus par la mission. Les données de l'exercice 2013 figurant dans l'infocentre EPN et dans l'infocentre du MENESR ont été rapprochées de la base de données sur les comptes financiers reconstituée par la mission dans les conditions évoquées *supra*. **Ce rapprochement fait apparaître que les données présentées dans les infocentres ne sont ni complètes ni fiables :**

◆ **pour l'infocentre EPN :**

- **les données définitives sont manquantes pour 7 universités sur 75** (six universités n'avaient pas déposé leurs comptes 2013 définitifs – états 6 – à l'issue de la mission et une université avait procédé à un dépôt incomplet) ;
- **les écarts sont substantiels** : le résultat de l'exercice figurant dans l'infocentre EPN est sous-estimé de 9 % (soit une différence de 15 M€) par rapport au résultat de l'exercice obtenu à partir de la base de données. Le fonds de roulement net comptable (FRNG) et la trésorerie sont supérieurs respectivement de 35 % (456 M€) et de 21 % (408 M€) dans l'infocentre EPN par rapport aux données issues des comptes financiers consolidés par la mission ;

◆ **pour l'infocentre MENESR :**

- **les données sont incomplètes ou manquantes pour 32 universités sur 75** en raison de l'application de règles de contrôles internes plus exigeantes ;

Rapport

- les écarts sont moins importants mais traduisent néanmoins un défaut de fiabilité : la trésorerie figurant dans l'infocentre MENESR est sous-estimée de 4 % (50 M€) par rapport à la trésorerie calculée à partir de la base de données de la mission, le besoin en fonds de roulement est sous-estimé de 9 % (46 M€) et le total des dépenses est surestimé de 2 % (143 M€)⁵.

En outre, les infocentres présentent des incohérences internes. À titre d'illustration, en 2013, la trésorerie n'est pas égale à la différence entre le FRNG et le BFR pour dix universités dans l'infocentre EPN. Pour près du quart des établissements du périmètre de la mission, le résultat de l'exercice calculé comme la différence entre le total des produits et le total des charges ne correspond pas au résultat de l'exercice calculé comme un solde intermédiaire de gestion (SIG) à partir de la valeur ajoutée.

1.1.2. Le processus de remontée de l'information et d'analyse financière sur les universités doit être refondu et les responsabilités respectives des différents ministères clarifiées

Cinq facteurs principaux sont à l'origine du manque de fiabilité et d'exhaustivité de l'information proposée par les infocentres :

- ◆ les principales erreurs relèvent du manque de standardisation des pratiques comptables locales et d'un paramétrage inabouti des infocentres, en particulier de l'infocentre EPN ;
- ◆ des anomalies sont produites dès le stade de l'extraction et de l'envoi des fichiers par les agents comptables des universités en raison d'un manque de rigueur et de la complexité de la procédure ;
- ◆ les anomalies liées au périmètre suivi (consolidé ou agrégé) tiennent à l'absence de nomenclature exhaustive et à jour des différents objets financiers (et en particulier des SIU) et à l'absence de procédure robuste de déclaration de ces structures ;
- ◆ les règles de gestion appliquées au niveau des infocentres (contrôles de fiabilité) ne sont pas suffisamment suivies et pilotées tant par la DGFIP que par la DGESIP ;
- ◆ l'implication des maîtrises d'ouvrage (MOA) est faible au sein des deux ministères, et plus particulièrement au sein du MENESR.

Proposition n° 1 : à court terme, mettre en œuvre un ensemble de correctifs, détaillés par la mission dans l'annexe I, pour réduire les principaux risques à l'origine des discordances constatées sur les infocentres.

Il s'agit notamment :

- ◆ de normer strictement les pratiques comptables des universités pour tous les cadres des comptes financiers par voie d'instruction comptable, et ce dès l'entrée en vigueur du plan de comptes unique ;
- ◆ de renforcer la procédure de contrôle de dépôts des fichiers par les agents comptables dans l'infocentre EPN et de fiabiliser le module d'analyse financière de cet infocentre ;
- ◆ de mieux suivre les différents objets financiers (BA, SACD...) en distinguant les SIU dans l'infocentre EPN et en rapprochant les déclarations de structures annexes des agents comptables auprès de la DGFIP, des informations remontées par le réseau des CBA à la DGESIP ;

⁵ Les discordances observées entre la valeur figurant dans un infocentre et celle de la base de données de la mission ne correspondent pas à la somme des écarts existant pour chaque établissement. Il s'agit de la différence entre le total de la valeur figurant dans chacune des deux sources d'information (des écarts à la hausse et à la baisse sur les établissements peuvent donc se compenser au niveau du total).

Rapport

- ◆ de renforcer l'implication et les échanges entre les directions pilotes (DGFIP, DAF et DGESIP) afin de réexaminer l'ensemble des règles de gestion appliquées au niveau de chaque infocentre et de mettre en œuvre les actions de maîtrise des risques formalisées par la mission de contrôle interne du MENESR.

Ces mesures doivent permettre de limiter à l'avenir les risques de production d'informations incomplètes ou inexactes par les infocentres. Elles ne répondent cependant pas au besoin de disposer d'une information fiable sur quelques années afin de conduire une véritable analyse financière.

Proposition n° 2 : procéder à une fiabilisation rétrospective de l'information financière disponible dans les infocentres pour les trois derniers exercices clos, en sollicitant si nécessaire un nouvel envoi de fichiers de la part des agents comptables.

À moyen terme, le processus de remontée de l'information financière doit être reconstruit autour de deux axes correspondant aux deux types de besoins des acteurs (cf. tableau 2) :

- ◆ un **besoin de remontée exhaustive de l'information financière** afin de procéder à la consolidation du compte 26 des participations de l'État et d'élaborer une analyse financière rétrospective détaillée ;
- ◆ un besoin de **remontée réactive d'indicateurs** sélectionnés pour leur pertinence, à des fins de **détection des risques et de suivi de l'exécution budgétaire**, qu'il s'agisse de chaque établissement pris individuellement ou de l'ensemble du programme 150.

Dans ce schéma-cible décrit en annexe I, **la DGFIP serait chargée de la fiabilisation des données brutes dans l'infocentre EPN, sur le périmètre détaillé** (et *a minima* agrégé). L'ensemble des règles de gestion bloquantes serait alors unifié et appliqué dès le dépôt des fichiers par l'agent comptable dans l'infocentre EPN. **La réalisation et la fiabilisation du module d'analyse financière seraient prises en charge par le MENESR** lui permettant de l'adapter à ses besoins de pilotage stratégique des établissements.

Tableau 3 : Schéma cible de réorganisation des dispositifs de remontée d'information financière et budgétaire sur les universités

	Axe 1 : Consolidation des comptes et analyse financière rétrospective	Axe 2 : Analyse de l'exécution en cours à des fins de détection des risques	
		Suivi des établissements	Suivi du programme 150
Objectif	Consolidation du compte 26 Exhaustivité et fiabilité de l'information financière	Réactivité du suivi Prévention des risques	Respect des délais PAP RAP Soutenabilité du programme
Données collectées	Toutes données financières (et les données budgétaires disponibles avec l'entrée en vigueur de la GBCP ⁶)	Principaux SIG et indicateurs pertinents (financiers et budgétaires)	
Modalités d'élaboration	Transmission des fichiers à l'infocentre EPN par les agents comptables ; production des indicateurs par le MENESR	Collecte unifiée par les CBA / CBR après harmonisation des indicateurs suivis ; envoi au MENESR et au CBCM	
Livrable	Un livrable unique d'analyse financière et budgétaire sur les périmètres agrégé et consolidé	Tableau de suivi partagé entre le MENESR et le SCBCM Exploitation pour la saisie des PAP et RAP	
Anciens livrables regroupés	Module d'analyse financière de l'infocentre EPN (sur les universités), tableau de bord financier, PapESR,	Tableau de bord « ministre », grille d'alerte, tableau de bord CBCM, enquête PAP-RAP, SIOPE	

⁶ Nouvelle gestion budgétaire et comptable publique lié au décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012.

Rapport

	Axe 1 : Consolidation des comptes et analyse financière rétrospective	Axe 2 : Analyse de l'exécution en cours à des fins de détection des risques	
		Suivi des établissements	Suivi du programme 150
	Cofisup Budget (sous réserve des informations disponibles avec l'entrée en vigueur de la GBCP)		
Pilote	Fiabilité des données : DGFIP Analyse financière : MENESR	MENESR	CBCM, DB

Source : Mission.

Les modalités de pilotage du dispositif devraient être clarifiées afin de s'assurer que chaque ministère soit associé au suivi des opérations pour faire valoir ses propres attentes :

- ◆ un groupe de travail spécifique pourrait être établi entre le MENESR et la DGFIP, associant MOA et MOE des deux parties. Il pourrait en particulier traiter de la nomenclature, de la fusion et de l'actualisation des règles de gestion, ainsi que des besoins en matière de production d'indicateurs financiers ;
- ◆ dans la mesure où les règles de gestion actualisées qui devront être appliquées au niveau de l'infocentre EPN seront communes à tous les opérateurs de l'État, un groupe de travail piloté par la DGFIP avec tous les utilisateurs apparaît nécessaire sur ce sujet.

Cette mise en œuvre devrait être adaptée au plan de charge des services informatiques de la DGFIP, en lien avec la mise en place du plan de comptes unique. **Une entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2017 apparaît de ce point de vue envisageable.** Trois phases pourraient être distinguées pour respecter ce calendrier :

- ◆ le premier semestre 2015 pourrait être consacré par chaque ministère à la définition de ses besoins métiers ;
- ◆ la période de juin 2015 à mars 2016, pourrait être consacrée aux échanges interministériels et aux réunions des groupes de travail ;
- ◆ la période de mars à la fin de l'année 2016 serait dédiée à la mise en œuvre technique et à la sensibilisation de l'ensemble des acteurs concernés.

Proposition n° 3 : refondre le processus de remontée d'information financière en recentrant la DGFIP sur la fiabilisation des données brutes sur le périmètre détaillé (ou *a minima* agrégé) et le MENESR sur la production d'indicateurs d'analyse financière.

1.2. Sur les exercices 2011 à 2013, la situation financière consolidée des universités s'améliore mais la progression des charges de personnel limite de plus en plus leurs marges de manœuvre

1.2.1. L'équilibre financier des établissements progresse nettement entre 2011 et 2013 et les écarts entre établissements tendent à se réduire

L'analyse de la situation financière consolidée des universités se fonde sur la **base de données sur les comptes financiers des établissements reconstituée par la mission** (cf. annexe II)⁷.

⁷ En dépit du travail de fiabilisation réalisée par la mission, des précautions d'interprétation s'imposent en raison des changements de périmètre d'analyse liés au passage progressif des établissements aux responsabilités et compétences élargies (RCE), des changements de méthode comptable intervenus qui rendent la lecture des postes du bilan peu lisibles, des changements de méthode de valorisation du patrimoine, des interventions des

Rapport

La situation globale des universités, appréhendée à travers les soldes intermédiaires de gestion et le résultat comptable, s'améliore nettement entre 2011 et 2013.

Les résultats nets comptables après impôt des soixante-quinze établissements s'élèvent à 189 M€ en 2013 contre 97 M€ en 2011, soit une hausse de 94,5 %. Ils ne représentent toutefois en 2013 que 1,44 % des produits totaux (soit 1,52 % des produits encaissables⁸) contre 0,82 % du total des produits en 2011. Le nombre d'établissements connaissant un déficit de fonctionnement diminue également sur la période (cf. tableau 4).

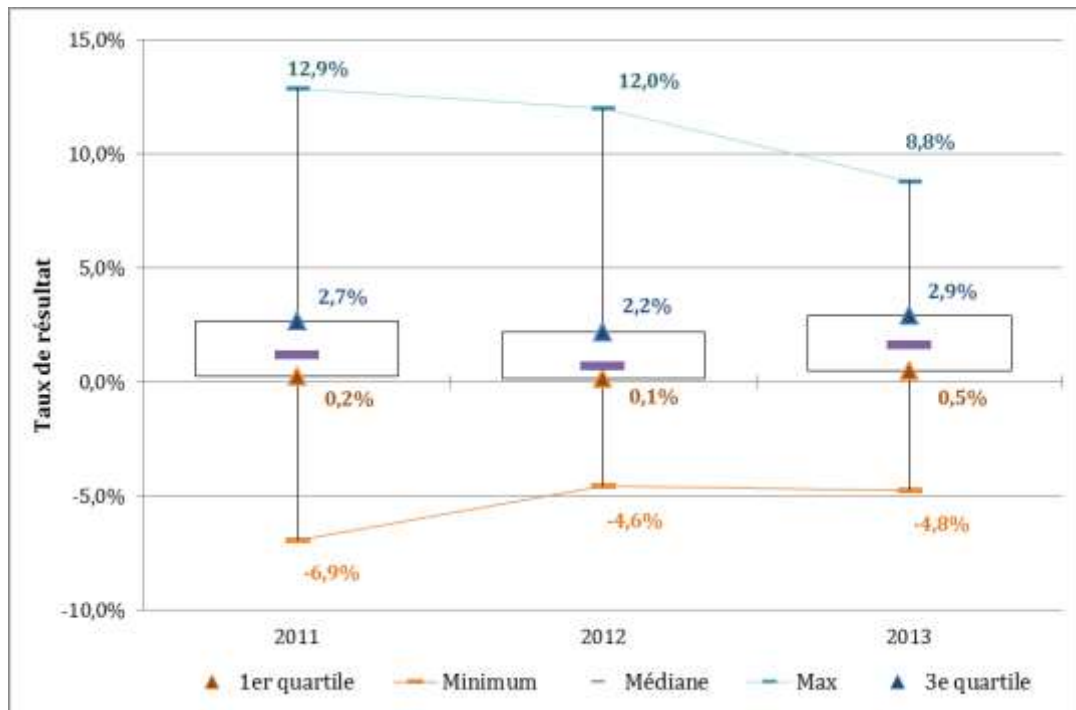
Tableau 4 : Établissements dont le compte de résultat accuse une perte de 2011 à 2013

	2011	2012	2013
Nombre d'établissements en déficit sur l'exercice	13	15	8
<i>dont établissements en déficit pour le deuxième exercice consécutif</i>	7	7	4

Source : mission.

De plus, les écarts de performance entre établissements se resserrent légèrement s'agissant du taux de résultat⁹ (cf. graphique 1) : les situations les plus fragiles s'améliorent, et l'écart-type passe de 2,6 % en 2011 à 2,2 % en 2013¹⁰. Le taux de résultat progresse pour toutes les catégories d'universités quel que soit leur champ disciplinaire (cf. annexe II) à l'exception des instituts nationaux polytechniques (deux établissements dans le périmètre).

Graphique 1 : Dispersion des taux de résultat des 75 établissements du périmètre (2011-2013)



Source : mission.

NB : les quartiles sont les trois valeurs qui partagent une distribution en quatre parts égales. Le premier quartile est la valeur en dessous de laquelle se situent 25 % des données, le deuxième quartile correspond à la médiane et le troisième quartile isole le quart supérieur de la distribution.

commissaires aux comptes (CAC) qui ne sont pas homogènes entre établissements, et enfin de la qualité comptable liée aux compétences variables des équipes de gestion avec lesquelles la mission a échangé.

⁸ Les produits encaissables sont les contreparties d'obligations vis-à-vis de tiers. Ils impliquent une obligation de paiement et conduisent à une variation de trésorerie (produits encaissables : comptes 70 à 74 + 751 + 752 + 76).

⁹ Part du résultat dans le total des produits.

¹⁰ L'écart-type mesure la dispersion d'un ensemble de valeurs autour de leur moyenne. Plus l'écart-type est faible, plus la population est homogène. Il est calculé sur le taux de résultat de chaque établissement sans pondération.

Cette amélioration du résultat contribue à la progression régulière de la capacité d'autofinancement (CAF) des établissements qui passe de 323 M€ en 2011 à 438 M€ en 2013. Rapportée aux dépenses d'investissement, la part de la CAF augmente ainsi de 38,1 % en 2011 à 55,1 % en 2013.

La part de la CAF dans les produits encaissables augmente de 2,9 % à 3,5 % sur l'ensemble du périmètre de la mission. Les trois quarts des établissements présentent un taux supérieur à 2,5 % en 2013. **Les écarts entre universités tendent également à diminuer sur cet indicateur**, l'écart-type passant de 3,1 % en 2011 à 2,2 % en 2013¹¹. Toutefois, **la capacité des établissements à dégager de la CAF n'est pas homogène** : la part de la CAF dans les produits encaissables s'élève en moyenne à 4,5 % pour les universités tertiaires de droit et gestion en 2013 contre 3,1 % pour les universités pluridisciplinaires avec santé.

1.2.2. La dépendance des établissements aux subventions d'exploitation reste très marquée et la progression des charges de personnel limite de plus en plus leurs marges de manœuvre

Si le résultat et la CAF des universités progressent, **la dépendance des établissements aux subventions d'exploitation reste très marquée et la progression des charges de personnel limite de plus en plus leurs marges de manœuvre.**

La dépendance des universités à l'égard des subventions de l'État est en légère augmentation puisque **les subventions de l'État représentaient, en 2011, 83,2 % des produits encaissables contre 83,6 % en 2013, soit 10,4 Md€**. La part des subventions de l'État dans l'ensemble des produits encaissables apparaît cependant **contrastée selon les types d'établissements** : en 2013, elle est de 81,2 % pour les universités scientifique et/ou médicale mais atteint **87,9 % pour les universités de lettres, langues, sciences humaines (LLSH)**. Les subventions d'exploitation versées par d'autres entités publiques (Agence nationale de la recherche - ANR, Union européenne, collectivités territoriales) représentent 6,7 % des produits encaissables (cf. 2.2.1). Ainsi, l'ensemble des subventions d'exploitation représentent 90,3 % des produits encaissables en 2013, contre 89,7 % 2011,

Par ailleurs, la progression des dépenses de personnel limite de plus en plus les marges de manœuvre des universités. La masse salariale croît plus rapidement que les subventions de l'État : hors effets de périmètre¹², la masse salariale a augmenté de 2,2 % en 2012 et de 2,7 % en 2013 soit un peu plus rapidement que les subventions de l'État (+1,9 % en 2012 et + 2,0 % en 2013). Elle s'élève à 10,1 Md€ en 2013. Toutes choses égales par ailleurs, les établissements devraient donc dégager davantage de ressources propres pour que le part de la masse salariale soit stable dans leur budget.

Or la part des charges de personnel dans les produits encaissables progresse ainsi chaque année passant de 79,5 % en 2011 à 80,9 % en 2013. Elle est marquée et son évolution est particulièrement inquiétante pour les universités de lettres, langues, sciences humaines pour lesquelles elle atteint 83,7 % en 2013.

¹¹ L'écart-type a été calculé sans l'université de Polynésie française qui présente un profil atypique avec un taux de CAF de 48 % en 2013.

¹² Les effets de périmètres sont liés à l'accession aux RCE de huit établissements en 2011 et de deux établissements en 2012.

L'augmentation de la part des dépenses de personnel dans les produits encaissables n'apparaît pas soutenable à moyen terme. Cette difficulté à contenir la masse salariale dans un contexte de ressources publiques plus contraint et de potentiel de développement des ressources propres limité (cf. 2.2.1) pourrait se traduire rapidement par une dégradation de la situation financière des établissements. En outre, elle conduit mécaniquement à une contraction des autres charges de fonctionnement qui se traduit notamment par une réduction des efforts de maintenance et d'entretien du patrimoine immobilier.

La capacité des établissements à contenir la dynamique de leur masse salariale, qui exige des décisions structurelles relatives à leurs activités de formation et de recherche, et à générer des ressources propres, dans un contexte où les subventions de l'État demeureront sous contrainte, constitue une condition indispensable à la consolidation des progrès des derniers exercices (cf. 2).

1.2.3. Le fonds de roulement consolidé des établissements est stable tandis que l'excédent en fonds de roulement augmente fortement

L'analyse du bilan fonctionnel fait apparaître une stabilité du fonds roulement et un besoin en fonds de roulement (BFR) de plus en plus négatif qui contribue de façon croissante à l'augmentation de la trésorerie¹³.

De 2011 à 2013, le fonds de roulement consolidé des soixante-quinze établissements du périmètre de la mission est quasi-stable : il s'élève à 1,397 Md€ en 2013, soit 5 M€ de moins qu'en 2011 (cf. graphique 2). Il représente ainsi 42 jours de charges de fonctionnement décaissables en 2013 contre 46 jours en 2011. Les ressources et les emplois stables évoluent dans des proportions similaires. Au sein des ressources stables, les capitaux propres sont relativement constants mais les provisions et les dotations aux amortissements, qui font l'objet de travaux approfondis d'amélioration de la qualité comptable, augmentent respectivement de 63 % et de 25 % entre 2011 et 2013¹⁴.

A l'image de la part de la CAF et du résultat dans les produits encaissables, les écarts de niveau de fonds roulement exprimés en jours de charges de fonctionnement décaissables diminuent également, même si la situation des fonds de roulement les moins élevés s'est légèrement dégradée. Les situations extrêmes se résorbent et le reste des établissements se concentrent davantage autour de la médiane (43 jours de charges de fonctionnement décaissables en 2013) comme l'atteste la baisse de l'écart-type de 70 à 34 jours.

¹³ Le BFR résulte des décalages existant entre les décaissements et les encaissements liés à l'activité d'un établissement. S'il est positif, l'activité génère un besoin de financement. S'il est négatif (le passif de court est supérieur à l'actif circulant), il correspond à un excédent en fonds de roulement qui contribue positivement à la trésorerie.

¹⁴ Cette analyse consolidée du fonds de roulement ne suffit toutefois pas à rendre compte des marges de manœuvre réelles des établissements. La mission a ainsi développé sur l'échantillon de neuf établissements une analyse de la part mobilisable du fonds de roulement en retraitant certains engagements pluriannuels et réglementaires (cf. 1.4).

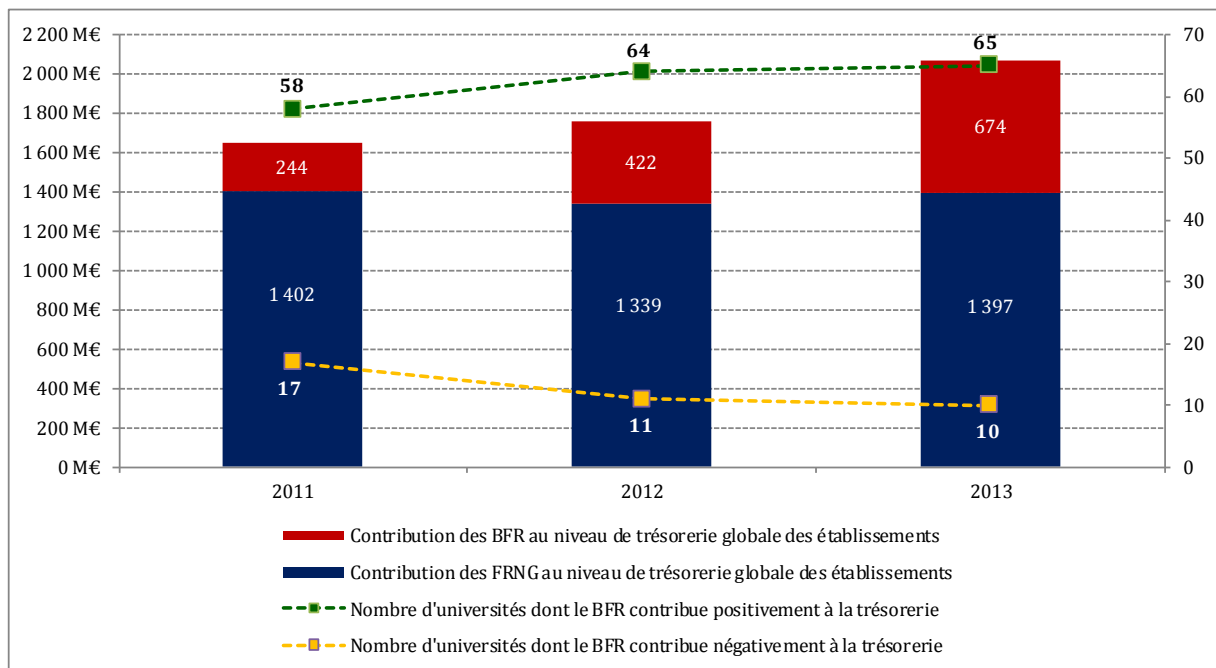
Rapport

Contrairement au fonds de roulement, le BFR consolidé des universités connaît une très forte évolution. Il est structurellement négatif (les dettes de court terme sont supérieures à l'actif circulant) et correspond en fait à un excédent en fonds de roulement qui contribue positivement à la trésorerie. L'activité génère ainsi globalement un excédent et non un besoin de financement. **L'excédent en fonds de roulement est multiplié par 2,8 entre 2011 et 2013 et passe ainsi de 244 M€ à 674 M€** (cf. graphique 2). Son augmentation explique 90 % de la hausse de la trésorerie (cf. 1.3.1)¹⁵.

Le BFR est négatif dans la grande majorité des établissements (65 sur 75 en 2013). Seules dix universités affichent un BFR positif (qui dégrade la trésorerie) en 2013, et ce chiffre est en forte diminution par rapport aux années précédentes : onze universités avaient un BFR positif en 2012 contre dix-sept en 2011. L'analyse des établissements dont le BFR négatif est le plus important correspond à celle des établissements lauréats d'une initiative d'excellence (IDEX) ou d'un laboratoire d'excellence (LABEX) qui, à ce titre, bénéficient d'avances sur subventions importantes.

L'accroissement des dettes de court terme, qui passent de 1,73 Md€ à 2,44 Md€, constitue le facteur d'évolution principal du besoin en fonds de roulement. Les nouvelles méthodes comptables résultant des dernières instructions relatives à la comptabilisation des contrats et des opérations pluriannuelles et les exigences des commissaires aux comptes (CAC) concernant le rattachement des produits et des charges à l'exercice ont conduit à un accroissement substantiel des comptes de tiers. Le traitement des passifs sociaux en charges à payer renforce cette évolution. Les comptes d'acomptes et d'avances reçus connaissent ainsi une augmentation de 188 % entre 2011 et 2013.

Graphique 2 : Contributions respectives du fonds de roulement et du besoin au fonds de roulement à la trésorerie comptable consolidée de fin d'année des 75 universités du périmètre de la mission (2011-2013)



Source : Comptes financiers des universités, calculs de la mission.

Lecture : l'échelle de gauche correspond à la contribution du BFR et du FRNG au niveau de trésorerie, elle est exprimée en M€. L'échelle de droite correspond au nombre d'universités dont le BFR contribue positivement ou négativement au niveau de trésorerie.

¹⁵ Le niveau de trésorerie de fin d'année correspond au montant du fonds de roulement diminué du besoin en fonds de roulement. Si le besoin en fonds de roulement est négatif (i.e. excédent en fonds de roulement), celui-ci se cumule donc au fonds de roulement pour accroître le niveau de la trésorerie.

Rapport

Enfin, les analyses de la mission montrent **qu'aucune corrélation ne peut être clairement établie entre, d'une part, la performance financière d'un établissement, mesurée par la part du résultat dans le total des produits ou le fonds de roulement en jours de charges de fonctionnement décaissables, et d'autre part le niveau de sa dotation réelle en crédits rapportée à sa dotation théorique dans le modèle SYMPA (cf. annexe V)¹⁶.**

1.3. Le niveau élevé de la trésorerie globale des universités et sa tendance à la hausse permettent d'envisager un lissage du rythme de versement de la subvention pour charges de service public

1.3.1. Le solde de trésorerie moyen sur l'année pour l'ensemble des établissements du périmètre s'élève à 2,82 Md€ en 2013 et a connu une croissance de 42 % entre 2011 et 2013

Encadré 3 : Exploitation des données relatives à la trésorerie des universités

L'analyse de la trésorerie conduite par la mission ne se fonde pas sur les données issues des comptes financiers, qui n'indiquent pas les évolutions infra-annuelles, mais sur les soldes des trois types de comptes suivis par la DGFIP et placés auprès du Trésor public dont les universités pouvaient disposer au cours de la période : les comptes de dépôt de fonds au Trésor (comptes DFT), les comptes de placement rémunéré (CPR) et les comptes à terme (CAT).

Les comptes de placement rémunéré et les comptes à terme ont été fermés depuis le 1^{er} juillet 2014, conformément à l'instruction de la DGFIP du 22 juillet 2013 relative aux modalités de gestion des moyens de paiement et des activités bancaires du secteur public. Ces comptes ne sont désormais ouverts qu'à la demande des établissements et sur autorisation expresse des ministres chargés de l'économie et du budget.

Source : mission.

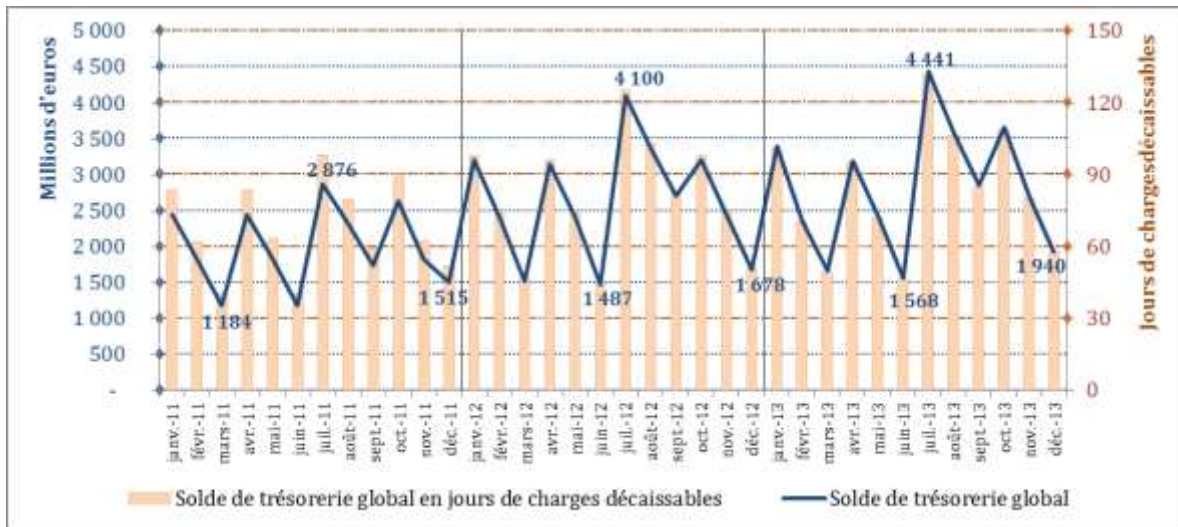
Le niveau de trésorerie consolidé des universités a fortement progressé de 2011 à 2013 (cf. annexe III). Le solde de fin de mois total des trois types de comptes dont disposaient les 75 établissements au cours de la période varie entre 1,2 Md€ et 4,4 Md€, soit entre 41 jours de charges décaissables¹⁷ (en mars 2011) et 132 jours (en juillet 2013) (cf. graphique 3). **En trois ans, le solde de trésorerie annuel moyen a augmenté de 42 % pour atteindre 2,82 Md€ en 2013 passant ainsi de 68 à 84 jours de charges décaissables.** Le niveau de trésorerie médian de fin d'année exprimé en jours de charges décaissables a progressé de 52 jours en 2011 à 58 jours en 2013.

L'essentiel (90 %) de l'augmentation de la trésorerie entre 2011 et 2013 s'explique par l'accroissement en fonds de roulement (cf. supra).

¹⁶ Faute d'intégrer l'intégralité de la masse salariale, le modèle SYMPA ne porte qu'environ sur 20 % des moyens alloués aux universités. La mission n'a pas mené la même analyse au regard de la dotation théorique en emplois allouée par le modèle SYMPA dans la mesure où les sous dotations constatées font l'objet d'une compensation – partielle – en crédits.

¹⁷ Charges totales du compte de résultat, desquelles sont déduites les charges dites « calculées » (dotations aux amortissements, dépréciations et provisions).

Graphique 3 : Solde de trésorerie total des établissements du périmètre de 2011 à 2013



Source : soldes de fin de mois des comptes DFT, CPR et CAT fournis par la DGFIP (bureau CL-1C), informations relatives aux charges calculées à partir de la base de données de la mission reconstituant les comptes financiers.

La progression de la trésorerie observée au niveau consolidé se traduit pour la très grande majorité des universités – 88 % d’entre elles – par une augmentation de leur solde de trésorerie annuel moyen sur la période, un tiers d’entre elles enregistrant même une augmentation de plus de 50 %. Seuls neuf établissements connaissent une baisse de leur solde de trésorerie annuel moyen.

Cette augmentation globale de la trésorerie se traduit par une raréfaction des situations de tension de trésorerie. Le seuil d’alerte fixé par le MENESR à 25 jours de charges décaissables¹⁸ a été franchi trois fois moins souvent en 2013 (42 fois) qu’en 2011 (126 fois) et par moins d’établissements (17 universités en 2013 contre 25 en 2011, cf. graphique 4)¹⁹. Le caractère chronique des difficultés de trésorerie de dix établissements (en état d’alerte plus de six mois sur douze) en 2011 a quasiment disparu en 2013, puisqu’il ne reste qu’un seul établissement dans ce cas. Les analyses de la mission au niveau consolidé et sur l’échantillon visité font ressortir deux facteurs majeurs de tension de trésorerie :

- ◆ les tensions de trésorerie sont d’abord le reflet d’une situation financière dégradée, qui fragilise les établissements tout particulièrement les mois précédant l’encaissement des dotations de l’État : les situations de tension apparaissent en effet en particulier en mars, juin et décembre (46 % des alertes) ;
- ◆ plus marginalement, un besoin en fonds de roulement positif, contribuant négativement au niveau de trésorerie, combiné à un fonds de roulement faible, peut conduire à un niveau de trésorerie qui devient critique²⁰. Une telle situation peut par exemple résulter d’un décalage entre l’engagement des dépenses et la perception des ressources pour l’exécution des contrats de recherche.

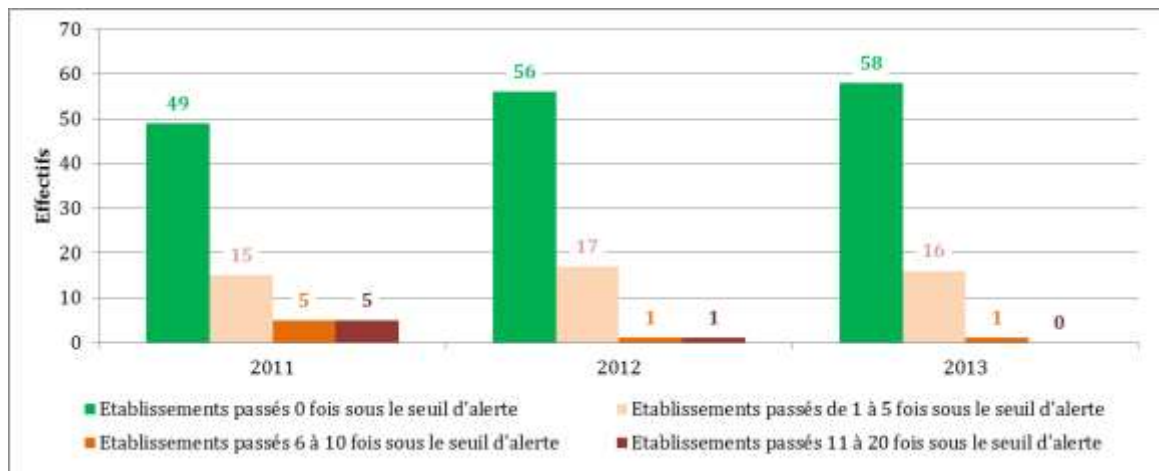
¹⁸ Comme formalisé dans le tableau de bord financier produit par le MENESR.

¹⁹ Ces calculs ont été obtenus à partir des observations mensuelles : une alerte correspond à un solde de fin de mois inférieur au seuil de 25 jours de charges décaissables.

²⁰ Sur les dix-sept établissements ayant franchi le seuil de 25 jours en 2013, quatre affichent un BFR positif.

Rapport

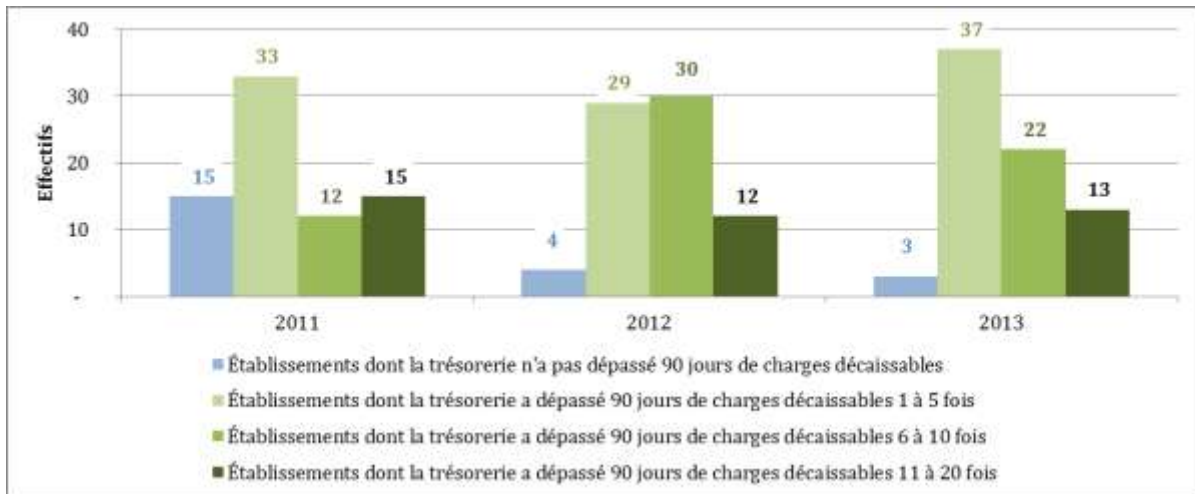
Graphique 4 : Passages des établissements sous le seuil d'alerte de trésorerie (moins de 25 jours de charges décaissables)



Source : DGFIP, base de données sur les comptes financiers reconstituée par la mission.

L'augmentation de la trésorerie globale des universités se traduit également par des situations de trésorerie très confortables de plus en plus nombreuses. De 2011 à 2013, les établissements disposant en moyenne sur l'année d'une trésorerie représentant plus de quatre-vingt-dix jours de charges décaissables sont passés de vingt-cinq à trente-deux. Des pics de trésorerie très importants (allant jusqu'à onze mois de charges décaissables) peuvent être observés tout au long de la période.

Graphique 5 : Nombre de passages de la trésorerie des établissements au-delà de 90 jours de charges décaissables



Source : DGFIP, base de données sur les comptes financiers reconstituée par la mission.

1.3.2. Le profil de trésorerie infra-annuel des établissements permettrait de passer à un rythme de versement bimestriel ou mensuel de la subvention de l'État

Le profil de trésorerie infra-annuel des universités, fortement cyclique, est avant tout déterminé par la réception des dotations de l'État versées à un rythme quasi-trimestriel irrégulier :

Rapport

- ◆ en 2013, les subventions de l'État représentent 83,6 % des produits encaissables. Le mois de juillet, marqué par l'encaissement du montant de subvention le plus significatif, enregistre les soldes annuels maximaux de trésorerie, tandis que les mois de mars, juin et décembre constituent de manière générale les points bas de la trésorerie des établissements. **Les risques de difficultés sont ainsi essentiellement concentrés en fin de trimestre ;**
- ◆ **chaque versement de la subvention pour charges de service public (SCSP) à un établissement fait l'objet d'un arrêté attributif spécifique.** Les montants sont fixés de manière individualisée et à un rythme récurrent par le bureau de l'ordonnancement de la direction financière du MENESR, amené à **produire plus de 500 décisions attributives par an.**

Les décaissements des universités sont relativement stables tout au long de l'année. Ils sont constitués à 83,5 % de dépenses de personnel en 2013. Cette stabilité des profils de décaissements a été confirmée par l'examen des six plans de trésorerie transmis à la mission pour l'année 2014, aucun ne faisant état de pics de décaissements pouvant justifier le rythme irrégulier de versement des dotations actuellement constaté²¹.

Compte tenu du niveau élevé et croissant de la trésorerie des établissements et de leur profil de trésorerie infra-annuel marqué par la fréquence quasi-trimestrielle du versement de la SCSP, **la mission a examiné l'opportunité de passer à un rythme de versement bimestriel ou mensuel de la SCSP.** Elle a évalué l'impact d'un lissage du rythme de versement des dotations sur la trésorerie des universités et le gain potentiel approximatif lié à une optimisation de la gestion de la trésorerie de l'État (analyse détaillée en annexe III).

Pour la trésorerie de l'État, **le lissage des versements permettrait de réduire les risques de tension sur le compte du Trésor.** La charge d'intérêts théorique pour l'État liée aux modalités de versement actuelles est estimée par la mission à 221 M€ sur les exercices 2011 à 2013. Elle serait de 147 M€ en cas de versement bimestriel de la SCSP et de 74 M€ en cas de versement mensuel. Ce différentiel de coût induit par les différents rythmes de versement **ne doit pas être interprété comme un coût réel** impactant mécaniquement la charge de la dette de l'État, mais comme **une mesure différenciée du risque que fait peser chaque modalité de versement sur le pilotage du besoin de financement global de l'État.**

Le lissage des versements de la SCSP aurait pour conséquence de réduire les cas de trésorerie surabondante. En 2013, trente-deux universités avaient un niveau de trésorerie annuel moyen supérieur à 90 jours de charges décaissables - soit 43 % des établissements - contre quinze établissements si le rythme de versement de la SCSP avait été bimestriel, et douze si la SCSP avait été versée mensuellement.

Pour les établissements universitaires, le passage du mode de versement actuel à un mode de versement plus régulier et prédéterminé leur apporterait la visibilité dont ils ne disposent pas aujourd'hui. En effet, les universités ne connaissent pas avec précision l'échéancier de versement de la dotation qui leur a été notifiée. Les montants versés suivent en théorie un rythme prédéfini dont les établissements rencontrés par la mission ont déclaré n'avoir pas connaissance²². Par ailleurs, des événements tels que des maintenances de CHORUS peuvent modifier cet échéancier. Enfin, des dotations additionnelles liées à des actions spécifiques du ministère viennent s'ajouter au versement de la SCSP en cours d'année.

²¹ Trois établissements figurant dans l'échantillon n'ont pas été en mesure de transmettre de plan de trésorerie à la mission en dépit de l'obligation réglementaire d'en produire un.

²² La distribution infra-annuelle de la SCSP est en principe la suivante : 25 % de la subvention annuelle est versée au premier et au deuxième trimestre, 35 % au troisième et 15 % au dernier. Aucune des agences comptables de l'échantillon des six établissements ayant fourni un plan de trésorerie ne fonde ses prévisions sur le rythme de versement historiquement constaté. Toutes supposent que tous les versements trimestriels seront égaux.

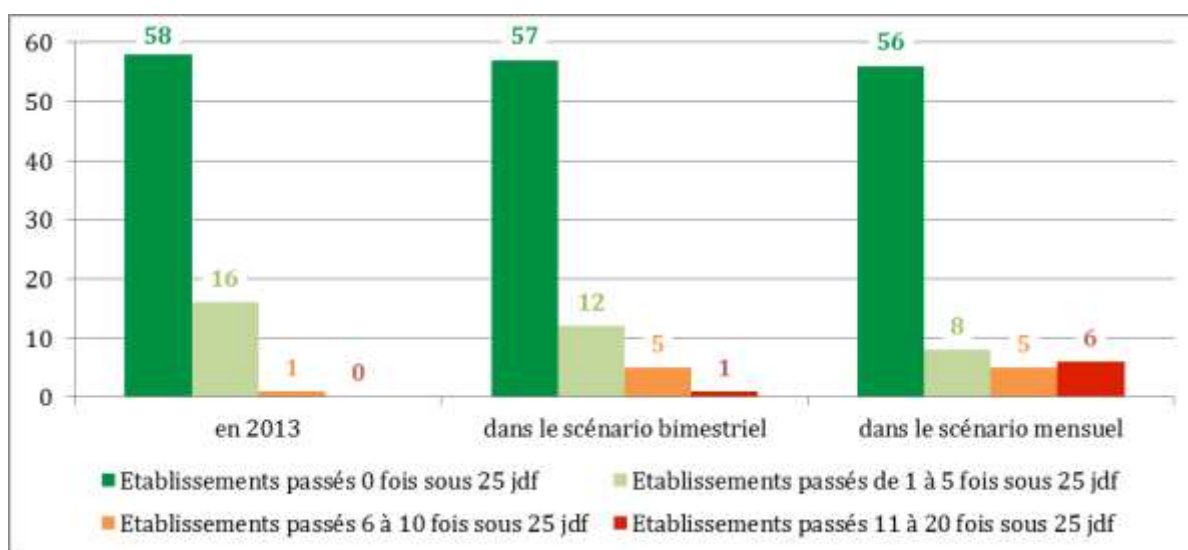
Rapport

Le passage à un versement bimestriel ou mensuel nécessiterait de modifier ces pratiques : pour chaque établissement, l'arrêté attributif de début d'année fixerait la date et le montant de chaque échéance de versement de la SCSP. Les paiements seraient pré-positionnés dans CHORUS via la fonctionnalité du « paiement à date » afin d'automatiser le versement et d'éviter de procéder à un ordre de paiement manuel²³.

Ces nouvelles modalités de versement de la dotation induiraient certes des contraintes nouvelles pour le MENESR et les universités, mais elles semblent participer d'une saine gestion. Une telle évolution **exigerait des arbitrages plus précoces de la part du MENESR sur la répartition de la SCSP entre les universités et faciliterait la construction par les universités de leur budget.**

Dans ce nouveau cadre, les établissements devraient gérer plus finement leur trésorerie, en évitant les paiements « en bloc » au profit d'une logique de paiement « au fil de l'eau », impliquant certainement une plus grande priorisation des décaissements hors masse salariale en fonction de la trésorerie disponible. Sans ajustement du rythme des décaissements, les simulations de la mission suggèrent en effet que les situations de tension pourraient s'accroître en cas de modification du rythme de versement de la SCSP. Les franchissements du seuil d'alerte de 25 jours de charges décaissables en trésorerie seraient plus fréquents à rythme de décaissement inchangé. Ces situations de tension resteraient néanmoins concentrées sur un petit nombre d'établissements (entre 10 et 20), dont les fragilités en matière de trésorerie sont d'abord le reflet de difficultés financières ayant vocation à être traitées par ailleurs par des mesures de gestion (cf. graphique 6). Un accompagnement spécifique et temporaire pourrait être envisagé pour ces établissements.

Graphique 6 : Nombre d'alertes déclenchées (franchissement du seuil de 25 jours de charges décaissables) selon les scénarios de rythme de versement de la SCSP



Source : mission.

La mission estime que le passage à un rythme de versement mensuel selon un échéancier préétabli pour l'ensemble de l'exercice constitue l'option la plus opportune, à la fois la plus avantageuse du point de vue de la gestion de la trésorerie de l'État, la plus à même d'assurer aux universités visibilité et régularité dans la perception de leur dotation, et la plus logique compte tenu du profil de dépense de ces établissements, très majoritairement déterminé par le paiement mensuel des charges de personnel.

²³ Ceci n'exclurait pas de procéder à un arrêté attributif additionnel en cours d'année, pour procéder aux versements de crédits spécifiques alloués à certains établissements, ni à un arrêté de régularisation en fin d'année en cas de dégel de crédits.

Proposition n° 4 : passer d'un versement trimestriel de la subvention pour charges de service public des universités à un versement mensuel, en fournissant aux établissements un échéancier précis en début d'année, qui permettra d'automatiser les versements dans CHORUS.

1.4. L'analyse du fonds de roulement d'un échantillon de neuf universités, qu'il conviendrait de généraliser à l'ensemble des établissements, fait apparaître une part mobilisable à hauteur de 25 à 35 % en moyenne et une forte hétérogénéité des situations

1.4.1. La part mobilisable du fonds de roulement des universités de l'échantillon, évaluée en moyenne à 25 %, pourrait être portée à 35 % après mise en œuvre des propositions de la mission

Le niveau du fonds de roulement d'un établissement est en partie déterminé par ses pratiques comptables. Pour une même situation le niveau du fonds de roulement peut varier entre deux universités en raison de leurs modes respectifs de comptabilisation des passifs sociaux, des subventions d'investissements (de façon importante) ou des contrats de recherche (de façon marginale). **L'appréciation des véritables marges de manœuvre d'un établissement nécessite de reconstituer la part mobilisable et la part déjà préemptée de son fonds de roulement** à partir d'une analyse détaillée de ses différentes composantes. La mission a identifié avec les neuf universités de l'échantillon les éléments non mobilisables de leur fonds de roulement (cf. encadré 4). L'analyse détaillée en est présentée en annexe IV.

Encadré 4 : Méthodologie retenue par la mission pour déterminer la part mobilisable du FRNG

Fin 2013, le fonds de roulement consolidé des universités de l'échantillon s'élevait à 146 M€ soit 10,4 % du fonds de roulement de l'ensemble des établissements du périmètre. La mission a considéré comme réellement mobilisable la part du fonds de roulement qui n'est pas affectée à la couverture de décaissements futurs (risques divers, dettes à rembourser, opérations en cours) ou à des finalités juridiquement définies. **Huit éléments ont ainsi été soustraits du FRNG pour déterminer le fonds de roulement mobilisable :**

- les provisions pour risques et charges ;
- les emprunts et dettes assimilées ;
- le solde des contrats de recherche en cours d'exécution qui ont fait l'objet d'un titre de recette global alors que celui-ci couvre plusieurs exercices ;
- les subventions d'équipement qui ont fait l'objet d'un titre de recette global, qui ne sont pas encore totalement consommées et qui correspondent à des opérations d'investissement en cours ;
- le montant des investissements à venir dans les deux ans non couverts par une subvention d'investissement ainsi que les financements sur projet à réaliser dans les deux ans (engagements contractés par l'université dans le cadre de partenariats pour financer sur fonds propres une partie d'un investissement pour lequel elle a par ailleurs reçu une subvention) ou les montants de prélèvements sur fonds de roulement actés dans le cadre d'un plan de retour à l'équilibre approuvé par le conseil d'administration ;
- le montant cumulé des excédents de formation continue des trois dernières années en application de l'article D. 714-65 du code de l'éducation ;
- les fonds de roulement appartenant à des structures autonomes, que la mission considère comme non mobilisables par l'établissement. Il s'agit par exemple des services à comptabilité distincte (SACD) ou budgets annexes (BA) immobiliers, des services interuniversitaires, des centres de formation des apprentis (CFA) ;

Rapport

- les créances supérieures à deux ans non provisionnées, dont la probabilité d'admission en non-valeur est réelle, qui peuvent faire peser des risques sur le montant du fonds de roulement mobilisable.

La mission a parfois opéré des retraitements par rapport aux données issues de la réglementation actuelle pour déterminer le caractère réellement mobilisable d'une composante du FRNG.

Source : mission.

La mission a ainsi décomposé le FRNG des universités de l'échantillon (cf. tableau 5) :

- ◆ **près de la moitié (46,6 %) du fonds de roulement des universités de l'échantillon est constituée de sommes préemptées par des opérations d'investissement pluriannuelles.** Les subventions d'investissement partiellement consommées et les prélèvements sur le fonds de roulement nécessaires au financement des opérations pluriannuelles représentent chacun près du quart du fonds de roulement global de l'échantillon ;
- ◆ **près du quart (24,7 %) du fonds de roulement global de l'échantillon est préempté par des engagements réglementaires** (provisions pour risques et charges et non réaffectation pendant trois ans des excédents de la formation continue). Les retraitements intégrant les propositions de la mission sur ces deux composantes conduiraient à rendre mobilisables 12,3 M€ supplémentaires, soit 8,4 % du fonds de roulement global de l'échantillon ;
- ◆ **les restes à réaliser sur les conventions et contrats de recherche en cours ne représentent en revanche qu'une part très marginale** du fonds de roulement des universités de l'échantillon (0,4 %) comme les emprunts et les dettes assimilées (3,1 %) qui recouvrent pour l'essentiel des avances remboursables dans deux établissements.

Rapport

Tableau 5 : Synthèse des éléments non mobilisables du fonds de roulement

Éléments non mobilisables du fonds de roulement	Données à réglementation constante	Données après retraitements intégrant les propositions de la mission
FRNG comptable au 31/12/2013 (€)	145 994 018	145 994 018
Fonds de roulement lié à des dépenses futures probables ou certaines		
Provisions (€)	29 731 621	23 738 452
<i>Part dans le FRNG total (%)</i>	<i>20,4 %</i>	<i>16,3 %</i>
Emprunts et dettes assimilées (€)	4 555 401	553 170
<i>Part dans le FRNG total (%)</i>	<i>3,1 %</i>	<i>0,4 %</i>
Restes à réaliser sur conventions en cours (€)	575 377	575 377
<i>Part dans le FRNG total (%)</i>	<i>0,4 %</i>	<i>0,4 %</i>
Subventions d'investissement non ou partiellement consommées (€)	34 624 837	34 624 837
<i>Part dans le FRNG total (%)</i>	<i>23,7 %</i>	<i>23,7 %</i>
Engagements futurs financés par prélèvement sur le fonds de roulement (€)	42 668 722	42 668 722
<i>Part dans le FRNG total (%)</i>	<i>29,2 %</i>	<i>29,2 %</i>
dont opérations pluriannuelles d'investissement (€)	33 888 722	33 888 722
<i>Part dans le FRNG total (%)</i>	<i>23,2 %</i>	<i>23,2 %</i>
dont plans de retour à l'équilibre (€)	8 780 000	8 780 000
<i>Part dans le FRNG total (%)</i>	<i>6,0 %</i>	<i>6,0 %</i>
Excédents relatifs à la formation continue (€)	6 347 753	0
<i>Part dans le FRNG total (%)</i>	<i>4,3 %</i>	<i>0,0 %</i>
Fonds de roulement appartenant à des structures autonomes, non mobilisables par l'établissement (€)	8 994 271	8 994 271
<i>Part dans le FRNG total (%)</i>	<i>6,2 %</i>	<i>6,2 %</i>
Créances supérieures à deux ans non provisionnées (€)	2 922 246	2 922 246
<i>Part dans le FRNG total (%)</i>	<i>2,0 %</i>	<i>2,0 %</i>

Source : Calculs de la mission sur la base des données collectées auprès des agents comptables des universités.

La mission formule des propositions d'évolution du traitement comptable de plusieurs composantes du fonds de roulement des universités. Elles concernent par exemple :

- ◆ les passifs sociaux pour lesquels il existe une très grande hétérogénéité entre les établissements à la fois s'agissant de leur périmètre (éléments à inscrire au passif de l'établissement) et de leur traitement comptable (en provision ou en charge à payer) ;
- ◆ les avances remboursables obtenues par deux établissements auprès de l'agence nationale de valorisation de la recherche (ANVAR) et d'OSEO (aujourd'hui Bpifrance) ;
- ◆ les excédents de la formation continue qui font l'objet d'une obligation réglementaire de réaffectation qui est mal appliquée et peu justifiée.

La prise en compte de l'ensemble des retraitements proposés par la mission permettrait aux établissements de l'échantillon de disposer librement de 16,3 M€ supplémentaires. La part mobilisable moyenne passerait alors de 25 % à 35 % du fonds de roulement de ces universités, soit de 36,5 M€ et 51,5 M€.

Proposition n° 5 :

- ◆ remettre en discussion au sein du conseil de normalisation des comptes publics la pratique actuelle des provisions pour passifs sociaux et réviser l'instruction de la DGFiP du 27 novembre 2013 afin d'exclure des passifs sociaux les congés payés et les heures complémentaires des personnels titulaires ;
- ◆ supprimer l'obligation réglementaire de réaffectation des excédents de la formation continue à cette seule activité (article D714-65 du code de l'éducation).

L'analyse conduite par la mission sur le fonds de roulement doit conduire à prêter une attention accrue au besoin en fonds de roulement. En effet, **une large part des enjeux s'est déplacée du FRNG vers le BFR** en raison de l'évolution des méthodes de traitement comptable des contrats de recherche, des passifs sociaux traités en charges à payer ou des subventions d'investissement.

La définition d'un ratio prudentiel centré sur le seul niveau de fonds de roulement exprimé en jours de charges décaissables manque de pertinence car il ne prend pas en compte le déplacement de facteurs de risques du FNRG vers le BFR contrairement au niveau de trésorerie qui lui dépend largement du BFR. Sur les trois dernières années et sauf situation atypique, le fonds de roulement des universités n'a pas servi à couvrir un besoin de financement à court terme lié à l'activité car les BFR des universités étaient structurellement et très majoritairement négatifs (65 établissements sur 75 ont un BFR négatif en 2013).

Proposition n° 6 : privilégier, en tant que norme prudentielle, le maintien en trésorerie d'un minimum de 30 jours de charges décaissables afin de prendre en compte les marges de manœuvre et les risques intégrés dans le BFR.

Enfin, l'analyse sur l'échantillon conduite par la mission a permis de relever **une déconnexion entre le degré d'autonomie d'une structure financière par rapport à l'établissement principal et sa forme budgétaire et comptable** (BA, SACD, SIU). Ces objets financiers sont mal référencés dans l'infocentre EPN (cf. 1.1.2), les distinctions entre les différentes notions ne sont pas maîtrisées au niveau local et la forme comptable donnée à ces activités n'est pas toujours constante dans le temps au sein d'une même université. En outre, en l'absence de comptabilité analytique, les modalités de détermination du résultat de ces structures peuvent conduire à altérer l'image donnée par les comptes de la situation financière de l'établissement principal.

Proposition n° 7 : isoler les activités à caractère interuniversitaire dans un service interuniversitaire et veiller à ce que les modalités de facturation se fassent en coût complet afin que la consolidation dans les comptes de l'université de rattachement donne une image fidèle de leurs activités.

1.4.2. Une très forte hétérogénéité existe entre les universités s'agissant du poids respectif des composantes de leur fonds de roulement et de la part qui demeure mobilisable

Les constats réalisés sur le fonds de roulement cumulé des établissements de l'échantillon (cf. tableau 5) masquent de très grandes différences entre les universités s'agissant de la composition de leur fonds de roulement (cf. encadré 5).

Encadré 5 : Hétérogénéité de la composition des fonds de roulement entre établissements

Le poids respectif des différentes composantes du fonds de roulement varie fortement :

- les provisions pour risques et charges représentent ainsi, avant retraitements, 60,1 % du fonds de roulement de Paris VI, 33,1 % du fonds de roulement de Paris V, et 30,6 % du fonds de roulement de l'université de Strasbourg, contre à peine 4 % des fonds de roulement de l'université de Haute Alsace (UHA) ou de l'université Paris-Est – Marne-la-Vallée (UPEM), et 1,6 % du fonds de roulement de Clermont-Ferrand I ;
- les emprunts et dettes assimilées ne constituent des composantes significatives du fonds de roulement qu'à Strasbourg (10,4 %) et à Mulhouse (7,5 %) ;
- des restes à réaliser sur convention de recherche en cours n'ont été recensés qu'à Mulhouse ;
- trois établissements (Le Havre, UPEM et Clermont-Ferrand I) n'identifient aucune subvention d'investissement non consommée dans leur fonds de roulement, alors que celles-ci représentent plus de la moitié du fonds de roulement dans deux autres établissements (Paris V et Paris VI) ;
- les engagements futurs financés par prélèvements sur fonds de roulement représentent de 0 % (Le Havre) à 84,2 % des fonds de roulement (Clermont-Ferrand I), avec des situations très contrastées entre ces deux extrêmes : de 1,5 % à Strasbourg ou 4 % à Mulhouse à 46,7 % à Paris VI ou 60,9 % à l'UPEM (en raison d'un plan de retour à l'équilibre sur trois ans) ;
- les excédents relatifs à la formation continue ne sont identifiés qu'à Rennes II, Strasbourg, Mulhouse et au Havre, où ils représentent de 3,5 à 12 % du fonds de roulement ;
- des créances supérieures à deux ans non provisionnées ont été recensées dans la totalité des établissements à l'exception de Paris V et de l'UPEM, mais elles représentent de 0,9 à 8 % des fonds de roulement.

Source : mission.

Il existe une très forte hétérogénéité entre universités s'agissant de la part de leur fonds de roulement mobilisable. En intégrant les retraitements de la mission, **la part mobilisable du fonds de roulement varie ainsi, selon les universités de l'échantillon, de 0 % à près de 88 %** (cf. tableau 6). La capacité de l'établissement à disposer librement de son fonds de roulement est ainsi extrêmement variable :

- ◆ pour trois établissements, le fonds de roulement mobilisable est négatif ou quasi nul, ce qui signifie que la totalité de leurs engagements est supérieure ou pratiquement égale à leur fonds de roulement. Cette situation appelle un rétablissement rapide du résultat et de la capacité d'autofinancement ;
- ◆ à l'opposé, un établissement voit la part mobilisable de son fonds de roulement varier entre 77,8 % et 87,8 % selon la méthodologie retenue ;
- ◆ cinq établissements disposent d'un fonds de roulement mobilisable qui varie entre 34,9 % et 47,7 %.

Rapport

Tableau 6 : Synthèse de l'analyse du fonds de roulement des neuf établissements à fin 2013, distinguant la part mobilisable à réglementation constante et après les retraitements intégrant les propositions de la mission

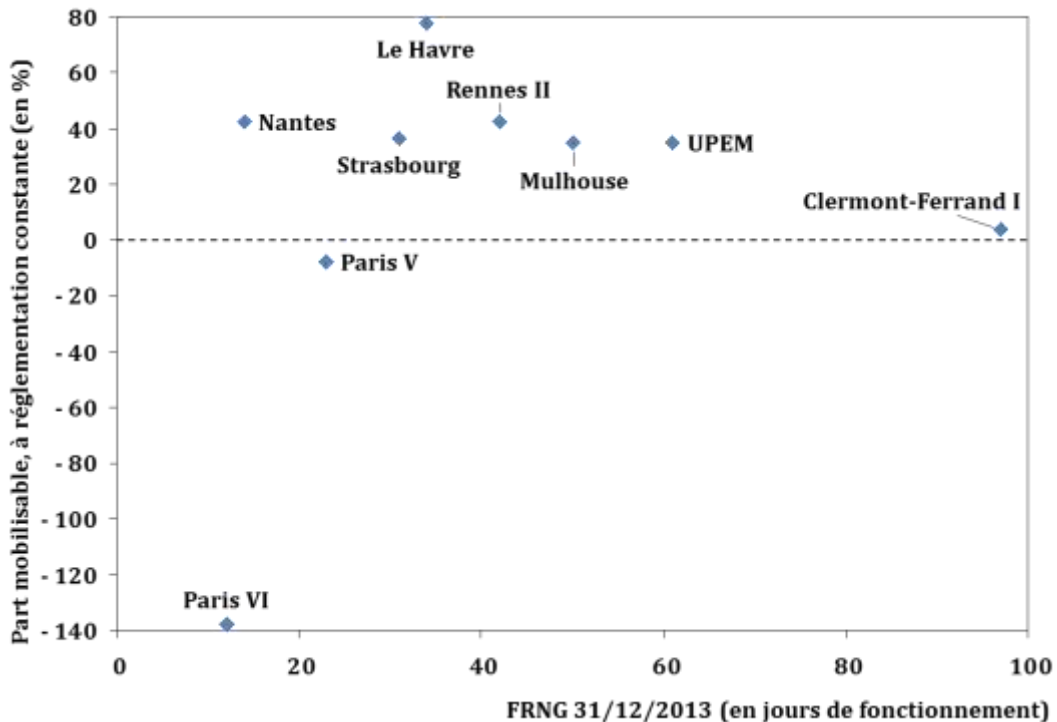
Université	Montant du FRNG au 31/12/2013 (€)	Données à réglementation constante			Données après retraitements intégrant les propositions de la mission		
		FRNG après déduction des éléments non mobilisables (€)	Part dans le FRNG total (%)	Consolidation des FRNG mobilisables (€)	FRNG après déduction des éléments non mobilisables (€)	Part dans le FRNG total (%)	Consolidation des FRNG mobilisables (€)
Paris V	17 466 918	-1 400 439	-8,0	0	492 998	2,8	492 998
Paris VI	14 201 340	-19 540 209	-137,6	0	-19 540 209	-137,6	0
Nantes	10 253 081	4 349 593	42,4	4 349 593	4 349 593	42,4	4 349 593
Rennes II	11 268 221	4 801 467	42,6	4 801 467	6 150 364	54,6	6 150 364
Strasbourg	34 390 600	12 523 975	36,4	12 523 975	23 812 178	69,2	23 812 178
Clermont-Ferrand I	26 136 045	965 816	3,7	965 816	965 816	3,7	965 816
UPEM	14 416 657	5 030 657	34,9	5 030 657	5 030 657	34,9	5 030 657
Mulhouse	11 782 106	4 111 093	34,9	4 111 093	5 317 248	45,1	5 317 248
Le Havre	6 079 050	4 731 836	77,8	4 731 836	5 338 297	87,8	5 338 297
Total	145 994 018	-	-	36 514 437	-	-	51 457 151
<i>Part mobilisable</i>	-	-	-	25 %	-	-	35 %

Source : Calculs de la mission sur la base des données collectées auprès des agents comptables des universités.

Rapport

En outre, la capacité d'un établissement à disposer librement de son fonds de roulement exprimée à travers la part mobilisable de ce dernier n'est pas proportionnelle au niveau de ce fonds de roulement, calculé en nombre de jours de charges de fonctionnement décaissables (cf. graphique 7). L'université de Clermont-Ferrand I, dont le niveau du fonds de roulement est le plus élevé de l'échantillon en termes de jours de charges de fonctionnement décaissables (91 jours), ne peut en réalité librement disposer que d'une part très résiduelle de son fonds de roulement (3,7 %). A l'inverse, la part mobilisable du fonds de roulement de l'université de Nantes est de 47,5 % alors même que ce dernier ne représente que 14 jours de charges de fonctionnement décaissables.

Graphique 7 : Part mobilisable du fonds de roulement (à réglementation constante) en fonction du niveau du fonds de roulement (en jours de charges de fonctionnement décaissables) en 2013



Source : mission.

1.4.3. L'analyse du fonds de roulement mobilisable doit être conduite de façon régulière pour l'ensemble des universités parallèlement à la fiabilisation des programmes pluriannuels d'investissement et des projections de capacités d'autofinancement

L'analyse réalisée sur la part mobilisable du fonds de roulement de neuf universités ne peut être simplement extrapolée sur l'ensemble des établissements, l'échantillon retenu n'étant à la fois pas statistiquement représentatif et les résultats trop hétérogènes pour pouvoir être généralisés.

C'est pourquoi la mission considère que l'analyse de la part mobilisable et de la part déjà préemptée des fonds de roulement doit être menée pour l'ensemble des universités afin de permettre à chacune d'entre elles de connaître ses véritables marges de manœuvre et de pouvoir effectuer des comparaisons pertinentes entre établissements. Ce travail pourrait être conduit par les établissements eux-mêmes, afin qu'ils s'approprient le support d'analyse, et consolidé au niveau central par le biais des contrôleurs budgétaires académiques et régionaux.

Rapport

La mission recommande que la grille d'analyse qu'elle a élaborée et testée sur l'échantillon, qui apparaît exhaustive et facilement exploitable, soit mise à disposition des établissements et des contrôleurs budgétaires académiques et régionaux afin de **constituer un outil de pilotage pérenne et fasse l'objet chaque année d'une analyse partagée en appui du compte financier.**

Proposition n° 8 : sur la base de la méthodologie utilisée par la mission pour l'échantillon de neuf établissements, conduire sur l'ensemble des EPSCP l'analyse de la part mobilisable et de la part préemptée de leur fonds de roulement.

Parallèlement, il est nécessaire de renforcer l'appréciation de la trajectoire d'investissement pluriannuel des établissements. Malgré l'obligation de les présenter en annexe du budget, les programmes pluriannuels d'investissement (PPI) sont encore souvent en voie d'élaboration, ne sont pas exhaustifs et ne permettent pas d'apprécier correctement les engagements pluriannuels. Le suivi de l'état de consommation des subventions d'investissement n'est pas systématiquement établi dans les établissements visités et **les universités parviennent difficilement à évaluer l'importance des engagements d'autofinancement qu'elles ont souscrits.**

Il est impératif que les établissements disposent de davantage de visibilité sur leurs dépenses pluriannuelles d'investissement et leur flux de CAF futurs. La mission considère qu'il leur appartient d'en déterminer, dans leur PPI, les différentes modalités de financement et en particulier la part d'autofinancement provenant de la CAF ou de prélèvements sur le fonds de roulement.

Proposition n° 9 : faire de la fiabilisation des programmes pluriannuels d'investissement (PPI) une priorité en identifiant précisément les modalités de financement des opérations pluriannuelles (subventions déjà perçues et à percevoir, flux de CAF futurs, prélèvements sur le FRNG) et leur degré d'engagement (ferme, réversible, envisagé).

2. Des leviers de court terme ont été actionnés pour redresser la situation financière des établissements en difficulté mais le dégagement de marges de manœuvre substantielles nécessite un réexamen des activités « cœur de métier » des universités

2.1. Les universités en difficulté financière ont principalement mobilisé des leviers de court terme pour redresser leur situation financière

Certaines universités connaissaient des difficultés financières antérieurement à la mise en œuvre d'un budget global. Au-delà des facteurs conjoncturels liés aux conditions de passage aux responsabilités et compétences élargies (RCE), l'augmentation de la masse salariale et la politique d'investissement expliquent l'essentiel des difficultés rencontrées par certains établissements (cf. annexe V).

2.1.1. Des difficultés conjoncturelles liées aux conditions de passage aux RCE expliquent en partie la dégradation de la situation financière de certains établissements

Premièrement, **le niveau de l'enveloppe de masse salariale obtenue par chaque établissement dans le cadre de la négociation menée avec le MENESR à l'occasion de son passage aux RCE a conditionné de manière durable le montant de sa SCSP.** C'est en effet à partir de cette dotation socle qu'est déterminée chaque année la part « masse salariale » de la SCSP. Les établissements disposant d'une part importante d'emplois vacants au moment de sa fixation ont vu leur dotation sous dimensionnée par rapport aux possibilités de recrutement permises par leur plafond d'emplois. A l'inverse, des établissements, généralement des vagues suivantes, ont fréquemment saturé leur plafond d'emplois avant le passage aux RCE afin d'obtenir une meilleure dotation et ont ainsi durablement rigidifié la structure de leur budget. En revanche, **la sous ou sur-dotation en crédits des établissements par rapport au modèle d'aide à la répartition des moyens SYMPA ne constitue pas un critère probant d'explication des difficultés rencontrées** (cf. annexe V).

Deuxièmement, **les mises aux normes comptables demandées par les CAC ont pu ponctuellement modifier, de façon hétérogène, l'équilibre financier des établissements.** Si l'intervention des CAC a entraîné une amélioration de la qualité des comptes, elle a pu également se traduire par des opérations d'ajustement comptable importantes, dont les effets se sont concentrés sur un, voire deux exercices, et ont contribué à l'apparition de résultats déficitaires et/ou de réductions du fonds de roulement²⁴.

Troisièmement, **les équipes de direction ont de façon générale insuffisamment anticipé le saut qualitatif qu'imposait l'exercice de l'autonomie sur leurs procédures et leurs outils de gestion.** L'insuffisance du pilotage et des outils de diagnostic utilisés explique leur incapacité à prendre précocement conscience de la dégradation de leur situation financière et à mettre en œuvre des mesures de redressement. L'impact pluriannuel des décisions des établissements sur leur équilibre financier a été sous-estimé. Cette situation s'est traduite par la construction de budgets fondés sur des prévisions de recettes et de dépenses peu réalistes, voire insincères et a été aggravée par une organisation de la chaîne des recettes fréquemment défailante.

²⁴ Les opérations destinées à respecter la séparation des exercices (charges à payer, produits à recevoir, produits constatés d'avance...) ainsi que la comptabilisation des passifs sociaux (congrés payés, comptes épargne-temps, heures supplémentaires et heures complémentaires) ont eu un impact sur les résultats. Les dotations aux amortissements ont pu également fortement varier, après rectification des hauts de bilan.

2.1.2. Les causes structurelles des difficultés financières tiennent pour l'essentiel à l'augmentation de la masse salariale, à une offre de formation et à une politique d'investissement mal maîtrisées

2.1.2.1. L'évolution de la masse salariale a constitué la première cause de dégradation de la situation financière et s'explique par des facteurs exogènes et des décisions prises par les établissements

Le transfert de la masse salariale a profondément modifié les équilibres internes des budgets. **Les dépenses de personnel représentent en moyenne 80,9 % des produits encaissables en 2013 contre 79,5 % en 2011.** La mission n'a pas disposé d'un degré d'information suffisamment fin pour être en mesure de déterminer de façon fiable, sur l'ensemble du périmètre des établissements, la part de l'augmentation de la masse salariale procédant des décisions des universités et la part pouvant être considérée comme exogène.

Encadré 6 : Les facteurs d'évolution de la masse salariale

Plusieurs facteurs sur lesquels les universités n'ont pas ou peu de prise ont contribué à la dynamique de la masse salariale :

- **l'augmentation des charges sociales** et en particulier des cotisations « employeur » au compte d'affectation spéciale (CAS) « Pensions civiles et militaires de l'État » dont le taux est passé de 62,14 % en 2010 à 74,28 % en 2014 ;
- dans une moindre mesure, **la gestion des personnels hospitalo-universitaires** sur lesquels les établissements n'ont qu'une marge de manœuvre limitée²⁵ (cf. annexe V). Ce sujet mériterait de faire l'objet d'investigations complémentaires dans le cadre d'une mission spécifique ;
- la mise en œuvre du **dispositif prévu par la loi du 12 mars 2012 dite « Sauvadet²⁶ »**, qui contribue à modifier la répartition entre personnels titulaires et non titulaires au sein des établissements et génère des charges sociales plus importantes.

Une partie de l'augmentation de la masse salariale procède néanmoins de décisions prises par les établissements à travers :

- **une politique de recrutement dynamique**, qui a beaucoup pesé sur l'évolution de la masse salariale des établissements qui ont connu des difficultés financières. Elle a pu être engagée avant le passage aux RCE dans l'optique de saturer les emplois avant le transfert de la masse salariale et a été particulièrement active dans les universités qui apparaissent jusque-là « sous dotées » en emplois par rapport au modèle SYMPA ;
- **une déformation de la structure des emplois**, qui a pu jouer un rôle important dans la dynamique de la masse salariale des établissements en difficulté. Lorsque les rapports entre le nombre d'enseignants-chercheurs et d'enseignants de statut du second degré et entre professeurs et maîtres de conférence s'éloignent très sensiblement des moyennes nationales, le coût de l'offre de formation croît en raison des différences d'obligation de service d'enseignement et les dépenses de masse salariale augmentent, le coût annuel chargé d'un emploi de professeur étant plus élevé que celui d'un maître de conférence et *a fortiori* que celui d'un enseignant du second degré²⁷ ;

²⁵ L'université Paris V, dont la moitié de la masse salariale relève de personnels hospitalo-universitaires, estime que leur nombre excède de près de 200 ses besoins liés à la formation et estime à 1,2 M€ par an le surcoût qu'elle supporte en raison du maintien en surnombre de certains de ces personnels au-delà de l'âge légal de la retraite.

²⁶ Loi n° 2012-347 du 12 mars 2012 relative à l'accès à l'emploi titulaire et à l'amélioration des conditions d'emploi des agents contractuels dans la fonction publique, à la lutte contre les discriminations et portant diverses dispositions relatives à la fonction publique.

²⁷ Obligations réglementaires de service : 192 heures équivalent TD pour un enseignant-chercheur, 384 heures équivalent TD pour un enseignant du second degré. Coût moyen par grade (masse salariale annuelle moyenne, divisée par le nombre d'ETPT) : entre 80 033 € pour les maîtres de conférences de classe normale et 146 074 € pour les professeurs des universités de classe exceptionnelle (grade le plus élevé).

- **une politique indemnitaire parfois généreuse.** Si le passage aux RCE a été saisi par une part importante des établissements audités pour aligner par le haut les régimes indemnitaires des personnels de différents statuts, les montants concernés restent néanmoins modestes au regard des crédits globaux de masse salariale.

Une dernière cause de l'augmentation de la masse salariale réside dans l'évolution du glissement vieillesse technicité (GVT) qui mêle des causes endogènes (les décisions de recrutement et de promotion) et exogènes (les conditions d'avancement fixées par les statuts nationaux). Le débat relatif aux modalités de financement du GVT qui s'est instauré au sein de la communauté sur une logique de compensation des charges transférées **a eu pour effet d'occulter la problématique principale, qui consiste désormais à dimensionner le projet stratégique des établissements à leurs moyens disponibles**²⁸.

Source : mission

2.1.2.2. L'offre de formation, dont le coût progresse, est globalement en expansion alors que le nombre d'étudiants est stable

Depuis la mise en œuvre de l'organisation licence-master-doctorat (LMD) en 2003, l'offre de formation a augmenté en volume (multiplication des parcours et des mentions en licence et en master, développement des formations professionnelles...) et son coût a progressé ce qui a contribué, après leur passage aux RCE, à la dégradation de la situation financière de certains établissements.

Cette augmentation de l'offre de formation est cependant déconnectée de l'évolution du nombre d'étudiants. De 2003 à 2013, le nombre de formations a crû de 14 % alors que la population étudiante n'augmentait que de 2 %. Cette évolution conduit à une forme d'émiettement de l'offre et à une augmentation du nombre de formations à faibles effectifs. L'effectif moyen par formation a ainsi diminué de 11 % sur la période.

Des décisions exogènes ont alourdi le coût de l'activité de formation à offre constante. C'est notamment le cas de l'équivalence introduite entre heures de travaux pratiques (TP) et heures de travaux dirigés (TD) en 2009²⁹, du référentiel national d'équivalences horaires introduit en 2009 qui permet de prendre en compte dans les obligations de service d'enseignement des enseignants-chercheurs des activités à caractère pédagogique, d'animation, d'encadrement ou de valorisation de la recherche, ou encore des activités mixtes. C'est également le cas de la fixation en 2011 à au moins 1 500 HETD du nombre d'heures devant être délivrées au cours des trois années du cursus de licence.

Ces décisions ont eu pour effet de réduire le potentiel d'enseignement et d'augmenter simultanément les charges d'enseignement. Elles se sont traduites par une augmentation fréquente du coût de l'offre de formation et de la consommation d'heures complémentaires³⁰.

²⁸ Dans son référé du 3 novembre 2014 sur l'allocation des moyens de l'État aux universités, la Cour des comptes note que « les universités, devenues employeurs de plein exercice, auraient dû anticiper ce déterminant endogène de la masse salariale (...) ».

²⁹ Régime de pondération : une heure de cours magistral = 1,5 heure équivalent TD / Une heure de TD = une heure équivalent TD / Une heure de TP = 2/3 d'heure équivalent TD.

³⁰ Même s'il convient de rappeler que le recours à l'heure complémentaire est, avec les vacances d'enseignement, d'un point de vue strictement économique le moyen le moins onéreux de financer l'offre de formation.

Les outils de pilotage du volume et du coût de l'offre de formation sont globalement insuffisants et leur utilisation est extrêmement hétérogène bien que quelques établissements aient développé des outils performants. Dans certains établissements en difficulté financière, il existe un déficit de pilotage de l'offre de formation, qui tient à des facteurs à la fois organisationnels – les décisions sont prises dans les composantes et constatées *a posteriori* par les services centraux, sans cadrage minimal de leur part –, techniques – les systèmes d'information existants ne sont pas toujours fiables ou utilisés – ou politiques – les résistances internes à l'encadrement de cette activité par l'échelon central de l'établissement pouvant se révéler fortes.

2.1.2.3. Les politiques d'investissement immobilier sont difficilement maîtrisées

Les investissements immobiliers des universités ont pesé à double titre sur leur équilibre financier. En effet, ils doivent parfois être autofinancés de façon significative par les établissements – qu'il s'agisse de constructions neuves ou de gros entretien et renouvellement (GER). Ils génèrent ensuite systématiquement à court terme une augmentation des charges d'entretien voire un coût d'investissement supplémentaire lorsque les dépenses liées au premier équipement ne sont pas prises en compte. Ce constat est aggravé par plusieurs facteurs :

- ◆ **l'augmentation globale des surfaces a été préférée à l'optimisation du parc existant alors même que les effectifs d'étudiants accueillis se stabilisaient³¹.** Certains établissements en difficulté financière ont réceptionné des surfaces nouvelles, dont ils n'ont pas toujours demandé la création, mais qui résultent pour beaucoup de jeux de négociations entre l'État et les collectivités territoriales lors de l'élaboration des contrats de projet État-régions (CPER) successifs. Au final, les universités disposent dans certains cas de surfaces très supérieures à leurs besoins³² ;
- ◆ **la projection pluriannuelle des investissements et de leur mode de financement est lacunaire dans de nombreux établissements.** En dépit de l'obligation réglementaire³³, les PPI ne sont souvent pas produits à l'appui du budget ou se révèlent incomplets, notamment en matière de projection des obligations financières ;
- ◆ **la politique d'investissement est souvent déconnectée des capacités financières des établissements.** Les audits de l'IGAENR³⁴ ont mis en évidence le fait qu'il pouvait exister une déconnexion dans la construction du budget entre la section de fonctionnement et la section d'investissement, qui a des effets sur l'équilibre du tableau de financement. L'analyse rétrospective met souvent en évidence des niveaux de CAF, auxquels s'ajoutent les subventions d'investissement, qui ne sont plus suffisants pour financer la politique d'investissement. L'équilibre des flux de financement est alors réalisé par prélèvements successifs sur le fonds de roulement ;
- ◆ **les coûts, et notamment les coûts d'infrastructure, induits par la réalisation des projets immobiliers sont souvent sous-évalués** alors qu'ils viennent augmenter le niveau des charges externes, ce qui constitue pour l'avenir un risque de majoration des budgets qui devront être consacrés à la maintenance lourde.

³¹ Au cours des dix années passées, les surfaces utilisées au titre de l'enseignement supérieur ont augmenté plus rapidement que les effectifs : 12,5 millions de m² de surface hors œuvre nette (SHON) en 2000 pour 18,5 millions de m² SHON en 2013 (+ 48 %), alors que les effectifs étudiants ont progressé, toutes formations (hors BTS et CPGE) et tous types d'établissements confondus, sur la même période de 1 851 887 à 2 041 900 (+ 10,3 %) et que les effectifs de chercheurs passaient de 87 724 à 91 273 (+ 4 %) (cf. annexe V).

³² Il en est ainsi de l'université de Lorraine qui estime disposer d'au moins 100 000 m² de surfaces excédentaires.

³³ Disposition prévue par le décret n° 2008-618 du 27 juin 2008.

³⁴ Onze rapports d'audit flash et dix rapports d'audit approfondi ou d'accompagnement ont été réalisés sur des universités par l'IGAENR de décembre 2012 à juin 2014, (cf. annexe V).

2.1.3. Les universités en difficulté ont rétabli leur équilibre financier en privilégiant des décisions de court terme

Les universités qui ont dû s'engager dans des plans de retour à l'équilibre **ont mobilisé les leviers les plus immédiatement disponibles** pour redresser leur situation à savoir :

- ◆ **la maîtrise de la masse salariale** à travers principalement : **l'absence de recrutement** sur une partie des 5 000 emplois créés dans l'enseignement supérieur et la recherche entre 2012 et 2016 et le **gel d'emplois** devenus vacants (208 emplois dont le gel est effectif ou projeté dans les neuf établissements visités). D'autres mesures ont été prises comme, par exemple, le décalage de recrutements, des déqualifications d'emplois, la limitation du recrutement de personnels contractuels (à l'exception du secteur de la recherche), la réduction des situations de sous service d'enseignement ou la limitation de la consommation d'heures complémentaires ;
- ◆ **la réduction significative des dotations budgétaires allouées aux composantes.** Ainsi, l'université de Strasbourg a réduit de 20 % les budgets de fonctionnement de ses composantes (hors masse salariale et hors dépenses centralisées) en 2013. L'université Paris V a procédé à un abattement du même type de 25 % en 2014 ;
- ◆ **la révision de leur politique d'investissement** (suspension de projets, notamment immobiliers, priorisation de ceux bénéficiant de financements externes) et **l'écrêtement des budgets alloués à la maintenance et au GER du patrimoine immobilier** ;
- ◆ **l'amorce d'une rationalisation de l'offre de formation** afin d'en limiter le coût. Quelques rares établissements ont restructuré leur organisation en créant de nouveaux ensembles autour de grands champs disciplinaires, ce qui devrait permettre à terme de repenser l'offre de formation et de mutualiser davantage les parcours de formation. Une majorité d'entre eux a adopté des mesures qui ont produit des effets de court terme telles que la définition de règles communes en matière d'ouverture de diplôme³⁵, la fermeture de formations ou d'options à faibles effectifs, la mutualisation de modules entre parcours de formation et la redéfinition du format de certaines formations par la réduction du nombre d'heures qui leur sont attachées ;
- ◆ **le renforcement des capacités de pilotage des équipes de direction et des services** à travers : le recrutement de nouvelles compétences et la création de nouveaux outils de pilotage (création de documents de suivi d'exécution budgétaire et de projection, de tableaux de bord en matière financière...). Dans ce cadre, un effort particulier a porté sur la rénovation du dialogue de gestion avec les composantes pouvant déboucher sur la conclusion de contrats d'objectifs et de moyens (COM). La connaissance des coûts reste toutefois lacunaire.

Les mesures de court terme adoptées par les universités en difficulté pour rétablir leur équilibre budgétaire ont principalement visé à limiter leurs dépenses de masse salariale, à maîtriser le coût de leur offre de formation et à réduire leurs dépenses générales, au premier rang desquelles figure l'entretien de leur patrimoine immobilier. **Ces établissements se sont plus rarement investis dans la diversification et le développement de leurs ressources propres et dans l'optimisation de leur gestion à travers la mutualisation de leurs fonctions support et la rationalisation de leur patrimoine immobilier.**

³⁵ Le plus souvent fixation d'un minimum de dix à vingt étudiants par type de diplôme.

2.2. A stratégie constante, certains leviers d'optimisation de la gestion des établissements peuvent encore produire des effets

2.2.1. Hors droits de scolarité, le potentiel de développement des ressources propres est limité et inégal entre les établissements

2.2.1.1. Les ressources hors subventions de l'État (mais y compris l'ANR) représentent en moyenne 20,5 % du total des produits des universités en 2013 mais demeurent largement des ressources publiques

Encadré 7 : Exploitation des données relatives aux ressources des universités collectées par la Cour des comptes

Pour analyser les différents postes de recettes des soixante-quinze établissements de son périmètre, la mission s'est appuyée sur les données collectées par la Cour des comptes auprès des universités dans le cadre d'une mission actuellement conduite à la demande du Sénat. Ces informations ont apporté un utile complément aux données des comptes financiers reconstituées par la mission.

Elles fournissent le détail des principales recettes d'exploitation, hors subventions d'État, par nature, de 2008 à 2013. Elles permettent ainsi d'analyser la part et la dynamique de développement des ressources propres des établissements.

À la date de leur communication à la mission début janvier 2015, la Cour des comptes n'avait pas encore totalement achevé le travail de fiabilisation de ces données, des incohérences apparaissant encore dans certains établissements.

À l'échelle consolidée néanmoins, ces incohérences présentent un impact faible sur les interprétations qui peuvent être tirées, les données livrant des informations relativement fiables sur les ordres de grandeur et les tendances. La mission a par conséquent choisi de les exploiter et d'en restituer le résultat. Elle n'a pour cela retenu que les données concernant les 75 établissements universitaires de son périmètre.

Il est à noter enfin que le total des produits d'exploitation varie fortement sur la période, en raison de la mise en place progressive des RCE.

Source : mission.

En 2013, les produits hors subventions de l'État mais y compris l'ANR représentent 2,70 Md€, soit 20,5 % du total des produits des soixante-quinze établissements du périmètre de la mission³⁶. Au sein de ces 2,70 Md€ de recettes hors subventions de l'État, **les principales ressources propres des établissements s'élèvent à 1,75 Md€**. Elles **représentent ainsi 13,4 % du total des produits des universités** (cf. tableau 7).

³⁶ Pour rappel (cf. 1.2.2), la part des subventions de l'État rapportée aux seuls produits encaissables calculée à partir des comptes financiers s'élève à 83,6 % en 2013.

Rapport

Tableau 7 : Décomposition du total des produits par nature, sur le périmètre des 75 universités analysé par la mission, en 2013

Produits	Montant (€)	Part dans le total des produits (%)
Total des produits	13 126 888 240	100,0
Subventions de l'État	10 431 602 299	79,5
<i>Subventions autres collectivités publiques</i>	502 621 967	3,8
<i>Financements ANR hors Investissements d'avenir (IA)</i>	112 123 907	0,9
<i>Financements Investissements d'avenir</i>	78 753 903	0,6
<i>Taxe d'apprentissage</i>	92 690 603	0,7
<i>Autres subventions d'exploitation</i>	94 494 649	0,7
<i>Droits de scolarité diplômés nationaux</i>	226 473 051	1,7
<i>Droits d'inscription diplômés université</i>	57 571 140	0,4
<i>Prestations de recherche hors ANR</i>	137 910 840	1,1
<i>Prestations de formation continue</i>	241 652 059	1,8
<i>Autres prestations de service</i>	209 039 221	1,6
Sous-total « principales ressources propres »	1 753 331 341	13,4
Autres produits (y compris produits non encaissables) ³⁷	941 954 600	7,2
Total des produits hors subventions de l'État	2 695 285 941	20,5

Source : données collectées par la Cour des comptes pour le détail des produits hors subventions de l'État et comptes financiers pour les autres données, calculs de la mission.

Sur la période 2008-2013, ces principales ressources propres d'origine publique ou privée affichent une croissance globale de 41 %, soit un accroissement annuel moyen de 7,1 %. Elles ne progressent cependant pas toutes au même rythme :

- ◆ les prestations de recherche hors ANR, les droits d'inscription liés aux diplômes nationaux et la taxe d'apprentissage progressent faiblement (2 à 3 % par an) ;
- ◆ les subventions des collectivités publiques autres que l'État, les autres subventions d'exploitation, les prestations de formation continue et les autres prestations de service progressent de façon plus dynamique selon un rythme annuel moyen de 5,5 à 8,4 % ;
- ◆ les droits d'inscription liés aux diplômes d'université, les prestations de recherche financées par l'ANR et les financements du programme des investissements d'avenir (PIA)³⁸ qui apparaissent en 2011 progressent très fortement.

Une partie des ressources propres des universités relevant de financements publics, les produits des universités demeurent très largement d'origine publique. **Les ressources publiques des soixante-quinze établissements³⁹ s'élèvent ainsi à 11,13 Md€ en 2013**, après deux années de hausse modérée (1,9 % en 2012, et 3,2 % en 2013, augmentation corrigée des effets de périmètre⁴⁰). **Leur part dans les produits peut être estimée à 91,3 % en 2013⁴¹.**

³⁷ Ce chiffre ne provient pas des données collectées par la Cour des comptes. Il a été déduit par la mission, comme étant la différence entre la somme des produits listés, y compris la SCSP allouée par l'État, et le total des produits issu des comptes financiers. Il comprend ainsi des produits non encaissables comme des produits issus de la neutralisation de l'amortissement ou des reprises sur amortissements et provisions.

³⁸ 1 M€ en 2011, 22 M€ en 2012 et 79 M€ en 2013.

³⁹ Soit dans une acception restrictive : les subventions de l'État, les subventions des autres collectivités publiques, les financements de l'ANR et les financements liés au programme des investissements d'avenir (PIA).

⁴⁰ Huit établissements étant passés aux RCE en 2012 et deux en 2013.

⁴¹ Il est fait abstraction, pour distinguer la part d'origine publique et la part d'origine privée et européenne dans le total des produits, de la ligne « autres produits » dont l'origine publique ou privée ne peut être distinguée et qui comprend des produits non encaissables. Elle représente 7,2 % du total des produits.

Rapport

Les ressources d'origine privée ou européenne n'ont connu sur la même période qu'une faible augmentation en valeur absolue et une légère baisse en valeur relative. Elles s'élèvent à 1,059 Md€ en 2013, en hausse de 2 % par rapport à 2012, après une hausse de 3,8 % en 2012. Compte tenu des effets de périmètre, **leur part dans les produits peut être estimée à 8,7 % en 2013**, en diminution de 0,4 points de pourcentage par rapport à 2011.

La dépendance des soixante-quinze établissements aux financements publics progresse donc légèrement (cf. annexe V).

En outre, **la capacité des établissements à générer des ressources propres est très inégale** puisque ces dernières représentent en 2013 entre 6,5 et 31,2 % des produits totaux selon les établissements. De même, le poids relatif de chaque type de ressources propres dans le total des produits varie fortement, la part des subventions des autres collectivités publiques dans le total des produits étant, par exemple, particulièrement hétérogène.

Enfin, les données analysées par la mission n'intègrent pas la totalité des ressources propres puisqu'une partie d'entre elles est gérée soit par des partenaires partageant des structures de recherche communes (établissement public à caractère scientifique et technologique - EPST, établissement public à caractère industriel et commercial - EPIC, etc.), soit par des structures connexes (sociétés d'accélération du transfert de technologies - SATT - voire association...).

2.2.1.2. Les recettes liées à des prestations de recherche progressent mais doivent davantage contribuer au financement des charges générales des universités

Les recettes liées à l'activité de recherche partenariale ou relevant de dispositifs d'appels à projets aux niveaux français ou européen ont progressé entre 2008 et 2013, passant de 160 à 250 M€, soit une augmentation annuelle moyenne de 9,3 %. Cependant, les recettes issues de contrats ANR (hors PIA) ont augmenté beaucoup plus significativement que les autres recettes de prestations de recherche (contrats privés et européens). La part des prestations de recherche dans le total des produits est passée de 22 à 45 % entre 2008 et 2013.

Le développement des prestations de recherche des universités doit être encouragé dans des conditions qui garantissent l'équilibre économique des établissements. Pour ce faire, ces activités doivent contribuer davantage au financement des charges générales des universités sur lesquelles elles pèsent. Une meilleure connaissance des coûts complets doit conduire à intégrer dans la facturation de ces prestations la totalité des charges supportées par l'établissement à l'occasion de la réalisation de prestations de recherche et de service.

C'est pourquoi la mission formule des recommandations (cf. annexe V) pour dynamiser les recettes contractuelles comme la constitution d'équipes transversales d'experts communes aux universités et aux organismes de recherche, dédiées à l'assistance des chercheurs dans la réponse aux appels d'offre, ou encore la promotion de l'intéressement individuel des personnels de la recherche aux revenus des prestations contractuelles qu'ils auront contribué à générer dans le cadre du décret n° 2010-619 du 7 juin 2010.

Proposition n° 10 :

- ◆ **dynamiser les ressources contractuelles et renforcer leur participation au financement des charges générales des établissements, notamment en augmentant le niveau d'overheads et du préciput de l'ANR et en les réorientant vers la couverture des charges d'infrastructures ;**
- ◆ **constituer des équipes transversales d'experts communes aux universités et aux EPST dédiées à l'assistance des chercheurs ;**
- ◆ **promouvoir le développement de l'intéressement individuel des personnels aux revenus des prestations contractuelles.**

2.2.1.3. Les recettes de formation continue n'ont qu'un potentiel de développement limité et leur contribution réelle à la rentabilité de l'établissement est mal connue

La part de marché des universités dans la formation continue est très faible. En 2012, les universités ne représentaient en effet que 1,55 % des stagiaires pris en charge par les 58 670 organismes intervenant sur le champ de la formation continue et 1,96 % du chiffre d'affaires de ces organismes (13,1 Md €)⁴². En outre, l'activité de formation continue est relativement concentrée puisqu'un quart des universités (dix-neuf) réalisait la moitié de l'activité de formation continue de l'enseignement supérieur public (en termes de stagiaires accueillis et de chiffre d'affaires).

Si les recettes de la formation continue sont passées de 173 M€ en 2008 à 242 M€ en 2013, soit une croissance de 40 %, **elles représentent moins de 2 % du total des produits perçus en 2013** sur les soixante-quinze établissements du périmètre de la mission. En outre, à l'instar d'autres ressources propres, les modalités de facturation des actions de formation continue ne garantissent pas la couverture de tous les coûts, notamment indirects, que les établissements engagent à ce titre. **Le développement de la comptabilité analytique est, là encore, indispensable** pour s'assurer que cette activité est développée dans des conditions qui ne conduisent pas en réalité à dégrader l'équilibre économique des universités.

Plusieurs limites, qui tiennent à l'organisation interne des établissements ou à la réglementation, freinent le développement de cette activité. Elles tiennent aux difficultés à proposer une offre de formation plus modulaire et plus flexible mieux à même de faciliter l'accueil du public de la formation continue, à dépasser les contraintes qui pèsent sur les modalités de comptabilisation des services d'enseignement, à la mauvaise prise en compte de cette activité dans la carrière des enseignants-chercheurs et à mobiliser les excédents de la formation continue (cf. proposition n° 5). De plus, afin que la part de l'activité de formation continue qui est externalisée – notamment dans le secteur médical – puisse être réintégrée au sein des établissements, il est souhaitable que les universités puissent élaborer plus librement leur propre dispositif de rémunération, afin qu'il soit incitatif pour développer les formations très pointues ou de haut niveau.

2.2.1.4. Le financement issu des fondations ne peut avoir qu'un caractère subsidiaire

Depuis la loi LRU⁴³, les établissements peuvent créer une fondation universitaire, qui ne dispose pas de la personnalité morale et dont les comptes sont consolidés avec ceux de l'établissement principal ou une fondation partenariale, qui est dotée de la personnalité morale et dispose d'une autonomie juridique et financière.

Ces structures sont le support du développement d'activités et de services nouveaux (bourses de mobilité internationale, prix d'excellence, soutien à la recherche, financement de chaires universitaires,...), susceptibles de valoriser l'image et la représentation des établissements. Ces levées de fonds supplémentaires font, lorsqu'elles interviennent dans une fondation universitaire, l'objet d'affectations. Il n'y a donc pas amélioration significative de l'équilibre financier à attendre du développement des fondations. Par ailleurs, les financements collectés via les fondations correspondent en partie à une ressource publique car ils génèrent **une dépense fiscale qui peut aller de 60 % à 75 % du montant des versements**. Fin de l'année 2014, le montant cumulé des programmes d'actions pluriannuels des 24 fondations partenariales s'établit à 12,6 M€. Le montant des dotations initiales des 29 fondations universitaires déjà créées n'a pas pu être reconstitué par la mission.

⁴² Comme le met en lumière le rapport n° 2014-061 de l'IGAENR consacré en juillet 2014 à l'implication des universités dans la formation tout au long de la vie.

⁴³ Loi n° 2007-1199 du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités.

2.2.1.5. Les droits de scolarité constituent un potentiel de ressources propres plus important

Les droits de scolarité concernent les diplômes nationaux (DN) et les diplômes d'université (DU). Pour les diplômes nationaux de licence, master ou doctorat (LMD), les droits de scolarité sont fixés chaque année au niveau national par arrêté⁴⁴. Les établissements peuvent également délivrer leurs propres diplômes dont ils fixent librement les droits d'inscription et les modalités d'organisation (accès, durée de préparation, évaluation...).

Le montant des droits d'inscription aux DU est en forte croissance. Il s'élève, pour les soixante-quinze établissements du périmètre à 58 M€ en 2013, contre 30,5 M€ en 2008, soit une augmentation de 89 % en cinq ans, et une croissance annuelle moyenne de 13,6 %. Les DU représentaient 13 % de l'ensemble des droits d'inscriptions perçus par les établissements en 2008 contre 20 % en 2013. Les ressources générées par les DU ne représentent cependant en moyenne que 3,3 % des principales ressources propres des établissements, **soit 0,4 % du total de leurs produits.**

Une quinzaine d'établissements se distinguent par leur dynamisme en la matière⁴⁵ illustrant ainsi **la marge de manœuvre encore insuffisamment exploitée par une partie des établissements** dès lors que les tarifs pratiqués, qui relèvent de la compétence du conseil d'administration, couvrent l'ensemble des coûts générés et que les formations proposées sont en adéquation avec les attentes des étudiants et des milieux socio-économiques.

Les droits d'inscription aux diplômes nationaux appliqués par les établissements publics d'enseignement supérieur relevant du MENESR représentent 12,9 % des principales ressources propres des établissements analysés par la mission en 2013, **soit 1,7 % du total de leurs produits.** Ils sont fixés annuellement par arrêté.

Leur croissance est beaucoup plus faible que celle des DU. En 2013, le montant perçu par les soixante-quinze établissements du périmètre s'élevait à 227 M€, en hausse de 14,7 % par rapport à 2008, soit une croissance moyenne annuelle de 2,8 % (contre 13,6 % pour les DU). Cependant, l'hypothèse de leur relèvement constitue un sujet sensible politiquement et socialement bien qu'il apparaisse aujourd'hui comme l'un des principaux leviers d'augmentation des ressources propres des établissements universitaires.

La modicité des droits pratiqués en France par rapport à d'autres pays européens justifierait que des projections soient conduites sur les conséquences d'un relèvement de ceux-ci. C'est pourquoi la mission, sans formuler de proposition sur un sujet déjà bien identifié, a procédé à des simulations à partir des données de la population étudiante en 2012 (nombre total d'étudiants et de boursiers exonérés de droits). Ces simulations reposent sur une hypothèse d'absence d'élasticité de la demande d'études supérieures au montant des droits de scolarité pratiqués. Elles confirment celles réalisées par le Sénat⁴⁶ et mettent en évidence un potentiel de financement supplémentaire des universités. Ainsi, porter par exemple l'ensemble des droits de scolarité à 1 000 € générerait un produit supplémentaire de 767 M€ pour les établissements par rapport à 2012.

⁴⁴ Arrêté du 12 août 2014 fixant les taux de droits de scolarité d'établissements publics d'enseignement supérieur relevant du ministre chargé de l'enseignement supérieur - Licence : 184 € - Master : 256 € - Doctorat : 391 €.

⁴⁵ Dans certaines universités, comme l'université de Strasbourg, les ressources générées par les DU (11,7 M€ en 2013) sont supérieures à celles provenant des droits de scolarité sur diplômes nationaux (7,6 M€).

⁴⁶ Rapport n° 547 d'avril 2013 sur le bilan consolidé des sources de financement des universités, p 144.

2.2.2. La maîtrise des dépenses passe par une mutualisation accrue des fonctions supports et une forte rationalisation du parc immobilier

Parallèlement à la dynamisation des ressources propres, **deux principaux leviers peuvent être actionnés pour renforcer la maîtrise des dépenses sans redimensionner les activités « cœur de métier » des établissements.**

En premier lieu, **la politique de structuration des sites universitaires** prévue par la loi n° 2013-660 du 22 juillet 2013 qui vise, à travers la création de communautés d'universités et d'établissements (COMUE), la fusion ou l'association d'établissements, à mieux coordonner les activités cœur de métier des établissements, **crée également un contexte favorable à la réorganisation des services, à la mutualisation et l'optimisation des fonctions support qui consomment une part significative des moyens humains des établissements.** Les travaux de l'IGAENR ont montré depuis 2010 que les fonctions support BIATSS⁴⁷ représentaient en moyenne 18 % des effectifs totaux des établissements d'enseignement supérieur (enseignants et non enseignants).

En second lieu, **la rationalisation du parc immobilier des universités constitue une nécessité absolue.** Depuis une trentaine d'années, les constructions nouvelles dominent la politique immobilière des universités : de 2003 à 2013, les surfaces utilisées au titre de l'enseignement supérieur ont ainsi augmenté de 48 %, sans commune mesure avec l'évolution de la population étudiante ou du nombre de chercheurs (cf. 2.1.2.3).

Les surfaces dont disposent les universités, l'état de leur patrimoine, les charges d'infrastructure qui pèsent sur les budgets de fonctionnement et les contraintes budgétaires qui, dans les faits, entraînent une diminution des budgets de maintenance, font peser à terme des risques significatifs sur l'équilibre financier des établissements. Sans exclure les ajustements qui doivent accompagner le développement des activités, **la priorité doit être donnée à la rationalisation du parc immobilier des universités** à travers trois axes principaux.

Le premier axe vise à **réorienter les CPER vers des opérations de rationalisation et de rénovation du patrimoine immobilier des établissements** plutôt que vers des opérations qui, de fait, entraînent la création nette de surfaces. La vétusté d'une partie du patrimoine existant, la sous-utilisation de surfaces destinées à la formation, les besoins liés à la mise aux normes et à l'amélioration de la performance énergétique des bâtiments militent en faveur de cette réorientation des financements publics et, dans un nombre significatif d'établissements, d'une diminution des surfaces disponibles.

Le deuxième axe consiste à **renforcer l'intéressement des universités à la vente de leurs actifs immobiliers.** Cette perspective suppose, au regard des difficultés à surmonter et en l'absence de dévolution du patrimoine dans la majorité des cas, que les établissements aient une visibilité sur le retour financier auquel ils peuvent prétendre et une plus grande liberté dans l'emploi de la quote-part du produit de cession qui leur reviendrait.

L'incitation des établissements à se lancer dans des opérations ambitieuses serait d'autant plus grande qu'ils bénéficieraient d'un intéressement direct et significatif au produit de la vente des actifs immobiliers qui leurs sont affectés, dans des conditions stables et connues à l'avance.

Proposition n° 11 : privilégier, dans la programmation des CPER et des subventions d'investissement, les opérations de rénovation et de rationalisation du patrimoine immobilier et intéresser financièrement les établissements, et sans conditions particulières, au produit des cessions de surfaces dont elles disposent.

⁴⁷ Personnels des bibliothèques, ingénieurs, administratifs, techniciens, de service et de santé (BIATSS).

Le troisième axe vise à **relancer la politique de dévolution du patrimoine immobilier aux universités**. Les opérations de dévolution déjà réalisées ont eu pour effet de responsabiliser les équipes de direction au travers de la prise de conscience de l'enjeu que représente la politique patrimoniale, de l'expression d'une stratégie immobilière, de la structuration et de la professionnalisation des acteurs, et de la projection pluriannuelle des besoins d'investissement et des financements à dégager.

La mission ne méconnaît ni la charge importante de suivi que représente ces établissements pour la DGEIP, ni le coût d'une telle politique si elle devait s'accompagner de moyens budgétaires dédiés. C'est pourquoi, elle propose tout en maintenant les subventions aujourd'hui consacrées à l'investissement immobilier, d'étendre la dévolution du patrimoine à des universités volontaires disposant d'une solidité financière suffisante (fonds de roulement mobilisables important, résultat positif, capacité d'autofinancement confortable).

Proposition n° 12 : reprendre le processus de dévolution du patrimoine, en priorisant les établissements volontaires et disposant d'une capacité d'investissement suffisante.

2.3. Dégager des marges de manœuvre plus pérennes dans les établissements nécessite de réinterroger leur offre de formation et leurs activités de recherche

Si quelques marges de manœuvre peuvent être dégagées en recettes et en dépenses à stratégie d'établissement inchangée (cf. *supra*), **le réexamen par les établissements de leur stratégie de formation et de recherche détermine la maîtrise dans la durée des principaux déterminants de la dépense**, tout particulièrement la masse salariale et, dans une moindre mesure, les dépenses d'investissement.

Les audits réalisés par l'IGAENR au cours des trois dernières années comme les constats de la mission auprès des neuf universités visitées mettent en évidence que **peu d'établissements se sont engagés dans cette démarche** : la difficulté à établir des priorités dans les orientations stratégiques et les contraintes de gouvernance constituent des obstacles à la réorientation de l'offre de formation et de la politique recherche autour des besoins et des points forts propres à chaque établissement.

Les cartographies économiques⁴⁸ des activités des universités auditées par l'IGAENR en 2013 et 2014 illustrent le fait que la soutenabilité économique globale d'un établissement dépend de la répartition interne de ses moyens compte tenu du niveau de ressources propres générées par chacune d'elles. **Cette démarche analytique est d'autant plus nécessaire que l'activité de recherche apparaît largement épargnée par les mesures d'économie**, alors même qu'elle peut participer, parfois largement, des difficultés financières rencontrées par une partie des établissements, soit de manière directe au travers de la gestion des activités prises en charge sur leur budget, soit de manière plus indirecte et moins mesurable quand des moyens de l'établissement concourent à la réalisation d'activités dont le suivi est assuré par d'autres structures. Cette situation est confortée par le fait qu'en dépit des obligations réglementaires, **la connaissance - et donc l'analyse - des moyens mis par l'ensemble des partenaires dans les unités de recherche communes font très largement défaut**.

La mission recommande de généraliser la réalisation de cartographies économiques des activités afin de mieux ajuster les orientations stratégiques et l'allocation des moyens.

⁴⁸ La cartographie économique des activités d'un établissement permet de mettre en évidence les modalités de financement de ses activités de formation et de recherche par grands champs disciplinaires à partir d'une analyse des charges et des produits directs que chacun d'entre eux génère. La différence entre les charges et les produits directs de l'activité de formation ou de recherche d'un champ disciplinaire correspond au financement que l'établissement doit apporter pour assurer l'équilibre économique de cette activité.

Rapport

En outre, **la mise en œuvre d'une comptabilité analytique demeure embryonnaire**. Elle est pourtant nécessaire pour assurer, dans des conditions économiques satisfaisantes, le développement des prestations des établissements, qui sont facturées sans assurance, le plus souvent, que les recettes couvrent les coûts engagés. Cette approche en coûts complets s'impose notamment dans les secteurs de la recherche, de la formation continue et de la valorisation du patrimoine, mais doit plus largement s'appliquer à toute prestation facturée.

Au-delà, la mission considère que le positionnement et le dimensionnement de l'offre de formation et de la politique de recherche d'un établissement doivent **davantage s'appuyer sur une stratégie de différenciation autour de ses domaines d'excellence**, afin de développer une identité propre, en particulier au niveau des formations de master et de doctorat. **L'analyse des atouts offerts par le potentiel de recherche environnant** doit contribuer à définir, en lien avec les organismes de recherche, les axes prioritaires de développement en formation et en recherche de l'établissement.

Des outils d'analyse de l'offre de formation ont été élaborés par l'IGAENR et devraient être plus largement mobilisés par les établissements à l'appui de ce réexamen.

Cette démarche doit s'accompagner d'une **politique de coopération** au niveau régional voire au-delà, permettant de s'assurer, d'une part, de la cohérence de l'offre de formation et de la politique de recherche de l'établissement avec la stratégie de site et la stratégie nationale et, d'autre part, d'optimiser les coûts.

Sur ces bases, les établissements pourront progressivement **adapter leur potentiel d'enseignement et de recherche**. La mission suggère **d'explorer conjointement plusieurs pistes au sein d'un établissement, (cf. annexe V)** comme des redéploiements internes permettant d'assurer une meilleure répartition du potentiel entre champs disciplinaires, la définition d'un équilibre optimum entre nombres d'enseignants-chercheurs et d'enseignants, ou le développement de nouvelles formes d'enseignement dans les disciplines qui connaissent un sur-encadrement. Parmi d'autres mesures à prendre au niveau national pour desserrer les contraintes figure la possibilité de moduler le service des enseignants-chercheurs selon la nature de leurs activités.

S'agissant du MENESR, son manque de vision globale sur la situation financière consolidée du secteur et sur l'allocation des moyens des universités entre la formation et la recherche limite sa capacité de pilotage stratégique des opérateurs universitaires. De plus, les leviers d'incitations financières à sa disposition dans le dialogue contractuel doivent être renforcés pour qu'il soit en mesure de favoriser une réorientation de l'offre de formation et de la politique de recherche des universités.

3. Une détection et un traitement plus efficaces des difficultés financières des universités passent par un renforcement de la qualité du contrôle budgétaire exercé par l'État et ses services déconcentrés

NB : Dans ses réflexions sur l'exercice du contrôle budgétaire des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), la mission s'est placée dans une logique d'optimisation de l'organisation du contrôle budgétaire sous l'autorité des recteurs chanceliers des universités conformément aux dispositions législatives actuelles plutôt que dans une logique d'évolution législative quant à l'attribution de la responsabilité du contrôle budgétaire aux CBR.

3.1. La démarche d'identification et de traitement des risques financiers et budgétaires engagée par les administrations centrales des ministères de l'enseignement supérieur et du budget constitue une avancée à conforter

3.1.1. La DGESIP et le CBCM ont développé des dispositifs de suivi approfondis mais qui gagneraient à être coordonnés et partagés avec les services déconcentrés

Le dispositif de suivi, d'alerte et d'accompagnement du MENESR, mis en place tardivement (trois ans après le passage aux RCE des premiers établissements), peut encore être amélioré et mieux partagé. Instauré dans le courant de l'année 2012 en réaction à la dégradation persistante de la situation financière de plusieurs établissements, le dispositif de suivi du MENESR repose sur l'action d'un comité de pilotage qui appuie ses travaux sur deux types de documents pour identifier les établissements présentant des risques :

- ◆ le tableau de bord « ministre » qui croise les données relatives au résultat, à la capacité d'autofinancement, au fonds de roulement et à la trésorerie ;
- ◆ la grille d'alerte de la DGESIP qui complète cette analyse par des indicateurs plus détaillés (cf. annexe I).

Le comité de pilotage du dispositif de suivi, d'alerte et d'accompagnement permet de dresser un bilan de la situation nationale des établissements à partir du tableau de bord « ministre » et de dégager les grandes tendances en termes de situation financière à partir des données rétrospectives (comptes financiers) et prospectives (budgets primitifs et rectifiés). L'analyse élaborée à partir de la grille d'alerte conduit à une cotation des établissements en quatre niveaux de risques selon leur situation financière. Les établissements faisant l'objet d'un suivi plus attentif de niveaux 1 et 2, dont la situation est dégradée, sont recensés dans un tableau de bord spécifique. Ils étaient au nombre de 21 à la suite du septième comité de pilotage tenu en novembre 2014⁴⁹.

Le contrôleur budgétaire et comptable ministériel du MENESR a mis au point un dispositif de suivi alimenté par le réseau des CBR afin de veiller à la soutenabilité du programme 150, et ce dans l'attente d'un meilleur partage d'informations avec le MENESR. À compter de l'exercice 2014, le dispositif de suivi se trouve enrichi par la mise en place d'indicateurs complémentaires, donnant lieu à une cotation et une appréciation qualitative de la part des CBR, celles-ci étant élaborées selon une méthodologie qui explicite les différents facteurs de risques (cf. annexe I).

⁴⁹ La cotation en quatre niveaux de risques pourrait être simplifiée en procédant à la fusion des niveaux 2 et 3.

Rapport

Les dispositifs de la DGESIP et du CBCM sont proches mais ne retiennent pas la même grille d'analyse. Ces deux démarches pourraient être mieux coordonnées afin de **faire converger autour d'un socle d'indicateurs et de seuils d'alerte communs** et afin de **ne pas solliciter de manière redondante le réseau des CBA et celui des CBR** pour la collecte des données. Dans l'immédiat, les informations produites par les deux dispositifs devraient être accessibles au MENESR, au CBCM et à leur réseau respectif.

Proposition n° 13 : faire converger les modalités de recueil des données et des indicateurs de suivi entre la DGESIP et le CBCM et partager les analyses produites avec les deux réseaux de services déconcentrés.

3.1.2. L'efficacité des dispositifs pourrait être renforcée par un enrichissement des indicateurs de suivi

En fonction des situations de risques détectées, le dispositif de suivi du MENESR permet de mobiliser différents dispositifs d'accompagnement adéquats (déclenchements d'audits flash et d'audit approfondis, élaboration de plans de retour à l'équilibre...). **Son efficacité demeure néanmoins perfectible** pour les raisons suivantes :

- ◆ les indicateurs utilisés ne permettent pas de détecter l'ensemble des situations à risque en raison de l'insuffisante distinction faite entre la situation financière de l'établissement principal, celle de ses différents BA et SACD et la situation de l'établissement au niveau agrégé. En effet, **les universités dont l'établissement principal présente un déficit de fonctionnement compensé par un résultat positif de leurs budgets annexes ou SACD ne sont aujourd'hui pas détectés comme des établissements à risque ;**
- ◆ l'exploitation des différents indicateurs n'est pas suffisamment partagée avec les contrôleurs budgétaires académiques (CBA) qui sont en charge du suivi budgétaire régulier des établissements. Elle pourrait l'être également avec les contrôleurs budgétaires en région (CBR) ;
- ◆ **le dispositif n'intègre pas d'informations sur le niveau réel des marges de manœuvre des établissements à travers, par exemple, le caractère mobilisable ou non de leur fonds de roulement ;**
- ◆ **une attention insuffisante est portée à l'évolution du besoin de fonds de roulement vers lequel se déplace une part importante des enjeux** en raison des différentes réformes comptables intervenues (cf. *infra* et annexe IV) ;
- ◆ **l'analyse de l'évolution du tableau de financement des investissements sur trois ans au minimum doit être développée** et axée en particulier sur l'étude de la part de l'autofinancement.

Le suivi de l'évolution des ressources propres et de leur taux de réalisation par rapport aux prévisions budgétaires reste encore insuffisant. D'une manière générale, **le dispositif privilégie le suivi de l'exécution budgétaire en négligeant encore trop l'analyse des comptes financiers des exercices antérieurs.** De plus, l'ensemble de ces indicateurs pourra être complété par de nouveaux indicateurs, issus de l'exploitation des informations qui seront obtenues à compter de l'entrée en vigueur du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP), prévue pour le 1^{er} janvier 2016.

Rapport

La circulaire relative au cadre budgétaire et comptable des organismes publics et des opérateurs de l'État pour 2015 publiée le 13 août 2014 propose d'ores et déjà un premier outil d'évaluation de la soutenabilité d'un budget à partir du solde budgétaire, de la variation de la trésorerie, de la variation du fonds de roulement et du besoin en fonds de roulement. Son exploitation devra être adaptée aux particularités des EPSCP, notamment au phasage spécifique dans le temps de certaines opérations comme les IDEX, les plans campus, ou les conventions de recherche, qui peuvent avoir pour conséquence d'entraîner un solde budgétaire négatif et une variation de trésorerie négative sur un exercice sans que cette évolution ne traduise une détérioration de l'équilibre financier.

Un groupe de travail du MENESR associant le CBCM pourrait être en charge de préciser les besoins d'exploitation d'indicateurs issus de la GBCP.

Proposition n° 14 : améliorer le suivi des établissements par la DGESIP et le CBCM en enrichissant les indicateurs d'analyse financière et budgétaire actuels et définir des indicateurs permettant d'exploiter les informations issues de la GBCP.

3.2. L'efficacité du contrôle budgétaire des établissements passés aux RCE s'avère encore inégale et globalement limitée

3.2.1. L'exercice actuel du contrôle budgétaire souffre de la difficulté de porter la parole des recteurs au sein des conseils d'administration ainsi que des compétences insuffisantes des contrôleurs budgétaires académiques en matière d'analyse financière

Le dispositif de veille budgétaire et financière des EPSCP a été conçu antérieurement à la loi du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités (dite « loi LRU »). Dès 1994, le recteur dispose en effet de la responsabilité du contrôle budgétaire des EPSCP. Le décret du 14 janvier 1994⁵⁰ prévoit par exemple que les projets de budgets initiaux et rectificatifs lui sont communiqués et qu'il arrête le budget en cas d'irrégularités ou de déficit sur deux exercices consécutifs. Ces dispositions n'ont cependant eu qu'une portée limitée car la veille financière et budgétaire n'était pas identifiée comme un enjeu avant le passage aux RCE et le transfert de la masse salariale aux établissements.

Depuis le passage des premiers établissements aux RCE en 2009, les modalités d'intervention du recteur se sont étoffées. Le décret du 27 juin 2008, codifié par la suite, a repris les dispositions existantes relatives au contrôle budgétaire pour les adapter aux établissements passés aux RCE. L'intervention du recteur dans la construction du budget en cas de déficit de fonctionnement sur deux exercices successifs a été mise en œuvre à plusieurs reprises depuis. Cette possibilité d'intervention constitue un facteur de discipline financière pour les établissements bien qu'elle ait lieu alors que la dégradation de la situation financière de l'établissement est déjà avancée. Le décret du 6 juin 2014, qui prévoit, dès la constatation d'un déficit, un avis du recteur sur les conditions de retour à l'équilibre, devrait permettre une intervention plus rapide et plus graduée⁵¹.

⁵⁰ Décret n° 94-39 du 14 janvier 1994 relatif au budget et au régime financier des établissements à caractère scientifique, culturel et professionnel (en particulier, les articles 20, 26 et 42).

⁵¹ Décret n°2014-604 du 6 juin 2014 relatif au budget et au régime financier des établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche. Aux termes de l'article R. 719-104 du code de l'éducation, « Aux termes de l'article R. 719-104 du code de l'éducation, « lorsque le compte de résultat accuse une perte, le conseil d'administration détermine par une délibération les conditions de retour à l'équilibre pour l'exercice suivant. Le projet de cette délibération est soumis à l'avis préalable du recteur d'académie, chancelier des universités, ou, pour les établissements qui lui sont directement rattachés, du ministre chargé de l'enseignement supérieur. Cet avis est communiqué au conseil d'administration avec le projet de délibération. »

Rapport

Cependant, la mission a constaté une grande hétérogénéité en matière d'exercice du contrôle budgétaire académique dans les six académies dont dépendent les neuf universités qu'elle a visitées. Différentes insuffisances du dispositif ont pu être relevées, celles-ci se traduisant notamment par les absences de remarques sur :

- ◆ la surestimation de recettes de 20 M€ à 30 M€ sur trois exercices consécutifs ;
- ◆ l'inexactitude ou l'absence de programme pluriannuel d'investissement ;
- ◆ l'inexactitude de modalités de décompte des charges calculées ;
- ◆ le défaut de suites données aux remarques formulées antérieurement par le recteur ;
- ◆ le caractère construit d'un résultat d'exercice afin d'éviter un déficit alors même que la situation financière de l'université présentait des signes évidents de dégradation ;
- ◆ l'absence de distinction faite entre résultat d'exploitation et résultat exceptionnel ;
- ◆ le défaut de soutenabilité budgétaire et financière ;
- ◆ la non production de documents obligatoires comme l'état consolidé des moyens mis dans les unités de recherche communes avec d'autres établissements et organismes de recherche.

Cette hétérogénéité en matière d'exercice du contrôle budgétaire provient notamment d'un niveau de compétences globalement insuffisant en matière d'analyse financière. Le travail de collecte et de fiabilisation des données sur les comptes financiers réalisés par la mission a confirmé que les contrôleurs budgétaires académiques n'étaient souvent pas familiers de notions financières de base.

Proposition n° 15 : renforcer les efforts de formation des CBA en matière d'analyse financière notamment lors de séminaires communs avec les CBR.

Le renforcement des compétences des CBA en matière d'analyse financière doit s'accompagner d'un renforcement des outils mis à leur disposition pour améliorer l'efficacité du contrôle budgétaire. **Les CBA, ainsi que les CBR, doivent avoir communication des outils méthodologiques susceptibles de les aider à développer la qualité de leur analyse** (rapports transversaux de l'IGAENR⁵², grille d'analyse de la part mobilisable du fonds de roulement élaborée par la mission) et se voir systématiquement communiquer les rapports intéressants la situation financière des universités de leur ressort (audits flashs et audits approfondis de l'IGAENR).

En outre, les rapports des commissaires aux comptes devraient être systématiquement transmis aux CBA et aux CBR, et ce directement par les CAC lorsque les établissements ne le font pas eux-mêmes. Les contrats passés avec les CAC pourraient inclure cette transmission directe aux rectorats et aux DRFiP.

Proposition n° 16 : prévoir la diffusion systématique aux CBA et aux CBR des rapports de l'IGAENR intéressant l'exercice du contrôle budgétaire (audits flash et audits d'accompagnement d'université, outils méthodologiques transversaux...).

⁵² Exemples : *Guide méthodologique en vue de la réalisation d'une cartographie économique et d'une analyse stratégique des activités des universités* (rapport n° 2013-079 de juillet 2013), *L'évaluation de la soutenabilité de l'offre de formation des établissements d'enseignement supérieur* (rapport n° 2014-028 de juillet 2014).

3.2.2. Le réseau des contrôleurs budgétaires académiques doit monter en compétences et faire l'objet d'une animation plus dynamique

La montée en compétences des CBA se heurte à la question des effectifs dédiés au contrôle budgétaire au sein de chaque académie ainsi qu'à celle de la constitution d'un vivier de ressources humaines en mesure d'alimenter le réseau.

Selon une enquête de la direction des affaires financières (DAF) du MENESR menée en décembre 2013 et actualisée fin 2014, **le contrôle budgétaire académique mobilisait 37 ETP au niveau national pour les 25 académies ayant répondu, soit 6,50 % des ETP affectés à l'enseignement supérieur dans les services des académies (570 ETP)**. Deux éléments limitent la montée en compétences du réseau du contrôle budgétaire académique :

- ◆ **le manque d'adéquation des profils des CBA aux compétences nécessaires pour exercer un contrôle budgétaire de qualité** : seuls 60 % de ces 37 ETP sont des agents catégorie A, avec une très grande diversité de situations, allant d'un agent de catégorie B à un secrétaire général d'académie adjoint⁵³ ;
- ◆ l'absence de constitution **d'un vivier de ressources humaines** permettant d'alimenter ces postes et l'absence de taille suffisante pour **maintenir une capacité d'expertise locale forte** : les effectifs dédiés au contrôle budgétaire académique des EPSCP varient selon les académies de 0,4 ETP à 4 ETP pour un nombre d'établissement suivis allant de un à neuf. Dans 18 académies, les effectifs dédiés au contrôle budgétaire académique sont de moins de 2 ETP.

Proposition n° 17 : privilégier l'affectation d'agents de catégorie A sur les postes de contrôle budgétaire académique et développer une filière de ressources humaines en matière d'analyse financière.

En outre, la réforme territoriale en cours pourrait être mise à profit pour mutualiser la fonction de contrôle budgétaire au sein des académies quel que soit le scénario d'adaptation retenu par le MENESR. Deux types de scénarios sont envisageables :

- ◆ dans le scénario où le territoire de l'académie serait aligné sur celui de la région avec la fusion d'anciennes académies, **le maintien d'un seul recteur entraînerait une mutualisation de fait du contrôle budgétaire** au niveau du recteur chancelier de la nouvelle académie ;
- ◆ dans le scénario du maintien de deux (voire trois) académies dans leur périmètre actuel, et donc de deux (voire trois) recteurs dans une région, la mutualisation des fonctions, des ressources humaines et des compétences resterait possible avec deux options :
 - **les compétences relatives à l'enseignement supérieur pourraient être confiées à un seul recteur, chancelier des universités**, auquel il reviendrait alors d'assurer le contrôle budgétaire pour l'ensemble des établissements d'enseignement supérieur de la région ;
 - alternativement, chaque recteur conserverait la responsabilité du contrôle budgétaire pour l'ensemble des établissements d'enseignement supérieur de son académie mais **les contrôleurs budgétaires seraient mutualisés au sein d'une plateforme de services unique** qui travaillerait pour chacun d'eux.

⁵³ Cette diversité a également été observée par l'IGAENR dans les EPSCP rencontrant des difficultés financières à l'occasion des audits flash et approfondis qu'elle a menés depuis 2012.

Rapport

Dans un cas comme dans l'autre une plateforme régionale unique dédiée au contrôle budgétaire serait la garantie d'une meilleure efficacité, et présenterait l'avantage de mutualiser les compétences, d'accroître la professionnalisation en offrant une taille critique permettant un développement de la capacité d'analyse financière.

Proposition n° 18 : mettre en place à l'occasion de l'adaptation de l'organisation des académies à la réforme des régions des plateformes régionales mutualisées dédiées à l'exercice du contrôle budgétaire académique⁵⁴.

3.3. L'amélioration de la prévention et du traitement des difficultés financières des universités appelle une affirmation des recteurs dans leur rôle de contrôleur budgétaire en collaboration renforcée avec les directions régionales des finances publiques

3.3.1. La collaboration des rectorats avec les directions régionales des finances publiques gagnerait à être approfondie pour renforcer l'efficacité du contrôle budgétaire

3.3.1.1. La mobilisation du réseau des CBR en soutien du réseau des CBA est prévue par un conventionnement dont les modalités de mise en œuvre sont encore inégales

Pour l'exercice du contrôle budgétaire, le recteur peut s'appuyer sur l'analyse du DRFiP qu'il sollicite selon des modalités établies par une convention de partenariat⁵⁵. Le réseau des CBR est mobilisé, en plus du réseau des CBA, et apporte son expertise budgétaire et financière élaborée à partir des mêmes documents que ceux qui sont à disposition des CBA.

La mobilisation du réseau des CBR en soutien du réseau des CBA est prévue par un conventionnement dont les modalités de mise en œuvre locales sont restées inégales.

La première convention-cadre de partenariat entre le MENESR et le ministère chargé du budget a été signée le 5 décembre 2008. Les investigations réalisées par la mission lors des déplacements les sept académies et les six DRFiP de rattachement des neuf universités de l'échantillon permettent de caractériser la mise en œuvre de cette première convention au niveau local comme étant inégale. Ainsi, à titre d'exemples :

- ◆ les échanges et la collaboration entre le rectorat et la DRFiP sont très limités dans une académie ;
- ◆ dans une autre académie, le rectorat n'a effectué aucune demande auprès du DRFiP et n'a transmis aucun document pendant les deux premières années de mise en œuvre de la convention, le CBR n'ayant été invité à aucune réunion préparatoire à un conseil d'administration (pré-CA). Cette situation a évolué fin 2014, le CBR étant dorénavant convié aux pré-CA.

Dans les académies où elle est la plus dynamique, la collaboration entre les CBA et les CBR apparaît très bénéfique. Elle permet de renforcer le dialogue avec les établissements qui prend place pour l'essentiel lors des pré-CA.

⁵⁴ Les effets de la réforme territoriale sur le réseau des contrôleurs budgétaires en région (CBR) ne sont pas encore connus, mais une mutualisation du contrôle budgétaire exercé par les DRFiP parallèle à celle des rectorats pourrait éventuellement intervenir.

⁵⁵ L'article R. 719-107 du code de l'éducation dispose que « pour l'exercice de [ses] compétences, [...] et selon des modalités établies par une convention de partenariat, le recteur, chancelier des universités, [...] sollicite l'analyse du directeur régional des finances publiques ou celles du contrôleur budgétaire et comptable ministériel. »

Rapport

Une nouvelle convention-cadre a été signée le 31 mars 2014. Sa déclinaison formelle dans les conventions locales apparaît satisfaisante (cf. annexe VI). Les stipulations de la convention-cadre ont parfois été complétées au niveau local dans le sens d'une plus grande coopération (élaboration d'indicateurs communs de suivi des établissements, constitution d'un comité de suivi commun). Les effets concrets de la déclinaison de cette nouvelle convention-cadre ne pourront cependant être appréciés que dans quelques mois.

3.3.1.2. Le renforcement de la collaboration entre les deux réseaux passe par une intensification des échanges et un travail plus approfondi sur les comptes financiers

La collaboration entre CBR et CBA néglige encore l'analyse des comptes financiers. La généralisation de la présence des CBR lors des réunions de pré-CA est décisive pour renforcer l'efficacité du contrôle budgétaire. Les réunions de pré-CA doivent non seulement être tenues en amont du vote des budgets initiaux et rectificatifs mais aussi en amont du vote des comptes financiers. Les CBR pourraient être davantage mobilisés en matière d'analyse des comptes financiers. La généralisation de comptes rendus écrits devrait en outre permettre une plus grande responsabilisation de l'ensemble des acteurs.

Plusieurs bonnes pratiques identifiées par la mission, qui font l'objet de la proposition n°19 de la mission, gagneraient à être généralisées pour renforcer la coopération entre CBA et CBR.

La convention-cadre devrait être modifiée en conséquence pour intégrer ces propositions. Les DRFiP et les rectorats pourraient adapter leur convention locale sans attendre le renouvellement de la convention-cadre pour approfondir les modalités de coopérations locales complémentaires, dont une diffusion pourrait être faite à travers le partage de bonnes pratiques lors des séminaires de CBA et de CBR.

Proposition n° 19 : dans l'attente de la modification de la convention-cadre, modifier les conventions locales afin de :

- ◆ **prévoir de consacrer un pré-CA à l'analyse du compte financier ;**
- ◆ **généraliser la rédaction de comptes rendus des différents pré-CA transmis aux participants ;**
- ◆ **prévoir l'élaboration systématique d'un avis du CBR, transmis au recteur, sur le budget initial, sur toute décision budgétaire modificative et sur les comptes financiers ;**
- ◆ **prévoir l'envoi aux CBR des extraits des comptes rendus de conseil d'administration établis par les universités sur tous les points des ordres du jour relatifs au vote des budgets et comptes financiers.**

3.3.2. Le contrôle budgétaire exercé par le recteur doit gagner en efficacité par l'expression auprès du conseil d'administration de l'université d'un avis motivé sur les grandes décisions budgétaires

Sur l'échantillon de neuf universités visitées par la mission, aucune participation personnelle du recteur au conseil d'administration n'a été relevée. Compte tenu de son niveau de représentation en conseil d'administration, de son positionnement par rapport au président élu d'un établissement public autonome et des limites de l'expertise de ses propres services, **le recteur peine aujourd'hui à faire connaître son avis et éventuellement exercer une influence au sein du conseil d'administration de l'université.**

Rapport

Les échanges peuvent avoir lieu en amont des conseils d'administration lors d'un dialogue avec les services durant les pré-CA ou dans un dialogue direct informel entre le recteur et le président d'université. Cependant, le manque de formalisation de la position du recteur et l'absence de communication de son avis à l'ensemble des membres du CA limite, de fait, l'efficacité du contrôle budgétaire.

La mission préconise par conséquent que soit prévue **par voie réglementaire** l'obligation de **rédaction d'un avis écrit et motivé du recteur, prenant en compte l'avis du CBR**, portant sur l'équilibre réel, la sincérité et la soutenabilité du budget initial et des budgets rectificatifs de chaque université, ainsi que sur l'approbation des comptes financiers. Cet avis devrait être **transmis au président de l'université et aux membres du conseil d'administration à travers les documents préparatoires du CA**⁵⁶.

Dans l'attente de cette modification réglementaire, la pratique de l'expression d'un avis formalisé du recteur auprès du président de l'université et du CA de l'établissement **pourrait être mise en œuvre par voie d'instruction donnée aux recteurs par le MENESR**.

Proposition n° 20 : prévoir, par modification de la partie réglementaire du code de l'éducation, la rédaction d'un avis écrit et motivé du recteur, prenant en compte l'avis du CBR, sur les budgets et les comptes financiers qui lui sont soumis dans le cadre du contrôle budgétaire. Cet avis est adressé au président de l'université et transmis par ce dernier aux membres du CA avec les documents préparatoires aux conseils d'administration.

3.3.3. Compte tenu des enjeux financiers, la spécificité de ce schéma d'organisation entre rectorats et directions régionales des finances publiques justifie une évaluation à cinq ans de son efficacité

Le contrôle budgétaire des universités s'exerce dans des conditions spécifiques. Sa responsabilité est confiée aux services déconcentrés du ministère de tutelle qui s'appuient sur le réseau des DRFiP. Les préconisations formulées ci-dessus visent à professionnaliser l'exercice de ce contrôle budgétaire qui revêt une importance nouvelle depuis le passage des premiers établissements aux RCE en 2009. Les soixante-quinze établissements retenus dans le périmètre de la mission représentent en effet un budget de plus de 13,1 Md€ et la professionnalisation de leurs fonctions comptable, de gestion et de pilotage engagée à la suite de leur passage aux RCE doit encore progresser.

C'est pourquoi une évaluation de l'efficacité de ce schéma spécifique d'organisation devrait être conduite dans les cinq années suivant la publication du présent rapport afin de vérifier si les conditions d'exercice du contrôle budgétaire des universités permettent *in fine* de répondre aux enjeux budgétaires et financiers liés au passage de la majorité des établissements aux RCE.

Proposition n° 21 : évaluer dans les cinq années l'efficacité du schéma d'organisation du contrôle budgétaire des établissements passés aux RCE.

⁵⁶ Pour rappel, les dispositions de l'article R. 719-104 du code de l'éducation prévoient une transmission au conseil d'administration de l'avis du recteur sur le projet de délibération relatif aux conditions du retour à l'équilibre après la constatation d'un déficit simple.

Rapport

A Paris, le 23 mars 2015

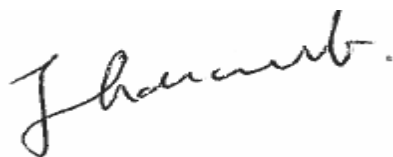
Les inspecteurs des finances



Alban HAUTIER



Florian COLAS



Jérôme d'HARCOURT

Sous la supervision de
l'inspecteur général des finances

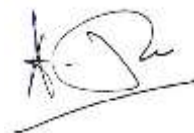


Remi TOUSSAIN

Les inspecteurs généraux de l'administration
de l'éducation nationale et de la recherche



Pascal AIMÉ



Astrid KRETCHNER



Eric PIMMEL



Martine SAGUET

ANNEXES

LISTE DES ANNEXES

- ANNEXE I : L'INFORMATION FINANCIÈRE SUR LES UNIVERSITÉS ET SON EXPLOITATION**
- ANNEXE II : LA SITUATION FINANCIÈRE CONSOLIDÉE DES UNIVERSITÉS**
- ANNEXE III : LA TRÉSORERIE CONSOLIDÉE DES UNIVERSITÉS**
- ANNEXE IV : LE FONDS DE ROULEMENT MOBILISABLE DES NEUF UNIVERSITÉS DE L'ÉCHANTILLON**
- ANNEXE V : LES CAUSES DES DIFFICULTÉS FINANCIÈRES ET LES LEVIERS PERMETTANT DE DÉGAGER DES MARGES DE MANŒUVRE**
- ANNEXE VI : L'EXERCICE DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE DES UNIVERSITÉS**
- ANNEXE VII : LISTE DES PERSONNES RENCONTRÉES**
- ANNEXE VIII : CARACTÉRISTIQUES DE L'ÉCHANTILLON DE NEUF UNIVERSITÉS VISITÉES PAR LA MISSION**

ANNEXE I

Les dispositifs d'information financière et leur exploitation

SOMMAIRE

1. LES MULTIPLES DISPOSITIFS DE REMONTÉE D'INFORMATION FINANCIÈRE NE PERMETTENT PAS DE DISPOSER DE DONNÉES FIABLES ET CONCORDANTES ET DOIVENT ÊTRE RATIONALISÉS	1
1.1. Les nombreux dispositifs de remontée d'information financière sont partiellement redondants et ne présentent pas des données concordantes	1
1.1.1. <i>De huit à dix livrables restituent l'information financière, sur des périmètres et selon des modalités qui varient en fonction des acteurs.....</i>	<i>1</i>
1.1.2. <i>Le rapprochement d'un ensemble d'indicateurs pour l'échantillon de neuf universités examiné par la mission révèle le manque de fiabilité de l'information financière disponible.....</i>	<i>5</i>
1.1.3. <i>Successivement mis en place pour répondre aux besoins spécifiques de chaque utilisateur, les différents dispositifs n'ont jamais fait l'objet d'une réflexion d'ensemble.....</i>	<i>6</i>
1.2. Une approche globale tenant compte des besoins propres de l'ensemble des acteurs concernés est nécessaire pour mettre un terme aux redondances des dispositifs et fiabiliser l'information financière produite	9
1.2.1. <i>Une analyse globale fait apparaître deux types de besoins spécifiques pour les différents acteurs.....</i>	<i>9</i>
1.2.2. <i>Les différents dispositifs devraient être réorganisés autour d'un schéma cible intégrant l'ensemble de ces besoins.....</i>	<i>9</i>
2. L'INFORMATION FINANCIÈRE DISPONIBLE VIA LES DEUX INFOCENTRES N'EST NI COMPLÈTE NI FIABILISÉE, CE QUI REND NÉCESSAIRES UNE SÉRIE DE CORRECTIFS À COURT TERME ET UNE REMISE À PLAT DE L'ENSEMBLE DU PROCESSUS À MOYEN TERME	11
2.1. Les données financières présentées dans les infocentres ne sont pas fiabilisées et présentent des écarts substantiels avec les comptes financiers des établissements.....	11
2.1.1. <i>Les données financières consultables sur l'infocentre EPN présentent des écarts pouvant être très conséquents par rapport aux données des comptes financiers.....</i>	<i>11</i>
2.1.2. <i>Les données financières consultables sur l'infocentre du MENESR sont trop souvent indisponibles et leur fiabilité est inégale.....</i>	<i>14</i>
2.2. A court terme, un ensemble de correctifs doit être apporté pour réduire le large éventail de risques à l'origine des discordances constatées	17
2.2.1. <i>Les principales erreurs relèvent du manque de standardisation des pratiques comptables locales et d'un paramétrage inabouti des infocentres, en particulier de l'infocentre EPN.....</i>	<i>17</i>
2.2.2. <i>Des anomalies sont produites dès le stade de l'extraction et de l'envoi des fichiers par les agents comptables des universités.....</i>	<i>19</i>
2.2.3. <i>La mise en place d'une nomenclature exhaustive et à jour des différents objets financiers doit permettre de limiter les discordances liées aux périmètres.....</i>	<i>21</i>
2.2.4. <i>Les règles de gestion sont insuffisamment suivies, insuffisamment coordonnées et insuffisamment actualisées tant au niveau de la DGFIP qu'au niveau de la DGESIP.....</i>	<i>23</i>

2.2.5. <i>L'implication des maîtrises d'ouvrage (MOA) doit être renforcée au sein des deux ministères, et plus particulièrement au sein du MENESR.....</i>	26
2.3. A moyen terme, la mission préconise une remise à plat du processus de remontée de l'information financière en fonction des besoins de chaque ministère.....	27
3. LES DISPOSITIFS DE SUIVI ET DE PRÉVENTION DES RISQUES, DÉJÀ ÉTOFFÉS, PEUVENT ENCORE ÊTRE RENFORCÉS ET GAGNERAIENT EN EFFICACITÉ S'ILS ÉTAIENT PARTAGÉS.....	29
3.1. Les suivis effectués par le CBCM et la DGESIP, largement similaires, sont dans l'ensemble fiables.....	29
3.2. La démarche d'identification des risques est déjà largement engagée tant par la DGESIP que par le CBCM mais reste perfectible et devrait être coordonnée	30
3.2.1. <i>Le dispositif du MENESR, certes mis en place tardivement, est désormais robuste même s'il est encore perfectible.....</i>	30
3.2.2. <i>Le dispositif du CBCM présente une méthodologie, reposant sur des indicateurs plus précis mais comparables, qui pourrait également être approfondie.....</i>	32
3.2.3. <i>Des marges de progrès importantes existent en matière de partage des analyses et de mutualisation de leur élaboration, et les dispositifs devront exploiter l'information supplémentaire attendue avec l'entrée en vigueur de la GBCP.....</i>	34

1. Les multiples dispositifs de remontée d'information financière ne permettent pas de disposer de données fiables et concordantes et doivent être rationalisés

1.1. Les nombreux dispositifs de remontée d'information financière sont partiellement redondants et ne présentent pas des données concordantes

1.1.1. De huit à dix livrables restituent l'information financière, sur des périmètres et selon des modalités qui varient en fonction des acteurs

Huit livrables différents sont actuellement utilisés en matière de restitution d'information financière, issus de cinq dispositifs. Détaillés dans le tableau 1, ces huit livrables diffèrent tant par les informations produites que par les modalités de restitution (périmètre, délai) mais se recouvrent largement :

- ◆ le module d'analyse financière de l'infocentre des établissements publics nationaux (EPN) produit par la direction générale des finances publiques (DGFIP) exploite les données envoyées par les agents comptables des universités sur le périmètre consolidé¹ (cf. Encadré 1 pour la définition des différents périmètres) ;
- ◆ le tableau de bord financier, le module d'analyse financière et les indicateurs d'analyse financière sont produits par le ministère de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche (MENESR) à partir des données transmises par la DGFIP, le premier sur le périmètre consolidé et les deux derniers sur le périmètre agrégé. Ces livrables sont accessibles via le portail d'aide au pilotage de l'enseignement supérieur et de la recherche PapESR ;
- ◆ le tableau de bord « ministre » et la grille d'alerte prennent la forme de tableaux Excel et sont tenus par la direction générale de l'enseignement supérieur et de l'insertion professionnelle (DGESIP) à partir des remontées des contrôleurs budgétaires académiques (CBA), sur le périmètre agrégé ;
- ◆ le tableau de bord du contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM) du MENESR prend la même forme d'un tableau Excel, renseigné par les remontées des contrôleurs budgétaires régionaux (CBR), sur le périmètre consolidé ;
- ◆ l'enquête PAP-RAP a pour vocation de collecter les données nécessaires à la saisie par la DGESIP des informations nécessaires à l'élaboration, sur le périmètre consolidé, des projets annuels de performance (PAP) et des rapports annuels de performance (RAP).

A ces huit livrables existants s'ajoutent ceux qui pourraient être issus de deux autres dispositifs qui ne sont pas utilisés, et ce pour deux raisons distinctes :

- ◆ le système d'information des opérateurs de la direction du budget (SIOPE) n'est actuellement pas renseigné par le MENESR compte-tenu de la lourdeur de la saisie manuelle des données qui serait pour cela nécessaire ;
- ◆ le projet Cofisup budget, module de restitution de l'information budgétaire directement auprès du MENESR, après validation par les CBA, a été suspendu à la suite de difficultés techniques. Sa mise en œuvre est reportée au 1^{er} janvier 2016.

L'ensemble de ces dispositifs est présenté en 0 de la présente partie, les dispositifs principaux faisant l'objet d'une analyse détaillée en partie 2 et en partie 3 de la présente annexe.

¹ Au 2 février 2015, 1 120 établissements publics (EPN ou GIP) remontent leurs données financières dans l'infocentre EPN.

Annexe I

Encadré 1 : Périmètre agrégé et périmètre consolidé

La typologie du MENESR distingue trois niveaux d'analyse du compte financier d'un établissement :

- un premier périmètre dit « détaillé » consiste à distinguer chaque entité : budget principal, budget annexe (BA), service à comptabilité distincte (SACD) ;
- un deuxième périmètre, dit « agrégé », rassemble les entités du premier niveau à l'exception des SACD partagés avec d'autres établissements qualifiés de services interuniversitaires (SIU) ou services inter-établissements (SIE) qui sont rattachés en gestion à l'un d'entre eux ;
- un troisième périmètre, dit « consolidé », rassemble l'ensemble des entités (et correspond donc au périmètre agrégé auquel sont adjoints les SIU).

Pour la DGFIP, le périmètre consolidé est appelé « périmètre agrégé », l'emploi du terme de consolidation étant réservé aux cas d'agences comptables secondaires.

Source : Mission.

Annexe I

Tableau 1 : Les différents livrables relatifs à la restitution de l'information financière des universités

Livrable	Module d'analyse financière infocentre EPN	Analyse financière des universités (PapESR)	Indicateurs d'analyse financière	Tableau de bord financier	Tableau de bord « ministre »	Grille d'alerte	Tableau de bord du CBCM	Enquête PAP RAP
Pilote	DGFIP	MENESR (MOE : SIES ; MOA : DAF)	MENESR (MOE : SIES ; MOA : DAF)	MENESR (MOE : SIES ; MOA : DAF)	MENESR (DGESIP)	MENESR (DGESIP)	CBCM	MENESR
Production	À partir des données transmises par les agents comptables	À partir des données de l'infocentre EPN	À partir des données de l'infocentre EPN	À partir des données de l'infocentre EPN	Questionnaire rempli par les CBA	Tableau de bord financier, données relatives à la masse salariale	CBR	Saisie manuelle issue de l'exploitation d'un questionnaire envoyé aux universités
Périodicité	Remontée de données mensuelle, production des indicateurs au 31/03 ² N+1	Automne N+1 à hiver N+2	Automne N+1 à hiver N+2	Automne N+1 à hiver N+2	Au fil des décisions budgétaires des établissements	Au fil des décisions budgétaires des établissements	Au fil des décisions budgétaires des établissements	Semestrielle
Périmètre	Consolidé	Agrégé	Agrégé	Consolidé	Agrégé	Agrégé	Consolidé	Consolidé
Données produites	Information financière complète (compte de résultat, SIG, tableau de la CAF, bilan fonctionnel, tableau de financement)	Information financière complète	Information financière complète	Information financière complète, complétée d'indicateurs produits à partir d'autres données (masse salariale)	Résultat, fonds de roulement net global (FRNG), CAF, trésorerie au 31/12	Information financière et analyse évolution de la masse salariale	Résultat, FRNG, CAF, trésorerie et indicateurs plus détaillés	Données nécessaires à l'élaboration des PAP et RAP

² Dispositions transitoires en attendant une échéance au 28/02.

Annexe I

Livrable	Module d'analyse financière infocentre EPN	Analyse financière universités (PapESR)	Indicateurs d'analyse financière	Tableau de bord financier	Tableau de bord « ministre »	Grille d'alerte	Tableau de bord du CBCM	Enquête PAP RAP
Objectif	Consolidation du compte 26 Information de la Cour des comptes Information financière	Analyse des comptes financiers	Analyse des comptes financiers et de la situation de l'établissement	Analyse des comptes financiers et de la situation de l'établissement	Panorama synthétique et identification des principales situations à risques	Prévention des risques et analyse des situations difficiles en comité de pilotage	Soutenabilité du programme 150	Élaboration des PAP et RAP

Source : Mission.

Annexe I

1.1.2. Le rapprochement d'un ensemble d'indicateurs pour l'échantillon de neuf universités examiné par la mission révèle le manque de fiabilité de l'information financière disponible

Pour l'échantillon des neuf universités visitées par la mission, les indicateurs proposés par les quatre principaux livrables en matière d'information financière ont été comparés à ceux qui sont issus des comptes financiers votés par les conseils d'administration des universités afin de vérifier leur concordance et d'évaluer leur fiabilité. Les résultats présentés dans le tableau 2 font apparaître **le caractère très hétérogène de la fiabilité des indicateurs disponibles selon ces différents dispositifs.**

Tableau 2 : Nombre d'indicateurs justes pour l'année 2013 sur l'échantillon de neuf universités de la mission

Université	Tableau de bord « ministre »	Tableau de bord du CBCM	PapESR	Infocentre EPN
<i>Nombre d'indicateurs comparés</i>	<i>4*</i>	<i>4*</i>	<i>8**</i>	<i>10***</i>
Clermont-Ferrand I	2	4	ND	2
Strasbourg	4	4	3	4
Haute-Alsace	4	4	7	6
Le Havre	4	4	4	7
Nantes	3	2	6 + 2 ND	10
Rennes	4	4	ND	10
Paris VI	1	4	ND	8
Paris V	3	4	ND	4
Paris-Est Marne-la-Vallée (UPEM)	2	4	6	8
Part d'indicateurs exacts	75 %	94 %	28 % (61 % sur données disponibles)	66 %

*Source : Mission. * Examen du résultat, CAF, FRNG, trésorerie ; ** : examen des mêmes indicateurs plus valeur ajoutée, EBE, résultat d'exploitation, besoin en fonds de roulement ; *** : examen des mêmes indicateurs plus résultat financier et résultat exceptionnel.*

La juxtaposition de l'ensemble de ces dispositifs ne permet pas de donner accès à une information financière concordante et fiabilisée, en plus d'être globalement sous-optimale compte-tenu de la redondance de chacun d'entre eux.

Ces distorsions sont détaillées dans la deuxième partie (pour l'infocentre EPN et l'infocentre PapESR du MENESR) et dans la troisième partie (pour le tableau de bord « ministre » et le tableau de bord du CBCM) de la présente annexe.

1.1.3. Successivement mis en place pour répondre aux besoins spécifiques de chaque utilisateur, les différents dispositifs n'ont jamais fait l'objet d'une réflexion d'ensemble

1.1.3.1. Le module d'analyse financière de l'infocentre EPN produit une analyse sur le périmètre consolidé qui ne répond qu'imparfaitement aux besoins métiers du MENESR

Le module d'analyse financière de l'infocentre EPN propose un accès à un ensemble d'indicateurs financiers pour chaque établissement, de même que pour tous les opérateurs suivis. Outre les bureaux réglementaires de la DGFIP disposant d'habilitations, les agents comptables et les fondés habilités, les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels ainsi que les contrôleurs budgétaires régionaux ont accès aux restitutions du module d'analyse financière de l'infocentre EPN, de même que d'autres demandeurs d'habilitation (direction du budget, Cour des comptes, contrôle général économique et financier...).

Encadré 2 : Le module d'analyse financière de l'infocentre EPN

Le module d'analyse financière de l'infocentre EPN donne accès à un onglet « analyse » qui présente pour chaque établissement :

- une analyse financière complète et rétrospective sur trois exercices comprenant un compte de résultat, un tableau des soldes intermédiaires de gestion (SIG), le calcul de la capacité d'autofinancement de l'établissement, un bilan fonctionnel ainsi qu'un tableau de financement ;
- une fiche financière « établissement » synthétisant différents états financiers et permettant des comparaisons entre établissements d'un même secteur et sous-secteur d'activité : ratios et agrégats du compte de résultat et du tableau des soldes intermédiaires de gestion, ratios d'analyse financière et d'alerte pour l'établissement, par secteur et sous-secteur d'activité ;
- un onglet « donnée brutes » permettant une extraction de données au format CSV.

Source : Mission.

C'est sur le périmètre consolidé que la fiabilité des données transmises par les agents comptables est vérifiée, dans la mesure où l'objectif de la DGFIP est de procéder à la consolidation du compte 26 des participations de l'État³.

Ce périmètre consolidé ne correspond toutefois pas au besoin métier du MENESR dont l'exercice de la tutelle requiert une vision plus précise de la gestion des établissements en distinguant notamment les SIU. En outre, il justifie la production d'indicateurs spécifiques aux universités.

1.1.3.2. Les données de l'infocentre EPN retraitées sur le périmètre agrégé par le MENESR ne sont que tardivement disponibles⁴

Le MENESR produit ses propres indicateurs d'analyse financière, sur le périmètre agrégé et sur le périmètre consolidé, à partir des données de l'infocentre EPN qui lui sont transmises sur son infocentre (Cofisup). De nouveaux contrôles de fiabilité sont alors appliqués sur le périmètre agrégé.

³ Celle-ci répond à des exigences européennes et à l'impératif de certification des comptes de l'État (instruction n° 05-058-M9 du 23 décembre 2005).

⁴ Dispositif présenté en détail dans la partie 2 de la présente annexe.

Encadré 3 : L'infocentre MENESR

Les données dématérialisées des comptes financiers des opérateurs du programme 150 déposés sur l'infocentre EPN de la DGFIP sont transférées par extractions périodiques, réalisées à la demande du MENESR.

Ces transferts ont lieu au printemps et à l'automne de l'année suivant l'exercice, puis enfin à l'hiver de l'année N+2. Une alimentation automatisée est prévue pour le premier semestre 2015.

Source : Mission.

Ces indicateurs sont consultables sur le portail PapESR. Ils donnent également lieu à une brochure récapitulative intitulée « indicateurs d'analyse financière ».

En outre, le MENESR élabore un tableau de bord financier, produit sur le périmètre consolidé, à partir de ces mêmes données complétées d'autres sources d'informations comme par exemple les données de paie issues d'OREMS. Les indicateurs sont présentés de manière didactique, avec des comparaisons pour chaque établissement à la moyenne des établissements appartenant à la même catégorie ainsi qu'une perspective historique.

Toutefois, les délais de transmission des données à partir de l'infocentre EPN, de réalisation de ces indicateurs ainsi que le nombre d'universités pour lesquelles les données sont écartées en raison de leur absence de fiabilité (22 des 78 universités en 2013, cf. *infra*) limitent la portée opérationnelle du tableau de bord financier. De plus, les indicateurs sont construits à partir des comptes financiers : ils ne portent donc que sur les exercices passés et ne répondent pas au besoin de pilotage de l'exercice en cours.

1.1.3.3. Pour pallier le manque de fiabilité de l'information restituée par les infocentres et les délais de mise à disposition des indicateurs, le MENESR a construit un dispositif de suivi de la situation financière des établissements via le réseau des contrôleurs budgétaires académiques (CBA)

La création du dispositif de suivi, d'alerte et d'accompagnement a été initiée par la ministre de l'enseignement supérieur et de la recherche à la rentrée 2012. Elle s'est fondée sur le constat réalisé au cours de l'année 2011 de l'existence d'un déficit d'exploitation dans 27 établissements d'enseignement supérieur à l'issue de l'exercice 2010, et sur l'impossibilité d'exploiter de manière réactive les données rassemblées dans l'infocentre MENESR.⁵

Le dispositif repose sur deux livrables qui font l'objet d'une discussion au sein d'un comité de pilotage :

- ◆ un tableau de bord « ministre » à destination de la ministre et du cabinet limité aux principaux indicateurs ;
- ◆ une grille d'alerte présentant un niveau de détail supplémentaire.

Ceux-ci sont alimentés par le réseau des contrôleurs budgétaires académiques, *via* une enquête qui a été automatisée pour permettre l'actualisation régulière des données budgétaires. Ils sont présentés en détail dans la troisième partie de la présente annexe (cf. 3.2.1).

⁵ Ce dispositif a vocation à améliorer le suivi de la situation financière de l'ensemble des établissements d'enseignement supérieur sous tutelle du MENESR, à anticiper les difficultés, détecter les risques et décider des actions à mettre en œuvre pour accompagner les établissements à construire leur retour à l'équilibre budgétaire.

1.1.3.4. En l'absence de partage d'information, le CBCM a développé un dispositif de suivi des établissements, via le réseau des CBR, afin de contrôler la soutenabilité du programme 150

A défaut de partage d'information avec la DGESIP, et dans l'attente de la signature et de la mise en œuvre de la nouvelle convention-cadre passée en mars 2014 entre le CBCM et la DGESIP (cf. annexe VI), le CBCM tient un tableau de bord alimenté par des remontées régulières du réseau des contrôleurs budgétaires régionaux.

Ce suivi doit permettre une meilleure analyse des risques portant sur la soutenabilité du programme 150 en croisant des données rétrospectives (les comptes financiers), des données prévisionnelles (les budgets votés) et des données d'exécution de l'année en cours sur plus de 80 % des dépenses réalisées par les établissements (via la paie à façon).

Il est présenté en détail dans la troisième partie de la présente annexe (cf. 3.2.1).

1.1.3.5. Une enquête spécifique a été construite par le MENESR pour élaborer les PAP et les RAP, le système d'information de la direction du budget n'étant pas adapté au volume important d'établissements qu'il suit

Le MENESR ne renseigne pas le système d'information des opérateurs (SIOPE) dans la mesure où celui-ci requiert une saisie manuelle des données pour chaque établissement suivi, trop lourde à réaliser compte tenu de leur nombre.

Encadré 4 : Le système d'information des opérateurs (SIOPE)

La direction du budget a développé un outil informatique destiné à centraliser des informations d'ordre budgétaire, financier mais également relatives à la gouvernance des opérateurs, le système d'information des opérateurs (SIOPE). Il a vocation à être le seul vecteur d'alimentation des volets « opérateurs » des documents budgétaires, afin de faciliter leur production

Source : Mission.

Deux enquêtes spécifiques, déclaratives, auprès des établissements ont donc été mises en place par le MENESR, les données consolidées nécessaires à l'élaboration des documents budgétaires étant ensuite saisies manuellement :

- ◆ l'enquête « programme annuel de performance » (PAP) est menée à échéance de mi-juillet avec des résultats le plus souvent étalés jusqu'à la fin juillet voire début septembre ;
- ◆ l'enquête « rapport annuel de performance » (RAP) est menée à échéance de la troisième semaine de février, se prolonge dans les faits jusqu'à la mi-mars.

Une amélioration a été apportée à compter de 2014 avec la mise en place d'une enquête glissante visant à corriger les données de recettes et de dépenses. Le MENESR précise toutefois que l'exactitude des données reste tributaire des déclarations des universités⁶.

⁶ Ainsi, l'université Montpellier III ne produit pas les données demandées sur le périmètre consolidé mais sur le périmètre agrégé.

1.1.3.6. L'application Cofisup budget développée par le MENESR pour permettre un accès à l'information budgétaire et à terme se substituer à l'enquête PAP-RAP n'a pas fait l'objet d'une réflexion d'ensemble et concertée préalable

L'objectif du projet Cofisup budget est de restituer, en cours d'année, les données budgétaires votées par les établissements afin de compléter la vision de leur situation financière, et ce directement auprès du MENESR. Une validation par les contrôleurs budgétaires académiques est prévue. A terme, les données budgétaires ainsi transmises électroniquement doivent enrichir les infocentres financiers, et permettre la suppression de l'enquête PAP-RAP pilotée par la DGESIP.

Le déploiement de Cofisup budget a toutefois été suspendu à la mi-2014 à la suite des difficultés techniques rencontrées et dans l'attente d'une adaptation à l'entrée en vigueur de la nouvelle gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) lié au décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012.

En outre, **le déploiement de ce nouveau dispositif a été entrepris sans réflexion d'ensemble préalable sur l'articulation avec les dispositifs existants, ni examen de son utilité au regard des évolutions à prévoir pour l'infocentre EPN** (notamment dans le cadre de l'entrée en vigueur GBCP).

1.2. Une approche globale tenant compte des besoins propres de l'ensemble des acteurs concernés est nécessaire pour mettre un terme aux redondances des dispositifs et fiabiliser l'information financière produite

1.2.1. Une analyse globale fait apparaître deux types de besoins spécifiques pour les différents acteurs

Les différents livrables issus des dispositifs existants de remontée d'information financière présentés *supra* répondent à deux grandes catégories de besoins pour l'ensemble des acteurs :

- ◆ un **besoin de remontée exhaustive de l'information financière** afin de procéder à la **consolidation du compte des participations de l'État** et d'élaborer une **analyse financière rétrospective détaillée** ;
- ◆ un besoin de **remontée réactive d'indicateurs** sélectionnés pour leur pertinence, à des fins de **détection des risques et de suivi de l'exécution budgétaire**, qu'il s'agisse de chaque établissement pris individuellement ou de l'ensemble du programme 150.

Les différents acteurs, qu'ils relèvent du MENESR ou des ministères économiques et financiers, sont potentiellement intéressés par l'accès au dispositif-cible permettant de répondre à chaque type de besoin.

1.2.2. Les différents dispositifs devraient être réorganisés autour d'un schéma cible intégrant l'ensemble de ces besoins

La mission préconise par conséquent une refonte de l'ensemble des dispositifs autour de deux axes, le deuxième se dédoublant lui-même selon le niveau d'analyse requis, comme présenté dans le tableau 3.

Annexe I

Tableau 3 : Schéma cible de réorganisation des dispositifs de remontée d'information financière et budgétaire

	Axe 1 Consolidation des comptes et analyse financière rétrospective	Axe 2 Analyse de l'exécution en cours à des fins de détection des risques	
		Suivi des établissements	Suivi du programme 150
Objectif	Consolidation du compte 26 Exhaustivité et fiabilité de l'information financière	Réactivité du suivi Prévention des risques	Respect des délais PAP RAP Soutenabilité du programme
Données collectées	Toutes données financières	Principaux SIG et indicateurs pertinents (financiers et budgétaires)	
Modalités d'élaboration	Transmission des fichiers à l'infocentre EPN par les agents comptables ; production des indicateurs par le MENESR	Collecte unifiée par les CBA / CBR après harmonisation des indicateurs suivis ; envoi au MENESR et au CBCM	
Livrable	Analyse financière sur le périmètre agrégé et sur le périmètre consolidé pour chaque université	Tableau de suivi partagé entre le MENESR et le SCBCM Exploitation pour la saisie des PAP et RAP	
		Tableau de bord « ministre », grille d'alerte, tableau de bord CBCM, enquête PAP-RAP, SIOPE	
Pilote	Fiabilité des données : DGFIP Analyse financière : MENESR	MENESR	CBCM, DB

Source : Mission.

Concernant le premier axe, deux types de mesures devraient permettre de fluidifier et d'améliorer la qualité de l'information financière produite :

- ◆ une **remise à plat du processus** (détaillée en 2.3 ci-dessous) à compter du 1^{er} janvier 2017, reposant sur un partage des responsabilités entre la DGFIP, prenant en charge la fiabilisation des données, et le MENESR, assurant la production des indicateurs ;
- ◆ dans l'immédiat, **un ensemble d'actions de fiabilisation** (détaillées en 2.2 ci-dessous).

Concernant le deuxième axe, si les besoins métiers de chaque acteur justifient qu'ils conservent une marge d'interprétation et d'exploitation des données collectées, le CBCM comme la DGFIP devraient travailler à la définition d'un dispositif de collecte commun, d'information financière et d'indicateurs définis de manière concertée, via un processus sollicitant de manière coordonnée les réseaux des CBR et des CBA. Ces propositions sont détaillées ci-dessous en 3.

A terme, cette rationalisation entraînerait la suppression de SIOPE (pour les établissements du MENESR), de l'enquête PAP-RAP et de Cofisup Budget (sous réserve du niveau d'information budgétaire apporté par la GBCP dans l'infocentre EPN).

2. L'information financière disponible via les deux infocentres n'est ni complète ni fiabilisée, ce qui rend nécessaires une série de correctifs à court terme et une remise à plat de l'ensemble du processus à moyen terme

La présente partie présente les constats, analyses et recommandations relatifs à la mise en œuvre de l'axe 1 du schéma-cible présenté ci-dessus (cf. 1.2.2).

2.1. Les données financières présentées dans les infocentres ne sont pas fiabilisées et présentent des écarts substantiels avec les comptes financiers des établissements

La mission a reconstitué une base de données sur les comptes financiers de 75 universités à partir des données figurant dans l'infocentre EPN et de ses échanges avec les contrôleurs budgétaires académiques et régionaux et les agents comptables des établissements. L'évaluation de la fiabilité des dispositifs de remontée de l'information financière a été conduite à partir de cette base de données de la mission.

2.1.1. Les données financières consultables sur l'infocentre EPN présentent des écarts pouvant être très conséquents par rapport aux données des comptes financiers

2.1.1.1. Des écarts substantiels concernant les informations disponibles sur le module d'analyse financière de l'infocentre EPN

Le résultat du rapprochement des données disponibles de l'infocentre EPN⁷ avec celles qui ont été fiabilisées à partir des comptes financiers consolidés des universités⁸ via la comparaison de douze indicateurs financiers est présenté dans le tableau 4.

Des écarts substantiels apparaissent entre ces deux sources d'information financière, en particulier pour le montant du fonds de roulement (+ 35 % dans l'infocentre EPN par rapport aux comptes financiers) et le montant de la trésorerie (+ 21 %)⁹.

En outre, des discordances internes à l'infocentre EPN ont été relevées entre les mêmes indicateurs selon leurs différents modes de calcul. Ainsi, sur les 68 établissements pour lesquels les données financières étaient intégralement disponibles sur l'infocentre EPN au 23 décembre 2014 :

- ♦ pour 17 établissements, soit 24,3 %, le résultat de l'exercice calculé comme SIG (à partir de la valeur ajoutée) diffère du calcul du résultat calculé à partir d'une différence des produits et des charges ; en outre, pour quatre établissements l'écart entre ces deux modalités de calcul du résultat est supérieur à 10 % (par rapport au résultat calculé comme différence entre produits et charges) ; pour un établissement, l'écart est de 262 % (par rapport au résultat calculé comme différence entre produits et charges) ;

⁷ Soit hors universités suivantes : Antilles et Guyane (exclue de la base de données et du périmètre de la mission), Paris XIII, Lyon II, Nouvelle Calédonie, Corse, Bordeaux I, Toulouse III (pour lesquelles les états 6 n'avaient pas été déposés), Orléans (pour laquelle les données étaient seulement partiellement disponibles en raison d'un dépôt incomplet des états 6).

⁸ La mission s'est efforcée de reconstituer une base de données fiabilisée sur les comptes financiers des 75 établissements du périmètre retenu (cf. Annexe II).

⁹ Cette dernière étant calculée comme différence du fonds de roulement et du besoin en fonds de roulement.

Annexe I

- ◆ pour 13 établissements, soit 18,6 %, le résultat de l'exercice calculé comme SIG (à partir de la valeur ajoutée) diffère de la somme du résultat d'exploitation, du résultat financier et du résultat exceptionnel, pourtant eux-mêmes également calculés à partir de la valeur ajoutée ;
- ◆ pour 10 établissements, soit 14,3 %, la trésorerie n'est pas égale à la différence du fonds de roulement et du besoin en fonds de roulement ; en outre, pour deux de ces établissements cet écart est supérieur à 10 % (par rapport au montant de la trésorerie affiché).

Ces écarts mettent en évidence le manque de fiabilité des indicateurs produits à partir des données de l'infocentre EPN.

Tableau 4 : Rapprochement des données de l'infocentre EPN avec la base de données sur les comptes financiers reconstituée par la mission pour 68¹⁰ établissements pour 2013 (€)

Indicateurs	Comptes financiers	Infocentre EPN	Différence	Ecart
Total des dépenses	11 868 727 141	11 468 123 143	- 400 603 997	-3 %
Total des recettes	12 045 485 419	11 624 267 083	- 421 218 336	-3 %
Résultat de l'exercice (différence entre les produits et les charges)	176 758 278	156 143 940	- 20 614 338	-13 %
Valeur ajoutée	- 262 660 976	- 433 936 939	- 171 275 963	64 %
Excédent brut d'exploitation	569 953 255	536 975 452	- 32 977 804	-6 %
Résultat d'exploitation	144 585 131	127 581 630	- 17 003 501	0 %
Résultat financier	1 332 029	1 122 700	- 209 329	-22 %
Résultat exceptionnel	30 909 845	33 767 239	2 857 394	-32 %
Résultat de l'exercice	176 758 277	162 220 820	- 14 537 458	-9 %
Capacité d'autofinancement	404 415 219	373 814 090	- 30 601 129	-8 %
Fonds de roulement net global (FRNG)	1 298 941 130	1 755 015 308	456 074 178	35 %
Besoin en fonds de roulement global	- 656 103 334	- 603 861 945	52 241 390	-8 %
Trésorerie	1 955 044 465	2 362 980 383	407 935 918	21 %

Source : Mission.

¹⁰ Soit les 75 établissements du périmètre de la mission auxquels ont été soustraits les six établissements n'ayant pas déposé les états 6.

2.1.1.2. Des écarts pouvant être substantiels sur le calcul du résultat de l'exercice

L'analyse des données de l'échantillon de neuf établissements retenus par la mission pour analyser la part mobilisable de leur fonds de roulement à partir de neuf indicateurs financiers (hors résultat financier) confirme cette situation¹¹. Les données concordent intégralement pour la seule université de Nantes. A l'inverse, seul un indicateur concernant l'université de Clermont-Ferrand I est identique selon les deux sources.

Au total, 47 des 81 indicateurs ayant fait l'objet d'une comparaison comportent des valeurs identiques selon les deux sources d'information, soit seulement 58 % d'entre eux. Certains des indicateurs qui présentent des valeurs différentes enregistrent en outre des écarts importants (résultat d'exploitation, résultat de l'exercice), comme rapporté dans le tableau 5.

Tableau 5 : Comparaison des indicateurs issus de l'infocentre EPN avec ceux des comptes financiers pour les neuf universités de l'échantillon en 2013

Indicateurs	Nombre d'établissements pour lesquels l'indicateur est erroné (sur 9 établissements)	Moyenne des écarts pour les indicateurs erronés(en %)	Ecart maximum (en %)
Valeur ajoutée	7	7	37
EBE	6	6	34
Résultat d'exploitation	4	63	239
Résultat exceptionnel	2	55	65
Résultat de l'exercice	4	74	283
CAF ou IAF	5	15	57
FRNG	3	3	9
BFR	2	5	9
Trésorerie	1	0	0

Source : Mission.

Afin d'identifier les origines possibles de ces écarts, la mission a approfondi l'analyse pour l'indicateur « résultat de l'exercice » :

- ◆ calculé comme SIG, il diffère pour quatre universités ;
- ◆ calculé à partir du compte de résultat comme la différence entre le total des produits et le total des charges, il diffère pour trois universités.

Les résultats du rapprochement sont présentés dans le tableau 6 avec les comptes qui sont à l'origine des écarts constatés.

Le cas de l'université de Strasbourg présente une anomalie particulièrement significative, l'écart avec le résultat produit dans le compte financier était de l'ordre de 3,0 M€ pour le résultat calculé comme SIG et de 4,6 M€ pour le résultat calculé comme différence des produits et des charges.

¹¹ L'échantillon d'universités visitées par la mission comprend les universités de Strasbourg, de Haute-Alsace (Mulhouse), de Paris V, de Paris VI, de Paris-Est Marne-la-Vallée, du Havre, de Nantes, de Rennes II et de Clermont-Ferrand I.

Annexe I

Tableau 6 : Synthèse des écarts constatés pour le calcul du résultat de l'exercice 2013 sur l'échantillon de neuf établissements

Universités	Infocentre EPN - SIG			Infocentre EPN - compte de résultat		
	Résultat (€)	Différence avec les comptes financiers (€)	Origine de l'anomalie	Résultat (€)	Différence avec les comptes financiers (€)	Origine de l'anomalie
Clermont-Ferrand I	4 967 212	133 408	Comptes 6894, 6895, 7894 et 7895 relatifs à la fondation	4 840 294	6 490	Comptes 60617 et 6132 (anomalie Sifac)
Strasbourg	4 007 398	2 962 102	Comptes 63F (633) et 63P (635 et 637) Compte 78 (reprise d'amortissements)	5 627 740	4 582 444	Comptes 63F (633) et 63P (635 et 637)
UHA	178 261	-12 887	Compte 64 (charges de personnel)	178 261	-12 887	Compte 64 (charges de personnel)
Paris V	962 957	-37 190	Compte 7096 (remises, rabais, ristournes)	1 000 147	0	NA

Source : Mission.

2.1.1.3. Les vérifications menées sur les données brutes n'ont pas donné lieu à identification de discordances

Alertée sur ces écarts, la DGFIP a procédé au pointage d'un ensemble de comptes pour quatre universités. Les données brutes recueillies au sein de l'infocentre EPN correspondaient en tout point aux données des comptes financiers des universités concernées. Sur la base de cette analyse, il n'y a donc *a priori* pas de perte de données brutes lors de la transmission des informations de la part de l'agent comptable de l'université à l'infocentre EPN.

Les discordances des indicateurs issus de l'infocentre EPN et de l'infocentre MENESR proviennent d'un ensemble de facteurs, qui peuvent être regroupés selon les cinq catégories détaillées dans la partie suivante (cf. 2.2).

2.1.2. Les données financières consultables sur l'infocentre du MENESR sont trop souvent indisponibles et leur fiabilité est inégale

2.1.2.1. L'infocentre MENESR présente des données indisponibles pour 32 universités sur 75 pour l'exercice 2013

Sur les 75 universités, un grand nombre de données indisponibles a été constaté lors de la consultation de l'infocentre MENESR pour l'exercice 2013, que ce soit *via* PapESR ou le tableau de bord financier :

Annexe I

- ◆ d'une part, sur le périmètre agrégé, la consultation des indicateurs d'analyse financière disponibles sur PapESR fait apparaître des données manquantes pour 32 universités, soit 41 % du total, en totalité pour 23 d'entre elles, soit 29 %, et en partie seulement pour 9 d'entre elles, soit 12 %. Ces observations sont cohérentes avec l'analyse produite par le MENESR selon laquelle l'ensemble des données n'a pu être produit que pour 55 des 78 universités¹² ;
- ◆ d'autre part, sur le périmètre consolidé, les données du tableau de bord financier sont complètement ou partiellement indisponibles pour 22 universités, soit 28 % d'entre elles.

2.1.2.2. Des écarts moins significatifs au niveau consolidé pour les indicateurs des universités pour lesquelles ils sont disponibles

Le résultat du rapprochement sur le périmètre consolidé de douze indicateurs ou soldes intermédiaires de gestion disponibles issus du tableau de bord financier, pour les établissements renseignés¹³, avec la base de données de la mission est donné dans le Tableau 7.

Pour les universités dont les données sont disponibles, l'information financière peut être considérée comme inégale, mais convenable au niveau consolidé s'agissant des indicateurs les plus importants (surlignés en gras) dans la mesure où les ordres de grandeurs ne sont pas modifiés de manière significative. Ces écarts demeurent toutefois problématiques pour le suivi individuel de chaque université. Il existe en outre un écart important en valeur absolue sur le total des dépenses (143 M€) et sur le total des recettes (- 77 M€), ce qui se traduit par un écart substantiel sur le résultat de l'exercice calculé comme solde du total des produits et du total des charges (-171 %).

Tableau 7 : Rapprochement des indicateurs issus de l'infocentre MENESR avec la base de la mission (comptes financiers des universités pour 2013) (€)

Indicateurs ou SIG	Données comptes financiers des universités	Données tableau de bord financier	Différence	Ecart
Total des dépenses	9 365 538 779	9 508 547 281	143 008 502	2 %
Total des recettes	9 494 663 424	9 417 298 201	- 77 365 223	- 1 %
Résultat (différence)	129 124 645	- 91 249 081	- 220 373 726	- 171 %
Valeur ajoutée	- 366 446 883	- 370 615 508	- 4 168 625	1 %
Excédent brut d'exploitation	445 288 247	440 259 258	- 5 028 989	- 1 %
Résultat d'exploitation	104 100 297	103 037 126	- 1 063 172	- 1 %
Résultat financier	312 983	1 115 939	802 956	257 %
Résultat exceptionnel	24 766 202	23 792 746	- 973 456	- 4 %
Résultat de l'exercice	129 124 645	127 945 811	- 1 178 834	- 1 %
Capacité d'autofinancement	315 470 156	311 459 620	- 4 010 536	- 1 %
Fonds de roulement net global	958 707 056	953 937 410	- 4 769 646	0 %
Besoin en fonds de roulement global	- 488 684 873	- 442 521 177	46 163 696	- 9 %
Trésorerie	1 447 391 929	1 396 458 587	- 50 933 342	- 4 %

Source : Mission.

¹² Le MENESR ne fait en revanche état de données partiellement indisponibles que pour six universités.

¹³ Soit hors les universités suivantes : Antilles-Guyane, Dijon, Lille II, Amiens, La Réunion, Aix-Marseille, Toulouse III, Bordeaux I, Bordeaux II, Paris VI, Paris II, Nîmes, Corse, Nouvelle-Calédonie, Paris I, Montpellier III, Rennes II, Lyon II, Paris IV, Paris X, Paris VIII, Avignon, Chambéry Savoie.

2.1.2.3. Sur l'échantillon de neuf établissements, des écarts pour le calcul de la valeur ajoutée et six autres indicateurs

La mission a approfondi son analyse en comparant les valeurs de huit indicateurs¹⁴ calculées par les neuf universités visitées par la mission à partir de leur compte financier et celles qui sont issues de PapESR :

- ◆ cette comparaison permet d'identifier une différence de mode de calcul de la valeur ajoutée, celle-ci étant corrigée des subventions dans l'infocentre MENESR ;
- ◆ concernant les sept autres indicateurs :
 - les données portant sur l'année 2013 sont partiellement indisponibles dans PaPESR pour l'université de Nantes et complètement indisponibles pour les universités de Clermont-Ferrand I, Rennes II, Paris VI et Paris V ;
 - les données sont correctes pour l'université de Haute-Alsace (UHA) ;
 - trois universités présentent des écarts pour six des sept indicateurs. Pour quatre d'entre eux, les comptes à l'origine de ces écarts sont précisés. Les résultats de cette comparaison sont présentés dans le Tableau 8.

Tableau 8 : Discordances issues du rapprochement des données de l'infocentre MENESR (PapESR) avec les données des comptes financiers des neuf établissements de l'échantillon

Université	Indicateur	Comptes financiers	PapESR	Différence (en k€)	Variation	Origine de l'écart
Strasbourg	EBE	12 244	11 789	454	- 3,72 %	ND
Strasbourg	Résultat d'exploitation	1 194	1 081	113	- 9,48 %	ND
Le Havre	Résultat d'exploitation	519	1 866	- 1 346	259,17 %	Subventions d'investissement virées au compte de résultat
Le Havre	FRNG	6 079	6 117	- 38	0,63 %	Dotations aux provisions
Le Havre	Besoin en fonds de roulement	447	485	- 38	8,58 %	Dotations aux provisions
UPEM	EBE	2 603	2 603	0,448	- 0,02 %	L'infocentre comptabilise dans la consommation de l'exercice en provenance de tiers 448 € comptabilisé en « autres charges » par l'université

Source : Mission.

¹⁴ Valeur ajoutée, EBE, résultat d'exploitation, résultat de l'exercice, CAF ou IAF, FRNG, BFR, trésorerie.

2.2. A court terme, un ensemble de correctifs doit être apporté pour réduire le large éventail de risques à l'origine des discordances constatées

2.2.1. Les principales erreurs relèvent du manque de standardisation des pratiques comptables locales et d'un paramétrage inabouti des infocentres, en particulier de l'infocentre EPN

Jusqu'à l'année 2013, les comptes dits « non-réglementaires », c'est-à-dire les subdivisions spécifiques à chaque université, n'étaient pas systématiquement pris en compte par les logiciels de gestion financière lors des extractions de fichier. Un patch correcteur produit par l'agence de mutualisation des universités et des établissements (AMUE) a permis de corriger cette défaillance selon les agents comptables rencontrés¹⁵.

Toutefois, comme présenté ci-dessus les indicateurs issus de l'infocentre EPN et de l'infocentre MENESR présentent des écarts avec ceux qui proviennent des comptes financiers des universités :

- ◆ concernant l'infocentre EPN, l'analyse des écarts relevés pour le seul résultat de l'exercice sur l'échantillon des neuf universités (cf. *supra*) conduit ainsi à identifier **des écarts provenant de pratiques comptables locales non standardisées et par conséquent non prises en compte par le module d'analyse financière de l'infocentre EPN** (par exemple, un compte non alphanumérique pour les états de développement des dépenses budgétaires (EDDB) ou des recettes budgétaires (EDRB)) ;
- ◆ concernant les écarts de l'infocentre MENESR, si pour quatre des six indicateurs erronés les montants ont pu être rapprochés des comptes concernés, ce qui rend vraisemblable une cause également liée au paramétrage des modalités de calcul des indicateurs, la vérification de ce paramétrage n'a pu être menée faute d'interlocuteur disponible pour échanger avec la mission sur ces questions.

Encadré 5 : Exemples de pratiques locales à l'origine d'anomalies

- Concernant l'université de Haute-Alsace, une pratique comptable locale visant à isoler les charges à payer afin de donner lieu à un mandatement unique et non compte à compte consiste à affecter ces opérations au compte racine 64, qui ne correspond donc pas lui-même à la somme de ses sous-comptes. Or, le compte de résultat ne prévoit pas la remontée du compte 64, mais celle de ses différents sous-comptes ;
- Concernant l'université de Strasbourg, le cadre 1 du compte financier ne présente pas d'anomalie, mais le cadre 2 (l'état de développement des dépenses budgétaires), à partir duquel est calculé le compte de résultat présente un regroupement des comptes 633* d'une part, et des comptes 635* et 637* d'autre part, sous la forme de deux comptes alphanumériques (63P et 63F), que le compte de résultat de l'infocentre EPN, non paramétré pour cela, ne prend pas en compte.

Source : Mission.

De plus, des problèmes récurrents relatifs à la comptabilisation des comptes des fondations ont été signalés à la mission par les agents comptables des établissements rencontrés et par la DGFIP, ce qui appelle, outre une normalisation des pratiques comptables, une normalisation de la structure des fondations et de son intégration au périmètre pertinent.

¹⁵ Le consortium Cocktail dont les adhérents relèvent de plusieurs ministères a décidé de laisser le choix aux agents comptables de créer ou non leurs propres subdivisions.

Il convient donc de procéder à une normalisation plus stricte des pratiques comptables des universités. L'entrée en vigueur prochaine du plan de comptes unique devrait faciliter cette démarche dans la mesure où la DGFIP n'aura plus à intervenir sur différents plans comptables en fonction du type d'opérateur. Il apparaît en outre opportun de procéder à cette normalisation à l'occasion de l'entrée en vigueur du plan de comptes unique.

Proposition n° 1 : Normer strictement les pratiques comptables des universités pour tous les cadres des comptes financiers par voie d'instruction comptable, et ce dès l'entrée en vigueur du plan de comptes unique.

A l'issue de ses échanges avec la mission sur ces discordances observées, la DGFIP n'a pas souhaité désactiver l'accès au module d'analyse financière de l'infocentre EPN. Un message d'alerte a été mis en place mais celui-ci pourrait faire apparaître plus clairement le manque de fiabilité des restitutions offertes par le module d'analyse financière et les risques associés à son utilisation¹⁶.

De plus, si le module d'analyse financière de l'infocentre EPN est maintenu, il paraît nécessaire de mettre en place des contrôles de cohérences internes aux indicateurs produits selon différents calculs (CAF, résultat de l'exercice notamment) : en cas d'erreur, un message d'avertissement spécifique devrait être affiché, accompagné du montant de l'écart constaté entre les deux modes de calcul. L'utilisateur du module pourrait ainsi apprécier si l'écart est significatif ou si l'ordre de grandeur est malgré tout respecté.

Proposition n° 2 : Mettre en place un message d'accueil sur le module d'analyse financière de l'infocentre EPN véritablement visible lors de la connexion, et invitant à la prudence lors de l'exploitation des données tant que celles-ci n'auront pas été fiabilisées. A terme, si celui-ci est maintenu, mettre en place un contrôle de cohérence interne des indicateurs produits donnant lieu, en cas de détection d'anomalie, à un message d'avertissement spécifique lors de la consultation.

Enfin, la correction des référentiels comme des pratiques comptables devrait permettre une large fiabilisation rétrospective des données financières via un nouvel envoi par les agents comptables des fichiers comptables pour les exercices antérieurs, et ce au minimum pour les années 2012 à 2014. Ces données pourront ensuite être transmises de l'infocentre EPN vers l'infocentre MENESR, et les indicateurs financiers produits de nouveau par ce dernier. La fiabilisation rétrospective des données financières apparaît en effet nécessaire afin de donner une profondeur historique à l'analyse de la situation financière des établissements. .

Proposition n° 3 : Procéder à une fiabilisation rétrospective de l'information financière disponible dans l'infocentre EPN en demandant aux universités, après corrections des référentiels et des pratiques comptables, un nouvel envoi des fichiers pour les années 2012 à 2014.

¹⁶ Message d'alerte présent sur l'infocentre EPN : « Comme vous pouvez le constater, l'ergonomie de l'infocentre a évolué pour en rendre l'utilisation plus facile. Nous attirons toutefois votre attention sur le fait que toutes les formules du module d'analyse financière n'ont pas été mises à jour à cette occasion et qu'il convient donc d'utiliser les restitutions d'analyse financière avec précaution » (au 9 décembre 2014).

2.2.2. Des anomalies sont produites dès le stade de l'extraction et de l'envoi des fichiers par les agents comptables des universités

2.2.2.1. Des anomalies, un mauvais paramétrage ou des retards de mise à jour des logiciels de gestion comptable des universités

L'examen des données disponibles pour les différents établissements de l'échantillon de neuf universités a conduit à identifier différentes sources d'erreurs dans les comptes transmis par ces dernières.

Un mauvais paramétrage du logiciel comptable peut conduire à des extractions de fichiers erronées (cas de Paris VI en 2012 et 2013), et des anomalies peuvent ponctuellement être produites.

Encadré 6 : Exemple d'anomalie produite lors de l'extraction de données

Concernant l'université de Clermont-Ferrand I, l'écart de 6 490 € entre le résultat de l'exercice issu des comptes financiers et le résultat de l'exercice consultable sur l'infocentre EPN comme différence des produits et des charges, a pu être expliqué par deux anomalies issues du module SIFAC, deux opérations de rapprochement au compte 408 ayant déclenché à tort, selon l'agent comptable, une opération budgétaire négative au compte 60617 (1 988 €) et au compte 6132 (4 501,98 €) pour un montant total de 6 489,98 €.

Source : Mission.

De plus,, la pratique comptable relevée ci-dessus concernant l'université de Haute-Alsace et consistant à affecter au compte 64 un montant différent de la somme des sous-comptes 64 ne devrait pas être autorisée par le logiciel de gestion financière.

Enfin, en cas de modification des instructions comptables par la DGFIP, des mises à jour sont prévues par les éditeurs de logiciels mais celles-ci peuvent ne pas être effectuées par les établissements avant la réalisation des extractions par les agents comptables.

2.2.2.2. Un manque de rigueur de la part des établissements lors de la transmission des fichiers

Les travaux d'analyse des anomalies menés par le MENESR ont permis de relever qu'une université n'avait effectué aucun dépôt en 2013 (Nouvelle-Calédonie), que neuf d'entre elles n'avaient, à la date d'extraction du 3 juillet 2014, déposé que des états 5 et non des états 6, et que sept d'entre elles avaient déclaré comme états 6 des états 5¹⁷. Cette absence de dépôt n'a pas été détectée et traitée par la DGFIP¹⁸. Si les contraintes de calendrier peuvent expliquer certains retards, **il n'est pas explicable que, plusieurs semaines après l'expiration des délais de remise, les fichiers actualisés n'aient pas été transmis à l'infocentre EPN.** Il importe en conséquence que la DGFIP s'assure de l'exhaustivité des dépôts des états 6 et procède si besoin aux relances individualisées des établissements.

¹⁷ Les états 5 correspondent aux comptes définitifs de l'établissement avant détermination du résultat (compte de résultat non soldé) et après intégration des opérations d'inventaire. Ils doivent être transmis avant le 31 janvier de l'année suivant l'exercice. Les états 6 correspondent au compte financier définitif de l'établissement, les comptes de classes 6 et 7 ayant été soldés (avec reprise du résultat aux comptes 120 ou 129). Ils doivent être transmis avant le 31 mars de l'année suivant l'exercice.

¹⁸ Explication donnée *a posteriori* lors du constat de l'absence de données pour sept universités en 2013 (au 26 décembre 2014). Au 31 janvier 2015, malgré relance de la DGFIP, seules les universités d'Orléans et Paris 13 ont eu le temps de procéder au dépôt des états 6 et étaient par conséquent à jour de leurs envois.

Proposition n° 4 : Sécuriser le contrôle de l'exhaustivité des dépôts des fichiers actualisés pour chaque état en adaptant les règles de gestion de la DGFIP, et dans l'immédiat, en mettant en place une procédure de contrôle manuel des dépôts suivie de relances des établissements.

En outre, à compter du 1^{er} janvier 2015, l'envoi trimestriel (correspondant aux états 1 à 4) deviendra un envoi mensuel conformément à la réglementation européenne¹⁹. Le surcroît d'activité engendré pour les agents comptables devrait pouvoir être partiellement compensé par l'automatisation de la requête d'extraction sur un rythme mensuel via l'écriture d'un script dédié, selon des consignes données par des éditeurs de logiciels. Contactée sur ce point l'AMUE a indiqué pouvoir diffuser un guide détaillant comment mettre en place une telle procédure.

Proposition n° 5 : Elaborer une procédure automatisée d'extraction des fichiers suivant les instructions diffusées par l'AMUE.

Enfin, les états 6 ne sont pas systématiquement mis à jour par un envoi correctif, même tardif, alors même que les comptes financiers ont pu être modifiés par l'intégration de remarques des commissaires aux comptes (CAC), comme la mission a pu le relever sur l'une des universités visitées.

Encadré 7 : Les remarques des CAC non prises en compte dans le cas de l'UHA

Pour l'année 2013, le résultat de l'université de Haute-Alsace (UHA) a été ramené à 51 148 € à la suite de la prise en compte des remarques des commissaires aux comptes, mais ces correctifs n'ont pas été transmis par un nouvel envoi des états 6 à l'infocentre EPN.

Source : mission.

Les entretiens menés avec les agents comptables des universités de l'échantillon conduisent à attirer de manière plus générale l'attention sur le **caractère inégal du traitement qui est accordé par les agents comptables à l'opération de transmission des fichiers**, par-delà la question du respect des délais.

La complexité du processus d'envoi des différents fichiers est fortement consommatrice de temps et par conséquent cette tâche n'est pas toujours traitée avec l'attention nécessaire, d'autant que les enjeux liés à la fiabilité et à l'exhaustivité des fichiers sont encore inégalement perçus par les agents comptables et leurs personnels, et que ceux-ci mobilisent peu l'assistance qui peut être fournie par la DGFIP.

Encadré 8 : Les différents fichiers à transmettre à chaque envoi

Pour chaque entité (budget principal, budget annexe, SACD) sont transmis quatre types de fichiers par les agents comptables de chaque université (balance ; état de développement des dépenses budgétaires ; état de développement des recettes budgétaires ; état de consommation des crédits budgétaires). Ces quatre fichiers sont également extraits sur le périmètre consolidé de l'établissement.

Si n est le nombre de structures budgétaires (SACD, budget annexe) de l'établissement, chaque remontée d'information suppose donc l'envoi de $(n+1) \times 4$ fichiers, selon une procédure manuelle. Pour un établissement comportant trois SACD, ce sont donc 16 fichiers qui doivent être transmis lors de chaque envoi (six fois par an actuellement, quatorze fois par an à compter de l'entrée en vigueur de la réforme).

Source : Mission.

¹⁹ Directive 2011/85/UE du Conseil du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des États-membres.

Proposition n° 6 : Mieux communiquer auprès des agents comptables sur les enjeux liés à la fiabilité des transmissions de fichiers et rendre plus visible l'assistance proposée par la DGFIP.

2.2.2.3. Des modifications de la procédure de dépôt et de l'interface de l'infocentre EPN

La DGFIP a prévu une modification de la procédure d'envoi des fichiers à compter de février 2015. Celle-ci permet l'envoi simultané de dix fichiers, pouvant être sélectionnés d'un seul tenant, et sans nécessiter de connexion par VPN. De plus, l'agent comptable bénéficie d'un retour immédiat sur les fichiers déposés permettant d'identifier ceux pour lesquels une anomalie bloquante a été détectée. Un affichage du détail des anomalies est possible afin de procéder à leur correction immédiate et de soumettre à nouveau les fichiers. La procédure d'envoi des fichiers devrait par conséquent être largement facilitée et accélérée.

La DGFIP a également mis en place à l'automne 2014 un nouvel écran d'accueil lors de la connexion des agents comptables, leur permettant d'avoir un aperçu immédiat du nombre de BA et SACD déclarés et du nombre de fichiers envoyés, et par conséquent du caractère à jour ou non de leur situation.

Une erreur de paramétrage doit toutefois être corrigée afin que le message affiché et le pictogramme correspondant (soleil) ne soit pas erroné. Cette correction est d'ores et déjà prévue par la DGFIP.

2.2.3. La mise en place d'une nomenclature exhaustive et à jour des différents objets financiers doit permettre de limiter les discordances liées aux périmètres

2.2.3.1. Une source d'anomalies réelle mais dont l'importance apparaît surestimée

La gestion de différents périmètres (consolidé ou agrégé) peut être à l'origine de difficultés de fiabilisation des données. L'examen des anomalies relatives aux périmètres définies par les règles de gestion du MENESR permet en partie de vérifier cette hypothèse (cf. tableau 9). Ces anomalies correspondent à des fichiers manquants pour des services à comptabilité distincte (SACD) de certaines universités ou à des incohérences manifestes entre fichiers détaillés et fichiers agrégés.

Tableau 9 : Anomalies relevés par l'infocentre MENESR liées aux périmètres consolidé ou agrégé

Objet de l'anomalie	Statut	2011	2012	2013	Total général
Cohérence entre budget agrégé et budget détaillé	Bloquantes	38	55	38	131
	Non bloquantes	51	61	50	162
Exhaustivité des dépôts	Non bloquante	52	51	50	153

Source : Données MENESR, exploitation de la mission.

Toutefois, rapportées au nombre total d'anomalies détectées par les règles de gestion du MENESR, elles ne représentent que de 7 % à 20 % du nombre total d'anomalies détectées, (cf. tableau 10).

Annexe I

Tableau 10 : Nombre total d'anomalies dans l'infocentre MENESR et part des anomalies de périmètre

Anomalie	2011	2012	2013	Total	Part des anomalies liées aux périmètres (%)
Non bloquantes	1 313	1 519	1 423	4 255	7,4
Bloquantes	194	247	204	645	20,3

Source : Données MENESR, exploitation de la mission.

De plus, même sur le périmètre consolidé les données restent largement indisponibles : **l'indisponibilité des données paraît ainsi provenir d'une question de périmètre pour seulement 10 des 32 universités concernées** (cf. 2.1.2 : 32 universités concernées par une absence de données sur le périmètre agrégé, 22 sur le périmètre consolidé).

Dès lors, l'importance de ce facteur ne saurait être surestimée au regard des autres facteurs identifiés par la mission mais elle est bien réelle et doit être corrigée, d'autant qu'elle correspond largement à une défaillance de processus qui peut être corrigée sans complexité technique particulière.

2.2.3.2. Une incohérence entre le nombre de BA et SACD déclarés à la DGFIP et celui qui a été recensé par le MENESR

Pour l'année 2013, 58 universités ont déclaré disposer d'un ou plusieurs BA et SACD à la DGFIP. Le MENESR a mené à l'automne 2013 une enquête afin de recenser l'ensemble des structures de type SACD et BA auprès des universités²⁰. Pour 31 universités, les résultats de l'enquête sont concordants avec les données figurant dans l'infocentre EPN²¹, mais divergent pour 15 d'entre elles. Le MENESR n'a pas recueilli de données pour les 12 dernières. En outre, à ces 15 universités s'ajoute le cas d'une université qui a déclaré au MENESR deux structures de type BA ou SACD mais aucune à la DGFIP.

Cette situation s'explique largement par **l'absence de procédure formalisée de déclaration des BA et SACD par les établissements à la DGFIP**. Or, l'absence de données fiables sur le nombre de BA et SACD ne permet pas d'appliquer de règles de gestion pertinentes sur le nombre de fichiers à recevoir. Aucun échange de données entre le MENESR et la DGFIP n'a permis de réaliser ce recoupement d'informations sur le nombre de BA et SACD pour identifier les discordances et mettre en place les actions correctrices nécessaires.

Les créations ou suppressions de BA ou de SACD doivent être suivies par un double circuit:

- ◆ l'agent comptable demeure responsable au premier chef de la déclaration à la DGFIP de toute modification de la structure budgétaire de son établissement. Le nouvel écran d'accueil sur l'infocentre EPN mettant clairement en évidence le nombre de BA et SACD déclarés doit faciliter l'identification d'un éventuel défaut d'actualisation ;
- ◆ le contrôleur budgétaire académique doit recenser les BA et les SACD des établissements dont il a la charge chaque année et en informer la DGFIP ;

²⁰ Cette enquête ne peut cependant être considérée comme étant complète et fiabilisée puisque réalisée sur une base déclarative. Des anomalies ont été identifiées et parfois corrigées par le MENESR pour huit universités.

²¹ Il convient d'insister sur le fait que ce rapprochement n'a été opéré que sur la seule base des universités ayant déclaré une structure à la DGFIP, et non de celles qui ne l'ont pas fait. Au total, 105 structures de type BA et SACD ont été recensées par le MENESR, alors que 127 sont déclarées à la DGFIP, mais ces données pouvant se compenser en fonction des établissements elles ne sont qu'imparfaitement significatives.

Annexe I

- ◆ la DGESIP doit s'assurer de la concordance des informations communiquées par les agents comptables et les contrôleurs budgétaires académiques afin de signaler aux établissements tout problème dans les informations qu'ils transmettent à l'infocentre EPN.

Proposition n° 7 : Mettre en place un processus de contrôle de l'actualisation des déclarations de structures annexes par les agents comptables auprès de la DGFIP, via un rapprochement périodique effectué par la DGESIP avec les données remontées par le réseau des contrôleurs budgétaires académiques.

2.2.3.3. Une absence de codage permettant d'identifier les services interuniversitaires

Les fichiers déposés sur l'infocentre EPN par les agents comptables sont codés différemment afin de faire apparaître le budget principal, et éventuellement les budgets annexes et services à comptabilité distincte²².

Cette codification ne permet pas en l'état d'identifier les services interuniversitaires (SIU)²³ dont le MENESR doit pouvoir assurer le suivi. Il n'existe aucun autre outil que l'enquête ponctuelle réalisée à l'automne 2013 pour identifier les SIU. Une codification spécifique des SIU apparaît donc nécessaire. De même, une codification distincte pourrait être créée pour des objets financiers que le MENESR pourrait avoir besoin de suivre de façon spécifique.²⁴

Proposition n° 8 : Prévoir un codage distinct pour isoler, dès le stade de l'envoi des fichiers à l'infocentre EPN, les SIU des autres SACD et éventuellement d'autres structures telles que les fondations universitaires.

2.2.4. Les règles de gestion sont insuffisamment suivies, insuffisamment coordonnées et insuffisamment actualisées tant au niveau de la DGFIP qu'au niveau de la DGESIP

2.2.4.1. Clarifier les règles de gestion de la DGFIP en faisant des anomalies non bloquantes soit des anomalies bloquantes, soit des alertes de gestion traitées dans le cadre de la revue de qualité comptable et financière

A réception des fichiers envoyés par les universités, un ensemble de règles de gestion est appliqué par la DGFIP.

Encadré 9 : Les règles de gestion de la DGFIP

A réception dans l'infocentre EPN sont appliquées des règles de gestion afin de contrôler la fiabilité des données reçues des établissements.

Ces contrôles sont effectués sur le périmètre consolidé, et sont de différentes natures :

- 1 règle de gestion a pour objet de contrôler la validité de la nomenclature des fichiers ;
- 5 règles de gestion permettent de contrôler la validité du référentiel (structure de l'identifiant, validité de la région et du département par exemple) ;
- 61 règles de gestion portent sur des contrôles de fiabilité, qui peuvent être bloquants ou non bloquants ;

²² Des codes budgétaires ont été mis en place pour distinguer les différentes entités (code budgétaire 01 : budget principal ; codes budgétaires 02 à 49 : budgets annexes ; codes budgétaires 50 à 99 : SACD).

²³ Appelés également services inter établissements (SIE).

²⁴ Voir en particulier ci-dessus le cas éventuel des fondations.

Annexe I

4 règles de gestion précisent enfin les modalités de traitement des anomalies détectées à l'occasion de ces différents contrôles, qui peuvent donner lieu à des anomalies bloquantes ou non bloquantes.

Chaque anomalie donne lieu à un message d'erreur explicite, consultable en ligne par les agents comptables lors de leur connexion à l'infocentre EPN. En cas d'anomalie bloquante, un courriel est envoyé à la maîtrise d'ouvrage (MOA) ainsi qu'à l'agent comptable de l'université concerné. Il a été toutefois relevé que les messageries DGFIP des agents comptables ne sont pas systématiquement consultées, si bien que les messages d'alerte peuvent rester sans traitement. La DGFIP indique devoir procéder à des relances des agents comptables afin de lever les anomalies bloquantes et procéder à la consolidation du compte 26.

La modification de la procédure de dépôt à compter de février 2015, présentée ci-dessus, conduira une simplification du processus.

Source : Mission.

Les anomalies non-bloquantes correspondent à des anomalies possibles ou probables, mais non certaines, par exemple dans le cas de l'absence de provisions pour risques. L'agent comptable est par conséquent alerté, et ce dernier peut soit procéder à un dépôt correctif, soit apporter une réponse directement sur le module de l'infocentre EPN. Elles ne donnent donc pas lieu à relance de la part de la DGFIP.

Pour l'année 2013, 305 anomalies non bloquantes ont été relevées. Or, l'examen de ces règles de gestion fait apparaître que certaines devraient relever du statut d'anomalies bloquantes : ainsi en est-il de la règle 13 visant à s'assurer que le sens des soldes des comptes est conforme à la réglementation comptable, et de la règle 16-1 visant à s'assurer que le montant de la somme des soldes créditeurs des comptes 185 de la balance du budget principal est égal à la somme des soldes débiteurs des comptes 185 des budgets annexes et SACD.

Proposition n° 9 : Procéder à un examen systématique de l'ensemble des règles de gestion de l'infocentre EPN et de leur cohérence, procéder à leur actualisation en vérifiant en particulier celles qui doivent donner lieu à une anomalie bloquante, et renforcer d'une manière générale leur suivi par la maîtrise d'ouvrage.

La DGFIP a engagé depuis 2011 une démarche de qualité comptable, la revue de qualité comptable et financière (RQCF).

Encadré 10 : La RQCF

La RQCF est une vérification de la conformité des états comptables avec les règles en vigueur déployée par le DGFIP et pilotée par le CBCM compétent pour chaque opérateur.

Elle repose sur une analyse des risques comptables et financiers des EPN menée, entre autres sources d'information, à partir d'un examen des alertes comptables sur balances provisoires et sur balances définitives consultables à partir de l'infocentre EPN. Le CBCM contacte en fonction des risques identifiés les agents comptables des établissements correspondants.

Source : Mission sur le fondement des données DGFIP.

La mission estime souhaitable de s'appuyer sur la démarche de la RQCF engagée depuis 2011 par la DGFIP pour clarifier à terme l'ensemble des règles de gestion, en distinguant :

- ◆ d'une part les règles de gestion donnant lieu à des anomalies bloquantes, traitées dans le cadre de la procédure de dépôt des fichiers à l'infocentre EPN ;
- ◆ d'autre part les règles de gestion donnant lieu à des alertes, non bloquantes, identifiant des questions de qualité de gestion comptable et financière donnant lieu à des échanges avec les agents comptables dans le cadre de la RQCF.

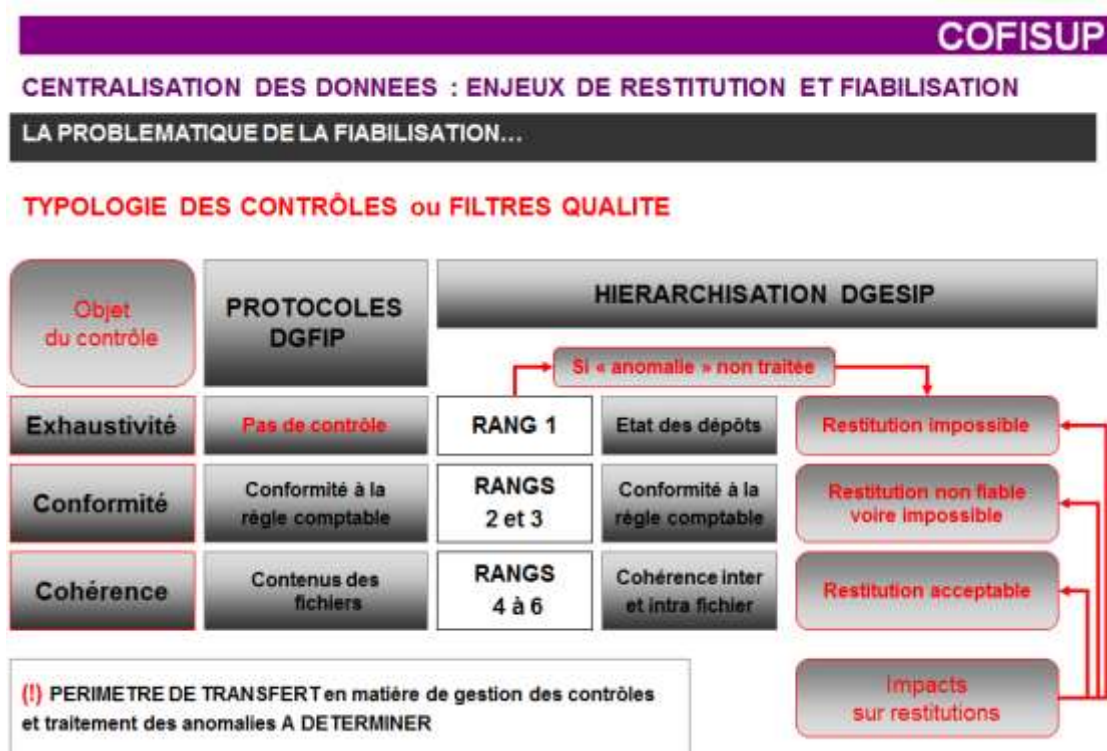
Proposition n° 10 : Poursuivre la démarche de la RQCF pour lui faire prendre en charge l'ensemble des alertes, non bloquantes, liées à la qualité comptable et financière.

2.2.4.2. Mettre en cohérence les règles de gestion, dont le pilotage manque de rigueur au sein du MENESR

Lors du transfert des fichiers de l'infocentre EPN de la DGFIP à l'infocentre du MENESR, une nouvelle série de règles de gestion est appliquée afin d'effectuer des contrôles, cette fois-ci, sur le périmètre détaillé.

En cas d'anomalies bloquantes, les indicateurs ne sont pas produits (données dites « non disponibles »), conformément au graphique 1 produit par le MENESR. Afin d'améliorer l'exhaustivité des restitutions, les agents comptables sont alors sollicités par messagerie électronique pour effectuer les dépôts nécessaires à la production des indicateurs d'analyse financière. Le MENESR procède également, depuis 2013, à la récupération de fichiers anormalement filtrés après contrôle manuel de la cohérence des données, qu'il s'agisse de d'une défaillance liée à une règle de gestion mal conçue²⁵ ou de données bloquées pour des montants en jeu peu significatifs.

Graphique 1 : Typologie des anomalies bloquantes et non bloquantes appliquées par le MENESR



Source : MENESR.

Le pilotage des règles de gestion par le MENESR manque toutefois de rigueur, et ce de plusieurs points de vue :

- ◆ le document recensant les règles de gestion communiqué, et confirmé comme étant le document le plus à jour est encore une version de travail (modifications apparentes) et non actualisée dans la mesure où huit règles de gestion n'y sont pas recensées ;
- ◆ la signification de la variable « rang » n'était pas connue du MENESR lors des entretiens avec la mission, le graphique explicatif présenté ci-dessus n'a pu être transmis qu'après un travail de recherche dans les archives du MENESR, illustrant l'absence de suivi des règles de gestion appliquées par le ministère ;

²⁵ Il s'agit en particulier de corriger une anomalie produite à tort en cas de dépôt similaire de fichier principal détaillé et de fichier agrégé alors que ce cas est plausible en l'absence de SACD (cas de Paris I par exemple).

Annexe I

- ◆ contrairement à ce que le Graphique 1 ci-dessus indique, l'examen des règles de gestion par la mission a fait apparaître que deux des trois requêtes de rang 1 donnent lieu à des anomalies non-bloquantes, et que six des onze requêtes de rang 3 donnent lieu à des anomalies bloquantes. La qualification des requêtes de rang 2 est également incertaine mais celles-ci donnent lieu pour quatorze d'entre elles (sur seize au total) à des anomalies bloquantes ;
- ◆ ces incohérences dans la définition même des règles de gestion se sont traduites en 2013, comme présenté dans le tableau 11, par l'existence de cinquante anomalies de rang 1 non bloquantes alors que toutes les anomalies de rang 1 devraient l'être, et de vingt-huit anomalies de rang 4 à 6 bloquantes alors qu'elles ne devraient pas l'être. Cette situation n'a pu être expliquée par le MENESR.

Tableau 11 : Nombre d'anomalies dans l'infocentre MENESR en 2013

Rang	Bloquantes	Non bloquantes
Cohérence inter et intra fichier (4 à 6)	28	1 158
Conformité à la règle comptable (2 et 3)	164	198
Exhaustivité des dépôts (1)	12	50
NA	-	17
Total	204	1 423

Source : Données MENESR, retraitement de la mission.

Par ailleurs, l'application des règles de gestion donne lieu à un nombre particulièrement élevé d'anomalies (1 627), et d'anomalies non bloquantes (1 423), ce qui pose la question de leur définition et de l'efficacité de leurs modalités de traitement et invite à procéder à l'examen de l'ensemble des règles de gestion pour s'assurer de leur pertinence.

Proposition n° 11 : Procéder à un examen systématique de l'ensemble des règles de gestion de l'infocentre MENESR et de leur cohérence, les actualiser, et définir précisément les modalités de traitement appropriées.

2.2.5. L'implication des maîtrises d'ouvrage (MOA) doit être renforcée au sein des deux ministères, et plus particulièrement au sein du MENESR

Les échanges avec le MENESR au sujet de la production des indicateurs financiers et de leur manque de fiabilité font apparaître une situation contrastée :

- ◆ la maîtrise d'œuvre (MOE) assure un suivi précis des données obtenues, et entreprend des actions correctives visant à améliorer la disponibilité et la fiabilité des indicateurs (recensement des BA et SADC, procédure manuelle récupération des données filtrées, exploitation des anomalies) ;
- ◆ en revanche, aucun document relatif au suivi des indicateurs ou des règles de gestion n'a été produit par la MOA (DAF). En outre, la DGESIP, pourtant MOA conjointe jusqu'en janvier 2014, n'avait pas connaissance du schéma décomposant le processus de remontée de l'information financière. Enfin, si une mission interne a été engagée en janvier 2014 et a donné lieu à quatre « actions de maîtrise des risques » (AMR), celles-ci n'ont été validées qu'en décembre 2014 et au 29 janvier 2015 aucun plan d'action relatif à leur mise en œuvre, pourtant prévue pour le troisième trimestre 2015, n'avait été communiqué.

Ces difficultés sont en outre renforcées par un contexte de vacances de postes au sein de la MOA comme de la MOE.

Encadré 11 : La mission de fiabilisation des données financières des établissements d'enseignement supérieur du MENESR

Une mission de fiabilisation des systèmes d'information, de collecte et de traitement des données financières des établissements d'enseignement supérieur a été menée par la mission de contrôle interne pour la maîtrise des risques du MENESR. Elle a été validée par le comité de contrôle interne pour la maîtrise des risques tenu le 5 décembre 2014.

Conduite sur l'année 2014, cette mission a conclu à quatre actions de maîtrise des risques (AMR) clés :

Tableau 12 : Plan d'action décidé au MENESR

AMR clés (AMR renforcées)	Pilote principal	Échéance
Cartographier les objets financiers : assurer la cohérence avec les états réglementaires et les besoins de pilotage financier	DAF	T3 2015
Améliorer la circulation et la disponibilité des informations contextuelles	DGESIP	T3 2015
Définir le référentiel type des responsabilités tout au long de la chaîne	DAF / AMUE / Cocktail	T3 2015
Vérifier / adapter le processus de gestion d'incident et de gestion de crise	DAF	T3 2015

Source : Mission, d'après le MENESR.

Proposition n° 12 : Assurer au sein du MENESR l'affectation des ressources nécessaires à la mise en œuvre des actions de maîtrise des risques formalisées par la mission de contrôle interne ; renforcer les liens entre la MOA et la MOE, en particulier par la constitution d'équipes projets.

Pour ce qui concerne l'infocentre EPN de la DGFIP, la construction technique des indicateurs et le paramétrage du module d'analyse financière constituent la zone de vigilance principale. Le suivi de la MOA de l'infocentre de la DGFIP est quant à lui concentré sur la consolidation du compte 26 des participations de l'État. L'actualisation des règles de gestion, le traitement des anomalies et surtout la fiabilisation des états 6 (contrôle de l'exhaustivité des envois) sont cependant largement perfectibles (selon les modalités présentées ci-dessus).

Plus généralement, **la fiabilité de l'information financière disponible pâtit de la faiblesse des échanges entre le MENESR et la DGFIP**, qui est pourtant nécessaire pour travailler en particulier sur l'actualisation des règles de gestion et sur les défauts de fiabilité des données collectées.

2.3. A moyen terme, la mission préconise une remise à plat du processus de remontée de l'information financière en fonction des besoins de chaque ministère

L'analyse du processus de remontée de l'information financière fait apparaître sa complexité dans sa conception même, deux niveaux de contrôles étant successivement appliqués sur deux périmètres différents, ce qui se traduit également par des délais de réalisation accrus.

La mission préconise par conséquent une refonte complète de ce processus autour d'une spécialisation de chaque ministère sur une tâche répondant directement à ses besoins opérationnels :

Annexe I

- ◆ **la DGFIP serait chargée de la fiabilisation des données brutes dans l'infocentre EPN, sur le périmètre détaillé** (et a minima agrégé). L'ensemble des règles de gestion bloquantes serait alors unifié et appliqué lors du dépôt des fichiers par l'agent comptable dans l'infocentre EPN. Les alertes non bloquantes étant prises en charges dans le cadre de la RQCF, comme expliqué précédemment, seules les anomalies bloquantes donneraient lieu à un suivi dès le stade du dépôt par la DGFIP ;
- ◆ **la réalisation et la fiabilisation du module d'analyse financière serait prise en charge par le MENESR**, après opérations éventuelles d'agrégation et de consolidation des périmètres, lui permettant de l'adapter à ses besoins de tutelle métier.

Des évolutions des modalités de gouvernance du dispositif sont nécessaires afin de s'assurer que chaque ministère soit associé au suivi des opérations dont l'autre serait pilote et puisse faire valoir ses propres attentes :

- ◆ un groupe de travail spécifique pourra être établi entre le MENESR et la DGFIP, associant MOA et MOE des deux parties, ainsi, en tant que de besoins, de leurs missions respectives de contrôle interne. Celui-ci pourra en particulier traiter des questions relatives à la nomenclature, à la fusion et à l'actualisation des règles de gestion, ainsi qu'à l'expression des besoins en matière de production d'indicateurs financiers ;
- ◆ dans la mesure où les règles de gestion actualisées qui devront être appliquées au niveau de l'infocentre EPN seront communes à tous les opérateurs de l'État, un groupe de travail piloté par la DGFIP avec tous les utilisateurs est nécessaire sur ce sujet. Ce groupe devrait également définir les accès de chaque utilisateur demandeur.

Cette mise en œuvre devra être adaptée au plan de charge des services informatiques de la DGFIP, en lien avec la mise en place du plan de comptes unique. **Une entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2017 apparaît de ce point de vue envisageable.** Trois phases peuvent être distinguées pour respecter ce calendrier :

- ◆ le premier semestre 2015 pourrait être consacré par chaque ministère à la définition de ses besoins métiers ;
- ◆ la période de juin 2015 à mars 2016, pourrait être consacrée aux échanges interministériels et aux réunions des groupes de travail ;
- ◆ la période de mars à la fin de l'année 2016 serait dédiée à la mise en œuvre technique et à la sensibilisation de l'ensemble des acteurs concernés.

Proposition n° 13 : Refondre le processus de remontée d'information financière en recentrant la DGFIP sur la fiabilisation des données brutes sur le périmètre détaillé (ou a minima agrégé), et le MENESR sur la production d'indicateurs d'analyse financière métiers adaptés.

3. Les dispositifs de suivi et de prévention des risques, déjà étoffés, peuvent encore être renforcés et gagneraient en efficacité s'ils étaient partagés

La présente partie détaille les constats, analyses et recommandations relatifs à la mise en œuvre de l'axe 2 du schéma-cible présenté ci-dessus (cf. 1.2.2).

3.1. Les suivis effectués par le CBCM et la DGESIP, largement similaires, sont dans l'ensemble fiables

Les délais de production des indicateurs d'analyse financière à partir des infocentres ainsi que le manque de fiabilité ou l'indisponibilité des données ont conduit la DGESIP et le CBCM à développer chacun un dispositif de suivi, prenant la forme d'un tableau Excel renseigné respectivement par les réseaux des CBA et des CBR.

Comme mentionné en 1.1.2, la mission a rapproché les tableaux de suivi de la DGESIP et du CBCM des comptes financiers des établissements sur l'échantillon des neuf universités examinées. Sur les quatre indicateurs principaux retenus (résultat, CAF ou IAF, FRNG et trésorerie) les dispositifs peuvent être considérés comme globalement fiables, avec quelques réserves toutefois :

- ◆ **pour ce qui concerne le dispositif du CBCM**, seules deux anomalies d'un montant pouvant être considéré comme négligeable et correspondant à des erreurs de report ont été relevées (université de Nantes). La troisième anomalie (université de Haute-Alsace), plus substantielle, correspond à une correction du résultat de l'exercice par l'université à la suite de la prise en compte de remarques de commissaires aux comptes qui n'avait pas été transmise par l'université ;

Tableau 13 : Anomalies constatées sur le dispositif de suivi du CBCM en 2013 (en €, arrondis au millier)

Université	Indicateur	Compte financier de l'université	Tableau de bord	Différence
UHA	Résultat de l'exercice	51 000	191 000	50 000
Nantes	CAF ou IAF	8 773 000	8 767 000	- 6 000
Nantes	FRNG	10 253 000	10 248 000	- 5 000

Source : Mission.

- ◆ **pour ce qui concerne le tableau de bord « ministre » de la DGESIP**, des anomalies plus substantielles ont toutefois été relevées :
 - pour les universités ne comportant pas de SIU (cf. tableau 14) :
 - concernant l'université de Clermont-Ferrand I, les données transmises avaient été calculées à partir des balances provisoires et non définitives (le compte 12 s'élevant à 4 833 804 €), et le compte créditeur 49 n'avait pas été retraité ;
 - concernant l'UPEM, la méthode de calcul du CBA a été corrigée ;
 - concernant l'université de Nantes et l'université Paris VI, le MENESR indique que les données du tableau de bord ministre correspondent bien aux envois des rectorats en date d'avril 2014, mais que les chiffres corrigés étaient utilisés par les mêmes rectorats en date de la vérification (décembre 2014) : il s'agit donc soit d'une erreur lors de la transmission initiale des données, soit d'une mise à jour intervenue entre temps et non transmise au MENESR ;

Annexe I

- concernant plus particulièrement l'université Paris V :
 - si le résultat de l'exercice affiché dans le tableau de bord ministre correspond bien au périmètre agrégé, le FRNG et la trésorerie correspondent en revanche au périmètre consolidé puisque qu'il n'y a pas de calcul du fonds de roulement par SACD ;
 - la CAF présentée ne correspond quant à elle ni à celle du périmètre agrégé, ni à celle du périmètre consolidé.

Le respect des périmètres pertinents apparaît donc comme un point de vigilance pour l'élaboration du tableau de bord ministre. En outre, les CBA ne sont parfois pas en mesure de renseigner l'indicateur pertinent faute d'une maîtrise suffisante en matière d'analyse financière, ce qui a été confirmé par les échanges menés dans le cadre de la fiabilisation de la base de données utilisée par la mission pour réaliser l'analyse financière.

Le MENESR précise qu'à compter de l'année 2014 la procédure de remontée des données est automatisée, ce qui selon lui d'une part, limite les erreurs liées à l'envoi manuel de fichiers Excel, et permet d'autre part, la réalisation d'une analyse de cohérence de données. Il convient toutefois de veiller à ce que les CBA disposent du niveau d'analyse financière requis pour produire ces indicateurs à partir des fichiers pertinents, et dans le respect d'une méthodologie qui devrait être mieux partagée par le MENESR.

Tableau 14 : Anomalies constatées sur le tableau de bord ministre en 2013 (en €)

Université	Indicateur	Compte financier de l'université	Tableau de bord ministre	Ecart
Clermont-Ferrand I	FRNG	26 136 045	21 405 896	- 4 730 149
Clermont-Ferrand I	Trésorerie	45 373 544	45 373 501	- 43
Nantes	Trésorerie	27 617 037	26 920 000	- 697 037
Paris VI	Résultat de l'exercice	2 466 613	2 467 084	471
Paris VI	CAF ou IAF	14 497 866	14 498 337	471
Paris VI	FRNG	14 201 340	14 880 738	679 398
UPEM	FRNG	14 416 656	14 025 703	- 390 953
UPEM	Trésorerie	18 800 812	16 105 014	- 2 695 798

Source : Mission. Données tronquées à l'unité.

Proposition n° 14 : Fiabiliser la construction des tableaux de bord de suivi en s'assurant de la méthodologie retenue par les CBA, en particulier le tableau de bord dit « ministre » qui nécessite un retraitement de périmètre par rapport aux comptes financiers consolidés.

3.2. La démarche d'identification des risques est déjà largement engagée tant par la DGESIP que par le CBCM mais reste perfectible et devrait être coordonnée

3.2.1. Le dispositif du MENESR, certes mis en place tardivement, est désormais robuste même s'il est encore perfectible

Le dispositif de suivi du MENESR repose sur l'action d'un comité de pilotage qui appuie ses travaux sur les documents préparés par le département en charge de l'analyse financière au sein de la DGESIP pour identifier les établissements présentant des risques :

Annexe I

- ◆ le tableau de bord « ministre » croise les données relatives au résultat, à la capacité d'autofinancement, le fonds de roulement et la trésorerie ;
- ◆ une grille d'alerte complète cette analyse par des indicateurs plus détaillés.

S'il a été mis en place tardivement (en novembre 2012 à la suite du constat de déficit de plusieurs établissements), le comité de pilotage est depuis lors opérationnel. Son rôle est de dresser un bilan de la situation nationale à partir du tableau de bord ministre, de dégager les grandes tendances en termes de situation financière à partir des données rétrospectives (comptes financiers) et prospectives (budgets primitifs et rectifiés), et d'identifier, à partir de la grille d'alerte, les établissements dont la situation financière est dégradée ou présente des signes de fragilisation.

Encadré 12 : Les indicateurs de la grille d'alerte de la DGESIP et la cotation en quatre niveaux de risques au sein du comité de pilotage

Outre les données relatives à la situation (année de passage aux responsabilités et compétences élargies (RCE)) et à la taille de l'établissement (exprimée en part des dépenses décaissables de l'ensemble des établissements), la grille d'alerte présente des indicateurs issus du tableau de bord financier et du suivi de la masse salariale pour les deux derniers exercices :

- dépenses de personnel / produits encaissables ;
- taux de permanents ;
- CAF/ investissement ;
- taux d'évolution de la masse salariale.

Elle présente également des indicateurs provenant du cycle d'exploitation comparés à une norme prudentielle :

- déficit (simple ou double) ;
- fonds de roulement (< 30 jours de charges de fonctionnement) ;
- trésorerie (< 30 jours de charges de fonctionnement) ;
- résultat prévisionnel de l'année en cours déficitaire.

L'analyse de ces indicateurs donne lieu à une cotation en quatre niveaux de risques validée lors de la tenue des comités de pilotage :

- niveau 1 : situation très dégradée, difficultés financières avérées, risque d'insoutenabilité à court/moyen terme ;
- niveau 2 : situation dégradée ou tendance à la dégradation, risque d'insoutenabilité à moyen terme ;
- niveau 3 : situation fragile ou tendance à la dégradation ;
- niveau 4 : un indicateur dégradé et/ou situation particulière (alerte CBA ou CBCM).

Il se réunit trimestriellement et a pour mission de partager l'information et de coordonner l'intervention des différents acteurs, il est composé d'une quinzaine de membres, dont quatre recteurs, le DAF, la DGESIP et l'IGAENR.

Source : Missions, données MENESR.

Les établissements faisant l'objet d'un suivi de niveau 1 et 2 sont recensés dans un tableau de bord spécifique. Ils étaient au nombre de 21 à la suite du septième comité de pilotage tenu en novembre 2014.

Ce dispositif permet au MENESR d'organiser les dispositifs d'accompagnement adéquats aux situations de risques détectées. Il demeure toutefois perfectible (cf. 3.2.3), d'autant qu'il ne permet pas de détecter l'ensemble des situations de risques :

Annexe I

- ◆ les indicateurs utilisés devraient mieux distinguer la situation de l'établissement principal, celle de ses différents BA et SACD et la situation de l'établissement au niveau agrégé. En effet, **les universités dont l'établissement principal présente un déficit d'exploitation compensé par un résultat positif de ses budgets annexes ne sont aujourd'hui pas détectés comme des établissements à risque** ;
- ◆ l'exploitation des différents indicateurs n'est pas suffisamment partagée avec les CBA qui sont en charge du suivi budgétaire régulier des établissements ;
- ◆ **le dispositif n'intègre pas d'informations sur** le niveau réel des marges de manœuvre des établissements à travers, par exemple, **le caractère mobilisable ou non de leur fonds de roulement** ;
- ◆ **une attention insuffisante est portée à l'évolution du besoin de fonds de roulement** qui intègre pourtant, après les différentes réformes comptables intervenues, une part importante des marges de manœuvre des établissements (soldes de subventions d'investissement, contrats en cours, etc.) et qui retrace certains éléments porteurs de risques (charges à payer, créances irrécouvrées) ;
- ◆ **l'analyse de l'évolution du tableau de financement des investissements sur trois ans au minimum doit être développée** et axée en particulier sur l'étude de la part de l'autofinancement ;
- ◆ **le suivi de l'évolution des ressources propres et de leur taux de réalisation par rapport aux prévisions budgétaires reste encore insuffisant.** D'une manière générale, le dispositif privilégie le suivi de l'exécution budgétaire en négligeant encore trop l'analyse des comptes financiers des exercices antérieurs.

De plus, la cotation en quatre niveaux de risques pourrait être simplifiée en procédant à la fusion des niveaux 2 et 3.

Proposition n° 15 : Approfondir le suivi des établissements à risque en développant la précision de l'analyse financière et budgétaire, et simplifier la cotation des niveaux de risques de manière à les rendre parfaitement lisibles.

3.2.2. Le dispositif du CBCM présente une méthodologie, reposant sur des indicateurs plus précis mais comparables, qui pourrait également être approfondie

Le CBCM du MENESR a mis au point un dispositif de suivi alimenté par le réseau des CBR afin de veiller à la soutenabilité du programme 150, et ce dans l'attente d'un meilleur partage d'informations avec le MENESR (cf. *supra*, 1.1.3.4).

Encadré 13 : Les indicateurs suivis par le service du CBCM

Différents indicateurs de suivi sont rassemblés :

- évolution du plafond de masse salariale ;
- résultat définitif ;
- capacité d'autofinancement ou insuffisance d'autofinancement ;
- fonds de roulement ;
- trésorerie, également exprimée sous forme de nombre de jours de fonctionnement ;
- part des ressources propres sur les recettes et sur la masse salariale totale ;
- poids de la masse salariale dans les dépenses de fonctionnement.

Différents onglets complètent, pour certains indicateurs, cette présentation par une vision pluriannuelle.

Annexe I

À compter de l'exercice 2014 le dispositif de suivi se trouve enrichi par la mise en place d'indicateurs complémentaires, donnant lieu à une cotation et une appréciation qualitative de la part des CBR, celles-ci étant élaborées selon une méthodologie qui explicite les différents facteurs de risques.

Encadré 14 : La méthodologie d'identification des établissements à risque du CBCM

Le dispositif de suivi du CBCM donne ainsi lieu à une identification d'établissements devant faire l'objet d'une attention particulière :

- les douze établissements qui gèrent plus de 3 000 ETPT et dont le poids de la subvention pour charges de service public (SCSP) représente plus de 35 % sur le programme 150 ;
- ceux qui sont en situation dégradée tel que suit :
 - établissements en situation prévisionnelle préoccupante (vote d'un budget prévisionnel déficitaire) ;
 - établissements en situation financière passée dégradée :
 - déficits constatés au compte financier précédent et, s'il y a lieu, insuffisance d'autofinancement ;
 - fonds de roulement inférieur à 30 jours ;
 - trésorerie inférieure à 30 jours ;
 - établissements dont l'évolution est à risque :
 - diminution des recettes ;
 - poids de la masse salariale supérieure à 85 % des dépenses de fonctionnement décaissable et en augmentation, celle-ci étant comparée à l'évolution des ressources propres pour évaluer la capacité de l'établissement à faire face à la rigidification de ses dépenses de personnel ;
 - une variation des ETPT sur un même mois entre deux exercices supérieure à 20 ETPT ;
 - une augmentation de la masse salariale (hors CAS pension) supérieure à 2 % et supérieure à 4 % en tout.

Différents critères sont utilisés :

- toutes les universités dont la trésorerie est inférieure à 30 jours sont suivies ;
- l'accumulation des indicateurs négatifs (déficit, IAF, faiblesse du fonds de roulement) permet de cibler les établissements en situation très préoccupante ;
- l'évolution est prise en compte comme facteurs aggravant d'une situation déjà dégradée.

Source : Mission, d'après données CBCM.

Sur l'exercice 2013, neuf établissements ont ainsi été reconnus comme étant à risque.

Si les besoins de suivi du CBCM (sur le périmètre consolidé, axé sur la soutenabilité du programme) sont moins forts que ceux de la DGEIP, et s'il est encore impossible d'évaluer l'efficacité de son dispositif qui présente un niveau de détail plus important, il pourra être également amélioré conformément aux recommandations formulées ci-dessus (cf. 3.2.1), et ce notamment en développant les échanges avec la DGEIP.

3.2.3. Des marges de progrès importantes existent en matière de partage des analyses et de mutualisation de leur élaboration, et les dispositifs devront exploiter l'information supplémentaire attendue avec l'entrée en vigueur de la GBCP

La DGESIP, comme le CBCM, ont développé des dispositifs de suivi approfondis sans toutefois assurer une définition d'indicateurs et de seuils d'alertes identiques. **Il est donc souhaitable que ces démarches soient mieux partagées afin d'enrichir les dispositifs respectifs et de les faire converger à travers des modalités d'élaboration conjointes**, de manière à ne pas solliciter de manière redondante le réseau des CBA et celui des CBR.

Toutefois, ce souhait de convergence ne signifie pas qu'au-delà la création d'un tableau de suivi partagé et élaboré en commun, chaque structure ne puisse pas continuer de suivre des indicateurs correspondant à des objectifs métiers propres.

De plus, l'ensemble de ces indicateurs pourra être complété par de nouveaux indicateurs, issus de l'exploitation des informations qui seront obtenues à compter de l'entrée en vigueur du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP), prévue pour le 1^{er} janvier 2016.

Le MENESR indique ne pas avoir pour l'heure entrepris de chantier de réflexion sur l'exploitation d'indicateurs issus de la GBCP, par-delà les principaux acquis (dimension pluriannuelle, suivi des investissements via les autorisations d'engagement notamment).

La circulaire relative au cadre budgétaire et comptable des organismes publics et des opérateurs de l'État pour 2015 publiée le 13 août 2014 propose d'ores et déjà un premier outil d'évaluation de la soutenabilité d'un budget à partir du solde budgétaire, de la variation de la trésorerie, de la variation du fonds de roulement et du besoin en fonds de roulement. Son exploitation devra être adaptée aux particularités des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), notamment au phasage spécifique dans le temps de certaines opérations comme les IDEX, les plans campus, ou les conventions de recherche, qui peuvent avoir pour conséquence d'entraîner un solde budgétaire négatif et une variation de trésorerie négative sur un exercice sans que cela soit anormal.

Il appartient au MENESR de définir ces modalités d'évaluation adaptées en coordination avec le CBCM mais aussi la DGFIP et la direction du budget, ce qui suppose la mise en place rapide d'un groupe de travail dédié.

Proposition n° 16 : faire converger les modalités de recueil des données, de définition des indicateurs de suivi entre la DGESIP et le CBCM et au partage des constats. Engager la réflexion sur l'exploitation attendue du niveau d'information supplémentaire qui sera apporté par l'entrée en vigueur de la GBCP.

ANNEXE II

Analyse financière consolidée de soixante-quinze établissements

SOMMAIRE

1. L'ABSENCE DE FIABILITÉ ET DE COMPLÉTUDE DES DONNÉES DES INFOCENTRES DE LA DGFIP ET DE LA DAF DU MENESR A CONDUIT LA MISSION À PROCÉDER À UNE COLLECTE SPÉCIFIQUE DES INFORMATIONS FINANCIÈRES	1
1.1. La mission a dû procéder à une collecte de données spécifique	1
1.2. Malgré un lourd travail de fiabilisation, des précautions d'interprétation s'imposent encore	2
2. LA PÉRIODE 2011-2013 SE CARACTÉRISE PAR UNE NETTE AMÉLIORATION DU COMPTE D'EXPLOITATION DES UNIVERSITÉS, LEUR DÉPENDANCE AUX SUBVENTIONS D'EXPLOITATION EST GLOBALEMENT STABLE MAIS LEUR STRUCTURE DE COÛTS SE RIGIDIFIE	4
2.1. La situation globale des universités, appréhendée à travers les soldes intermédiaires de gestion et le résultat comptable, s'améliore entre 2011 et 2013.....	4
2.2. Néanmoins, la dépendance des établissements aux subventions d'exploitation est toujours très marquée et la progression des charges de personnel limite de plus en plus leurs marges de manœuvre.....	8
2.2.1. <i>La dépendance très forte des établissements aux subventions d'exploitation est globalement restée stable entre 2011 et 2013 mais elle est contrastée selon les types d'établissement</i>	<i>8</i>
2.2.2. <i>La part des charges de personnel dans les recettes encaissables progresse chaque année.....</i>	<i>9</i>
3. LE TABLEAU DE FINANCEMENT 2011-2013 EST RENDU PEU LISIBLE PAR LES CORRECTIONS COMPTABLES AYANT PORTÉ SUR L'ACTIF, MAIS LA PART AUTOFINANCÉE PROGRESSE DANS L'INVESTISSEMENT	11
3.1. La part de la capacité d'autofinancement (CAF) augmente et celle des autres ressources diminue dans les modes de financement de l'investissement	11
3.1.1. <i>L'évolution de la capacité d'autofinancement (CAF) sur la période traduit une amélioration de la situation financière des universités.....</i>	<i>11</i>
3.1.2. <i>La part des autres ressources diminue dans le financement des investissements.....</i>	<i>13</i>
3.1.3. <i>Les dettes financières sont marginales.....</i>	<i>14</i>
3.2. Les acquisitions d'actifs progressent, ce que les corrections apportées par les commissaires aux comptes rendent peu visible.....	15

4. L'ANALYSE DU BILAN FONCTIONNEL FAIT APPARAÎTRE UN FONDS DE ROULEMENT STABLE MAIS UN GONFLEMENT DU BAS DE BILAN.....	16
4.1. Le montant consolidé des fonds de roulement a très légèrement baissé sur la période.....	16
4.2. Le besoin en fonds de roulement (BFR) est négatif dans une majorité d'établissements, traduisant un excédent de financement, lequel croît rapidement	20
4.3. La trésorerie des établissements s'est améliorée substantiellement entre 2011 et 2013, principalement en raison de l'évolution favorable du besoin en fonds de roulement.....	21
5. CONCLUSION	23
6. PIÈCE JOINTE	24

1. L'absence de fiabilité et de complétude des données des infocentres de la DGFIP et de la DAF du MENESR¹ a conduit la mission à procéder à une collecte spécifique des informations financières

1.1. La mission a dû procéder à une collecte de données spécifique

Compte tenu des lacunes ou erreurs figurant dans les bases de données financières existantes sur les universités², et dans l'objectif de disposer de données exhaustives et fiabilisées, la mission a procédé à une collecte de données à partir d'un formulaire de saisie unique selon des modalités qui sont présentées *infra*. La remontée d'information a concerné les 75 établissements relevant du périmètre d'analyse retenu par la mission³. Le formulaire, présenté en pièce jointe, se limitait à des informations financières classiques, principalement issues du compte financier, portant sur les trois derniers exercices clos (2011, 2012 et 2013) :

- ◆ tous les grands agrégats de produits⁴ et de charges⁵ du compte de résultat, ainsi que les soldes intermédiaires de gestion⁶, pour les années 2011, 2012 et 2013. Ces informations visaient à apprécier les marges de gestion dégagées par l'activité et les tendances observées sur plusieurs années ;
- ◆ le tableau de financement de l'établissement sur trois années, regroupant, d'une part, la capacité d'autofinancement (CAF), les éventuelles cessions d'actifs et dettes financières contractées, ainsi que les subventions d'investissement perçues⁷, et d'autre part, les éventuelles CAF négatives (insuffisance d'autofinancement) et charges à répartir, les dépenses d'investissement⁸, les réductions de capitaux propres et les remboursements de dettes financières. Ces informations visaient principalement à reconstituer les modalités de financement de l'actif immobilisé des universités ;
- ◆ les grands postes du bilan présentés sous la forme d'un bilan fonctionnel (fonds de roulement et ses composantes⁹, besoin en fonds de roulement et ses composantes¹⁰, trésorerie), afin d'apprécier l'évolution de la situation patrimoniale des établissements.

¹ DGFIP : direction générale des finances publiques. DAF : direction des affaires financières. MENESR : ministère de l'éducation nationale et de l'enseignement supérieur et de la recherche

² Infocentre EPN de la direction générale des finances publiques (DGFIP) et outil PapESR du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche (MENESR, cf. annexe I).

³ Pour les investigations de la mission, le périmètre des universités - objet de la lettre de mission - est défini comme les établissements relevant du statut d'université au sens de l'article premier du décret du 15 mars 2000 portant classification d'établissement public à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP) à l'exception de l'université des Antilles et de la Guyane. S'y ajoutent l'université de Lorraine ainsi que les instituts nationaux polytechniques de Grenoble et de Toulouse.

⁴ Production vendue, production stockée, production immobilisée, subventions d'exploitation, dont subventions d'État, autres produits de gestion courante, produits financiers, produits exceptionnels, reprises sur amortissements, dépréciations et provisions, transferts de charges.

⁵ Charges courantes hors personnel, charges de personnel, autres charges de gestion courante, charges financières, charges exceptionnelles, dotations aux amortissements, dépréciations et provisions, impôt sur les sociétés.

⁶ Valeur ajoutée, excédent brut d'exploitation, résultat d'exploitation, résultat financier, résultat exceptionnel.

⁷ Ligne intitulée « Augmentation des dotations ».

⁸ Ligne « Acquisition d'élément de l'actif immobilisé ».

⁹ Capitaux propres, provisions, amortissements et dépréciations et dettes financières, composant les ressources stables d'une part, immobilisations incorporelles, corporelles, financières et charges à répartir composant d'actif immobilisé brut d'autre part.

Annexe II

La mission s'est d'abord adressée aux contrôleurs budgétaires régionaux (CBR) *via* les services du contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM) du ministère de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche (MENESR), dont peu disposaient en réalité de l'information demandée. Ceux-ci ont par conséquent interrogé les contrôleurs budgétaires académiques (CBA) qui, lorsqu'ils ne disposaient pas non plus de l'information – ce qui s'est révélé être fréquent – se sont à leur tour adressés directement aux agents comptables des universités.

La requête initiale a été adressée aux CBR le 5 novembre 2014. **La mission n'a pu disposer des informations pour l'intégralité des établissements souhaités que le 5 janvier 2015¹¹.**

1.2. Malgré un lourd travail de fiabilisation, des précautions d'interprétation s'imposent encore

La mission a constaté que, dans la majorité des cas, les données initialement transmises présentaient des incohérences lourdes qui les rendaient inexploitables. Ainsi, très fréquemment :

- ◆ le total des produits diminué du total des charges ne correspondait pas au résultat de l'exercice indiqué ;
- ◆ la somme du résultat d'exploitation, du résultat financier et du résultat exceptionnel différait du résultat comptable ;
- ◆ les cessions ou réductions d'éléments de l'actif immobilisé, l'augmentation des dotations, les acquisitions d'éléments d'actif, voire la CAF ou l'insuffisance d'autofinancement (IAF) n'étaient pas renseignées ;
- ◆ le total des capitaux propres, des provisions (y compris les provisions réglementées), des amortissements, des dépréciations et des dettes financières ne correspondait pas à la somme indiquée en « ressources stables » ;
- ◆ le total des immobilisations incorporelles, corporelles, financières et des charges à répartir ne correspondait pas à la somme indiquée pour l'« actif immobilisé brut » ;
- ◆ les ressources stables diminuées de l'actif immobilisé brut ne correspondaient pas au montant indiqué pour le fonds de roulement net global ;
- ◆ le total des stocks et en-cours, avances et acomptes, comptes clients et comptes rattachés, autres créances et charges constatées d'avance ne correspondait pas au montant indiqué pour l'actif circulant ;
- ◆ le total des avances et acomptes reçus, des comptes fournisseurs et comptes rattachés, des autres dettes et produits constatés d'avance ne correspondait pas au montant indiqué pour les dettes court terme ;
- ◆ les dettes court terme diminuées de l'actif circulant ne correspondaient pas au montant indiqué de besoin en fonds de roulement ;
- ◆ la trésorerie ne correspondait pas au montant du fonds de roulement diminué du besoin en fonds de roulement ;

¹⁰ Stocks et en-cours, avances et acomptes, comptes clients et comptes rattachés, autres créances, charges constatées d'avance, composant l'actif circulant d'une part, avances et acomptes reçus, fournisseurs et comptes rattachés, autres dettes et produits constatés d'avance, composant les dettes à court terme d'autre part.

¹¹ La mission a pu également avoir communication des données collectées par la Cour des comptes auprès des agents comptables des universités dans le cadre d'une mission conduite à la demande du Sénat dont l'achèvement est prévu en juin 2015. Leur fiabilisation n'était pas totalement achevée à la date de leur communication à la mission, mais ces informations ont apporté un complément utile aux données des comptes financiers reconstituées par la mission.

Annexe II

- ◆ la somme de l'actif immobilisé brut, de l'actif circulant et de la trésorerie ne correspondait pas à la somme des ressources stables et des dettes à court terme, de sorte que le bilan actif/passif n'apparaissait pas équilibré.

La mission s'est donc livrée, au fil de la réception des données, à un lourd travail de fiabilisation, qui a révélé que les contrôleurs budgétaires académiques ne disposaient fréquemment pas des comptes financiers exhaustifs des établissements sur plusieurs années, et qu'ils n'étaient pas toujours familiers des notions financières maniées. Les situations les plus problématiques, qui ont porté sur une vingtaine d'établissements, ont finalement été réglées par la mission en lien direct avec les agents comptables.

Il est à noter que les comptes des universités relevant du contrôle budgétaire exercé par les académies de Paris, Versailles et Créteil sont parmi ceux qui sont arrivés le plus tardivement et ont nécessité le travail de fiabilisation le plus lourd.

La méthode mise en œuvre ne garantit pas totalement l'exactitude des chiffres et requiert par conséquent des précautions d'interprétation. En effet, **les périmètres d'analyse ont changé au cours de la période**. Certaines des évolutions mises en évidence sont en partie liées au passage progressif des établissements aux nouvelles compétences prévues par la loi relative aux libertés et responsabilités des universités (LRU)¹². Ainsi entre 2011 et 2012, huit universités supplémentaires du périmètre de la mission ont bénéficié de la gestion de leur masse salariale rejointes, entre 2012 et 2013, par deux universités supplémentaires. La mission s'est toutefois efforcée d'en tenir compte en mesurant les effets des changements de périmètres sur les principales données consolidées (cf. *infra*).

En outre, les multiples changements de méthode comptable intervenus sur la période d'observation rendent les évolutions des postes du bilan peu lisibles. Il convient principalement de prendre en compte les changements intervenus sur les modes de valorisation du patrimoine :

- ◆ des méthodes d'évaluation du patrimoine par France Domaine, qui se révèlent fragiles ;
- ◆ des méthodes de comptabilisation et de neutralisation des dotations et des subventions d'équipement, qui ont beaucoup changé ;
- ◆ une instruction de 2013¹³ qui modifie sensiblement la comptabilisation des subventions de l'État.

Par ailleurs, les interventions des commissaires aux comptes (CAC) ne sont pas homogènes et contribuent aux difficultés de lecture des bilans :

- ◆ la certification des comptes s'est traduite par des modifications importantes dans les méthodes de comptabilisation appliquées aux activités des universités ;
- ◆ si le rattachement des produits et des charges a été globalement une priorité, les recommandations des CAC sont très variables concernant notamment la comptabilisation des passifs sociaux, la gestion des contrats pluriannuels, les inventaires physiques ou les modalités d'amortissement des biens.

Enfin, malgré la certification des comptes, la qualité comptable reste très variable : au-delà du manque d'homogénéité dans les recommandations des CAC, la mission a été confrontée à des équipes financières de compétences très variables.

¹² Loi n° 2007-1199 du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités.

¹³ Instruction BOFIP-GCP-13-0004 du 31/01/2013 relative à la comptabilisation des financements externes de l'actif.

2. La période 2011-2013 se caractérise par une nette amélioration du compte d'exploitation des universités, leur dépendance aux subventions d'exploitation est globalement stable mais leur structure de coûts se rigidifie

Tableau 1 : Compte de résultat consolidé des 75 établissements du périmètre de la mission de 2011 à 2013 (en millions d'euros - M€)

En M€	2011	2012	2013
Charges courantes hors personnel	1 627	1 600	1 604
Charges de personnel	8 998	9 749	10 091
Autres charges de gestion courante	364	379	367
Charges financières	2	2	2
Charges exceptionnelles	36	21	18
Dotation aux amortissements et provisions (DADP)	757	847	849
Impôts sur les sociétés	5	7	6
Total des charges	11 790	12 604	12 938
Production vendue	959	974	1 001
Production stockée	27	51	51
Production immobilisée	-	1	1
Subventions d'exploitation	10 155	10 886	11 269
Dont subventions Etat	9 410	10 142	10 232
Autres produits de gestion courante	154	179	145
Produits financiers	20	9	9
Produits exceptionnels	440	449	54
Reprises sur ADP ¹⁴	132	166	596
Transferts de charges	0	1	0
Total des produits	11 887	12 717	13 127
Valeur ajoutée	-408	-336	-324
Excédent brut d'exploitation	512	644	616
Résultat d'exploitation	-137	-60	155
Résultat financier	17	7	1
Résultat exceptionnel	218	166	33
Résultat de l'exercice	97	113	189

Source : comptes financiers des universités.

2.1. La situation globale des universités, appréhendée à travers les soldes intermédiaires de gestion et le résultat comptable, s'améliore entre 2011 et 2013

Les résultats nets comptables après impôt des soixante-quinze établissements s'élèvent en 2013 à 189 M€. Ces résultats sont en hausse de 94,5 % sur les trois dernières années : toutefois, ils ne correspondent en 2013 qu'à 1,44 % des produits totaux, et 1,52 % des produits encaissables¹⁵.

En 2013, seuls huit établissements du périmètre analysé présentent un déficit d'exploitation. Parmi ceux-ci, quatre étaient déjà en déficit l'année précédente. L'année 2013 semble marquer une amélioration puisque en 2012, quinze universités étaient déficitaires (dont sept en double déficit) alors qu'en 2011, treize universités étaient concernées par un déficit (dont sept en double déficit).

¹⁴ Reprise sur amortissements, dépréciations et provisions.

¹⁵ Les produits encaissables sont les contreparties d'obligations vis-à-vis de tiers. Concrètement, ils impliquent une obligation de paiement et doivent conduire à une variation de la trésorerie. Ils se différencient des produits non encaissables (produits encaissables : comptes 70 à 74 + 751 + 752 + 76).

Annexe II

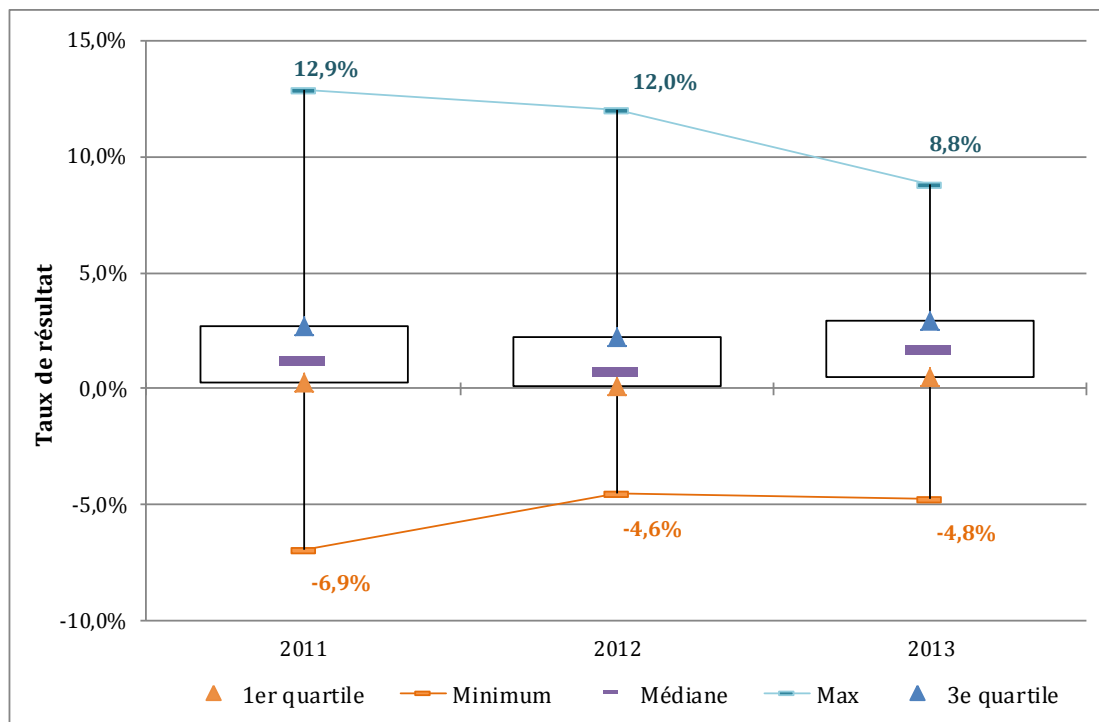
L'analyse de la dispersion des résultats confirme cette tendance (cf. tableau 2 et graphique 1). **Les écarts de performance entre établissements se resserrent : les situations les plus fragiles s'améliorent**, le taux de résultat¹⁶ le plus dégradé passant de -6,9 % en 2011 à -4,8 % en 2013, le **taux de résultat maximum étant quant à lui en diminution**¹⁷. L'écart-type passe, de même, de 2,6 % en 2011 à 2,2 % en 2013 et confirme un léger resserrement des écarts de taux de résultat entre établissements.

Tableau 2 : Dispersion des taux de résultat des 75 établissements du périmètre de la mission (2011-2013)¹⁸

Taux de résultat (%)	2011	2012	2013
Moyenne	0,8	0,9	1,4
Minimum	-6,9	-4,6	-4,8
1 ^{er} quartile	0,2	0,1	0,5
Médiane	1,2	0,7	1,6
3 ^e quartile	2,7	2,2	2,9
Maximum	12,9	12,0	8,8
Écart-type ¹⁹	2,6	2,5	2,2

Source : comptes financiers des universités, calculs de la mission.

Graphique 1 : Dispersion des taux de résultat des 75 établissements du périmètre de la mission (2011-2013)



Source : comptes financiers des universités, calculs de la mission.

¹⁶ Part des résultats dans le total des produits.

¹⁷ Cette évolution n'est d'ailleurs pas en soi préoccupante dans la mesure où les universités n'ont pas vocation à maximiser leur résultat mais seulement à assurer une couverture équilibrée de leurs charges, et dégager des marges de manœuvre en lien avec leurs besoins d'investissement.

¹⁸ Les quartiles sont les trois valeurs qui partagent une distribution en quatre parts égales. Le premier quartile est la valeur en dessous de laquelle se situent 25 % des données, le deuxième quartile correspond à la médiane et le troisième quartile isole le quart supérieur de la distribution.

¹⁹ L'écart-type mesure la dispersion, ou l'étalement, d'un ensemble de valeurs autour de leur moyenne. Plus l'écart-type est faible, plus la population est homogène. Il est calculé à partir du taux de résultat de chaque établissement sans pondération.

Annexe II

L'analyse détaillée des taux de résultat par catégories d'universités²⁰ montre une progression pour la majorité d'entre elles (cf. tableau 3). Les meilleurs taux de résultat concernent les universités tertiaires. Les universités de type lettres, langues, sciences humaines (LLSH), qui sont majoritairement²¹ passées aux nouvelles compétences en 2012, ont connu un important fléchissement de leurs résultats l'année de mise en œuvre de la gestion de leur masse salariale, mais connaissent une amélioration en 2013. Les instituts polytechniques connaissent une forte dégradation, essentiellement due à la situation de l'INP Grenoble qui enregistre un résultat déficitaire en 2013²². Sur les autres catégories d'établissements (pluridisciplinaires, scientifiques, et tertiaire droit-gestion), les résultats progressent au cours des trois années.

Tableau 3 : taux de résultat (résultat / total des produits) par types d'établissement

Typologie d'établissements	Taux de résultat moyen en 2011 (%)	Taux de résultat moyen en 2012 (%)	Taux de résultat moyen en 2013 (%)
Instituts nationaux polytechniques	1,60	0,69	-0,70
Pluridisciplinaire avec santé	0,45	0,72	1,13
Pluridisciplinaire sans santé	0,78	0,80	1,24
Scientifique et/ou médicale	0,89	0,77	1,52
Tertiaire (droit-gestion)	2,09	2,38	3,29
Tertiaire (LLSH)	2,14	1,36	2,48
Ensemble des établissements²³	0,82	0,89	1,44

Source : comptes financiers des universités, calculs de la mission.

L'analyse des soldes intermédiaires de gestion permet de comprendre les différents facteurs contribuant à l'accroissement du résultat.

La valeur ajoutée²⁴ est négative, les dépenses d'acquisition de biens et de services étant supérieures aux recettes d'exploitation. Cependant, la situation s'améliore régulièrement, son montant passant de -408 M€ en 2011 à -324 M€ en 2013 (amélioration de 20,5 %). Cette progression résulte d'un accroissement des produits encaissables autres que les subventions d'exploitation 4,0 %, alors que sur la même période les charges courantes hors personnel sont en diminution de 1,45 % malgré la hausse du coût des fluides.

²⁰ La typologie retenue par la mission est celle en usage dans les bases de données du MENESR.

²¹ 6 universités sur 11.

²² L'INP Grenoble présente un déficit de 3,741 M€ en 2013. Le périmètre d'analyse de la mission ne compte que deux INP (Toulouse et Grenoble).

²³ Le taux de résultat de l'ensemble des établissements correspond au rapport entre le total des résultats sur le total des produits des soixante-quinze établissements.

²⁴ Selon la définition apportée par l'INSEE, la valeur ajoutée représente le solde du compte de production. Elle est égale à la valeur de la production diminuée de la consommation intermédiaire. A l'échelle d'une université, elle mesure l'écart entre le produit des ventes et prestations de service et les charges externes.

L'excédent brut d'exploitation²⁵ connaît une évolution plus erratique. En augmentation de 25,8 % de 2011 à 2012, il diminue de 4,3 % de 2012 à 2013. Ce mouvement tient principalement aux évolutions contrastées de la masse salariale et des subventions de l'État. En effet, si entre 2011 et 2012 les évolutions de la masse salariale et de la subvention de l'État sont comparables (8,4 % et 7,8 %), il n'en est plus de même en 2013 puisque l'écart s'accroît avec une augmentation des rémunérations de 3,5 % et une progression des dotations de 0,9 %. Cependant, entre 2012 et 2013, les autres subventions obtenues auprès des collectivités publiques ont permis de compenser en partie la faible progression des dotations de l'État puisque celles-ci ont augmenté de 39 %.

L'analyse de l'EBE atteste des progrès réalisés par les universités dans leur gestion. En effet, si trois universités présentaient un EBE négatif en 2011, c'est-à-dire que leurs ressources encaissables de l'année ne couvraient pas leurs dépenses décaissables, tous les établissements connaissent un EBE positif en 2013.

Le résultat d'exploitation²⁶ est en progression régulière. Déficitaire en 2011 et 2012, il connaît une progression très importante en 2013, passant d'une situation négative de -137 M€ en 2011 et -60 M€ en 2012 à un excédent de 155 M€ en 2013.

Ces variations sont principalement la conséquence des changements de méthodes d'amortissement et de provisionnement mises en place dans les établissements sur les recommandations des commissaires aux comptes qui après avoir fortement impacté les résultats les premières années de certification tendent à se normaliser en 2013²⁷. Si les dotations aux amortissements et provisions ont augmenté de 11,8 % entre 2011 et 2012 pour se stabiliser en 2013, les reprises sur provisions²⁸ ont augmenté de 7,7 % entre 2011 et 2012 et de 5,6 % entre 2012 et 2013. Ainsi, l'amortissement net qui représentait 231 M€ en 2012 a été ramené à 198 M€ en 2013.

Les résultats financiers s'éteignent progressivement. Alors qu'ils assuraient globalement encore 17 M€ de ressources supplémentaires en 2011, ils ne représentent plus que 1 M€ en 2013.

Enfin, **les résultats exceptionnels** importants en 2011 et 2012 (respectivement 141 M€, et 145 M€), sont globalement en baisse en 2013 (48 M€). Ces mouvements sont difficiles à analyser globalement. Ils recouvrent principalement des opérations de cession d'éléments d'actif mais également des subventions d'équipement comptabilisées en section de fonctionnement²⁹.

²⁵ Indicateur privilégié de la « rentabilité » de l'établissement, l'excédent brut d'exploitation (EBE) mesure le solde des ressources courantes après paiement des achats de fournitures ou de services, des dépenses de personnel et des impôts. Il permet d'évaluer le niveau de maîtrise de sa gestion ordinaire par l'établissement.

²⁶ Le résultat d'exploitation exprime le résultat après avoir pris en compte les charges calculées (dotations aux amortissements et provisions) et les produits calculés (reprises sur amortissements et provisions).

²⁷ Les méthodes comptables appliquées peuvent varier sensiblement d'un établissement à l'autre (cf. Annexe IV consacrée à l'analyse du fonds de roulement mobilisable).

²⁸ Les instructions comptables ont été modifiées en 2013 : alors que jusqu'en 2012 les subventions d'équipement étaient reprises au résultat au compte 77 produits exceptionnels - soit sous forme de neutralisation, soit sous forme d'une quote-part virée au compte de résultat -, ces opérations sont désormais comptabilisées au compte 78 reprises sur amortissements. Dans un souci de simplification, la mission retient la notion globale de reprises sur amortissement et provisions.

²⁹ C'est le cas de l'université de Mulhouse : la nouvelle instruction BOFIP-GCP-13-0004 du 31/01/2013 relative à la comptabilisation des financements externes de l'actif met définitivement un terme à ces pratiques

2.2. Néanmoins, la dépendance des établissements aux subventions d'exploitation est toujours très marquée et la progression des charges de personnel limite de plus en plus leurs marges de manœuvre

L'analyse des postes de produits et de charges doit tenir compte des changements de périmètre intervenus principalement en 2012 avec l'accession aux nouvelles compétences de huit établissements supplémentaires. Si cet élargissement du périmètre n'a que peu de conséquences sur la variation des résultats, 4,7 % de l'augmentation des produits et des charges constatées entre 2011 et 2012 sont dus à l'accroissement du périmètre.

Entre 2012 et 2013, deux établissements supplémentaires de l'échantillon bénéficient des nouvelles compétences : ils ne représentent toutefois que 1 % du total des charges et du total des produits et n'ont que peu d'impact sur les évolutions globales.

2.2.1. La dépendance très forte des établissements aux subventions d'exploitation est globalement restée stable entre 2011 et 2013 mais elle est contrastée selon les types d'établissement

Les produits sont en augmentation de 10,4 % au cours de la période 2011-2013. Une partie de cette augmentation provient des établissements passés aux RCE en 2012 et 2013, qui ont vu leurs subventions d'exploitation substantiellement augmenter de ce fait. Sur le périmètre des seuls établissements déjà passés aux RCE fin 2011 (évolution « hors effets de périmètre »), l'augmentation des produits n'est que de 4,8 % (+2,2 % en 2012 et +2,5 % en 2013).

Les principales ressources des universités sont constituées de subventions d'exploitation, qui représentent 89,7 % des produits encaissables en 2011, et 90,3 % en 2013. Les subventions d'exploitation progressent de 11 % sur la période 2011-2013 (+7,8 % en 2012 et +2,9 % en 2013, en partie en raison des dernières vagues de passage aux RCE). Hors effets de périmètre³⁰, l'évolution sur trois ans est de +4,6 % (+1,8 % en 2012 et +2,7 % en 2013).

Les subventions versées par l'État en 2013 aux soixante-quinze établissements du périmètre étudié s'élève à 10,4 Md€ (il s'agit essentiellement de la subvention pour charges de service public (SCSP)). Ce montant représente 93 % des subventions d'exploitation. Il progresse de 10,9 % en trois ans, mais seulement de 4 % après retraitement des effets de périmètre, soit une hausse d'environ 2 % par an en moyenne (+1,9 % en 2012 et +2 % en 2013).

Le solde des subventions d'exploitation, versé par d'autres collectivités publiques (Agence nationale de la recherche - ANR, collectivités locales, Union européenne) est en augmentation de 12,6 % de 2011 à 2013 (+12,3 % hors effets de périmètre), et son poids relatif par rapport à la SCSP augmente légèrement de 7,3 % en 2011 à 7,4 % en 2013 (et même de 7,1 % à 7,7 % au sein du périmètre des seules universités passées aux RCE en 2011).

La dépendance des établissements à l'égard des subventions de l'État, illustrée à travers la part des subventions de l'État dans l'ensemble des produits encaissables, est contrastée selon les types d'établissements (cf. tableau 4). Les deux instituts polytechniques et, dans une moindre mesure, les universités scientifiques et médicales et les universités de droit-gestion, apparaissent comme ayant une meilleure capacité, en valeur relative, à générer des ressources hors SCSP que les autres catégories d'établissements. **Par ailleurs, la dépendance des universités tertiaires LLSH à la subvention de l'État semble s'être considérablement accrue sur la période.**

³⁰ Établissements déjà passés aux RCE à la fin de l'année 2011.

Annexe II

Tableau 4 : Part moyenne des subventions de l'État dans l'ensemble des produits encaissables par typologie d'établissements, sur le périmètre des 75 établissements étudiés par la mission (2011-2013)

Typologie d'établissements	Part moyenne des subventions de l'État en 2011 (%)	Part moyenne des subventions de l'État en 2012 (%)	Part moyenne des subventions de l'État en 2013 (%)
Instituts nationaux polytechniques	68,8	66,7	68,8
Pluridisciplinaire avec santé	84,2	84,6	84,3
Pluridisciplinaire sans santé	84,0	84,7	84,0
Scientifique et/ou médicale	82,4	81,1	81,2
Tertiaire (droit-gestion)	81,1	82,2	82,0
Tertiaire (LLSH)	82,0	88,2	87,9
Ensemble des établissements	83,2	83,8	83,6

Source : comptes financiers des universités, calculs de la mission.

Compte tenu de la légère augmentation de la part des subventions d'exploitation dans les produits encaissables, les autres produits encaissables (production vendue, production stockée, production immobilisée, autres produits de gestion courante, produits financiers) voient leur part dans le total des produits encaissables se réduire, de 10,3 à 9,7 % entre 2011 et 2013. Ils n'augmentent que de 4 % sur la période (+5 % en 2012, et -1 % en 2013) et de 3,9 % hors effet de périmètre (+4 % en 2012 et stagnation en 2013).

Enfin, une partie des produits correspond à des produits non encaissables. L'essentiel est constitué en 2011 de produits exceptionnels (qui correspondent en grande partie à la neutralisation de l'amortissement de subventions d'investissement), et plus marginalement à des reprises sur amortissement, dépréciations et provisions, et à des transferts de charges.

L'ensemble des produits non encaissables augmente de 13,7 % sur la période, mais leur part dans le total des produits reste relativement stable à 5 %. Les produits exceptionnels ont néanmoins tendance à disparaître avec les changements de traitement comptable des subventions d'investissement. C'est la catégorie des reprises sur amortissements, dépréciations et provisions qui progresse rapidement.

2.2.2. La part des charges de personnel dans les recettes encaissables progresse chaque année

La progression des charges totales est de 4,2 % entre 2011 et 2013 (hors effet de périmètre). Les universités assument principalement trois types de charges de fonctionnement :

- ◆ les charges courantes hors personnels³¹, qui ont globalement diminué sur la période 2011-2013 de -1,5 % ;
- ◆ les charges de personnels, qui, sur la même période, ont augmenté de 12,2 %, soit plus rapidement que les produits ;
- ◆ les charges calculées (dotation aux amortissements et provisions) qui croissent de 12,1 % en trois ans.

Les charges de personnel représentent en 2013 78 % des charges totales. Elles progressent significativement entre 2011 et 2013, en partie en raison d'un changement de périmètre, avec le passage aux RCE de nouveaux établissements. Hors effet de périmètre, la masse salariale augmente néanmoins de 2,2 % entre 2011 et 2012 puis de 2,7% entre 2012 et 2013. Cette hausse est à mettre en regard de l'évolution de la subvention d'exploitations de l'État qui, hors effet de périmètre, croît de 1,9 % entre 2011 et 2012 et de 2,0 % entre 2012 et 2013.

³¹ Ou charges externes : concernent les achats de fournitures, biens et services (Comptes 60 à 62 + 635 + 637). Ces dépenses recouvrent notamment les fluides et les dépenses de maintenance.

Annexe II

Globalement, la dégradation de certains indicateurs constitue un sujet d'inquiétude. Le poids des charges de personnel dans les produits progresse alors que mécaniquement le poids des charges courantes hors personnel diminue. La mise en perspective de ces deux évolutions permet de comprendre les difficultés des établissements qui, pour répondre à l'accroissement des charges de personnel, se voient contraints de prendre des mesures d'économies très rigoureuses sur les autres charges de fonctionnement.

Il est à craindre que ce mouvement ne se traduise notamment par une réduction des efforts de maintenance et d'entretien ce qui, à terme, pourrait constituer de nouvelles sources de difficultés. Cette tendance observée est commune à tous les types d'établissement, sauf aux universités de droit-gestion. **Elle est particulièrement marquée et inquiétante pour les universités LLSH.**

Tableau 5 : Part des charges courantes hors personnel et des charges de personnels dans les produits encaissables en M€ (sur les soixante-quinze établissements du périmètre)³²

	2011	2012	2013
Charges courantes hors personnel / produits encaissables (%)	14,4	13,2	12,9
Charges de personnel / produits encaissables (%)	79,5	80,6	80,9

Source : comptes financiers des universités, calculs de la mission.

Tableau 6 : Charges courantes hors personnels, charges de personnel et produits encaissables entre 2011 et 2013 (en M€)

Données consolidées	2011	2012	2013
Produits encaissables (M€)	11 315	12 100	12 476
Charges courantes hors personnel (M€)	1 627	1 600	1 604
Charges de personnel (M€)	8 998	9 749	10 091
Hors effet de périmètre (établissements passés aux RCE fin 2011)	2011	2012	2013
Produits encaissables (M€)	11 033	11 257	11 529
Charges courantes hors personnel (M€)	1 526	1 499	1 505
Charges de personnel (M€)	8 863	9 058	9 300

Source : comptes financiers des universités, calculs de la mission.

Tableau 7 : Part des charges courantes hors personnel (charges externes) et des charges de personnel dans les produits encaissables par type d'établissement (en %)

Typologie d'établissements	Charges externes/produits encaissables (%)			Charges de personnel/produits encaissables (%)		
	2011	2012	2013	2011	2012	2013
Instituts nationaux polytechniques	21,4	21,0	19,7	67,9	69,2	71,6
Pluridisciplinaire avec santé	13,7	13,1	12,7	81,1	81,4	81,7
Pluridisciplinaire sans santé	14,0	12,5	12,1	80,1	81,2	80,9
Scientifique et/ou médicale	14,9	14,5	14,3	78,5	78,0	79,0
Tertiaire (droit-gestion)	13,0	12,9	13,3	77,9	78,8	78,4
Tertiaire (LLSH) ³³	17,5	10,9	10,2	74,8	83,9	83,7
Ensemble des établissements	14,4	13,2	12,9	79,5	80,6	80,9

Source : comptes financiers des universités, calculs de la mission.

³² Cf. définition des produits encaissables note en bas de page 3.

³³ La hausse entre 2011 et 2012 de la part des charges de personnel dans le total des produits encaissables pour les universités LLSH s'explique en partie par le passage de six nouvelles universités aux RCE en plus des cinq universités déjà aux RCE en 2011.

3. Le tableau de financement 2011-2013 est rendu peu lisible par les corrections comptables ayant porté sur l'actif, mais la part autofinancée progresse dans l'investissement

Le tableau de financement est l'état qui recense le total des ressources dont disposent les établissements et la façon dont celles-ci permettent de financer leurs emplois stables. Le solde des ressources et des emplois détermine la variation du fonds de roulement.

3.1. La part de la capacité d'autofinancement (CAF) augmente et celle des autres ressources diminue dans les modes de financement de l'investissement

Les ressources stables dont disposent les établissements pour financer leurs investissements et alimenter leur fonds de roulement sont constituées de la capacité d'autofinancement qu'ils sont en mesure de dégager par leurs activités au cours de l'exercice et d'autres dotations, principalement constituées de subventions d'équipement, et à la marge, de dettes financières.

3.1.1. L'évolution de la capacité d'autofinancement (CAF) sur la période traduit une amélioration de la situation financière des universités

La capacité d'autofinancement (CAF) désigne la somme des résultats et des charges non-décaissées (dotations aux amortissements et provisions pour risques et charges). Elle constitue un indicateur déterminant de la santé financière des établissements en ce qu'elle mesure leur capacité à dégager, pour une période donnée, à partir de leur activité normale, une ressource interne (une épargne volontaire) pour financer de nouveaux investissements sans avoir recours aux ressources externes (subventions affectées) ou au fonds de roulement.

Depuis 2011, la situation financière globale des établissements sur le périmètre examiné par la mission s'améliore. **La CAF consolidée augmente régulièrement, passant de 323 M€ en 2011 à 373 M€ en 2012 et à 438 M€ en 2013.** Entre 2011 et 2013, 51 établissements de l'échantillon voient en effet leur CAF progresser. Si le nombre d'établissements en situation d'insuffisance d'autofinancement (CAF négative) ne varie pas entre 2011 et 2013 (trois établissements, mais différents les deux années), le montant total des CAF négatives diminue passant de -7,0 M€ en 2011 à -2,7 M€ en 2013.

Le tableau 8 ci-dessous décrit la dispersion du taux de CAF (part de la CAF dans les produits encaissables). En 2013, 50 % des établissements présentent un taux de CAF qui varie entre -1,6 % et 3,4 %, 25 % un taux compris entre 3,4 % et 5,5 %, et 25 % un taux supérieur à 5,5 %. Un établissement (université de Polynésie française) présente un profil très atypique avec un taux de CAF très élevé et en croissance (17,5 % en 2011, 48,0 % en 2013). Il n'a pas été pris en compte dans le calcul de l'écart-type qui se réduit de 3,1 % à 2,2 %.

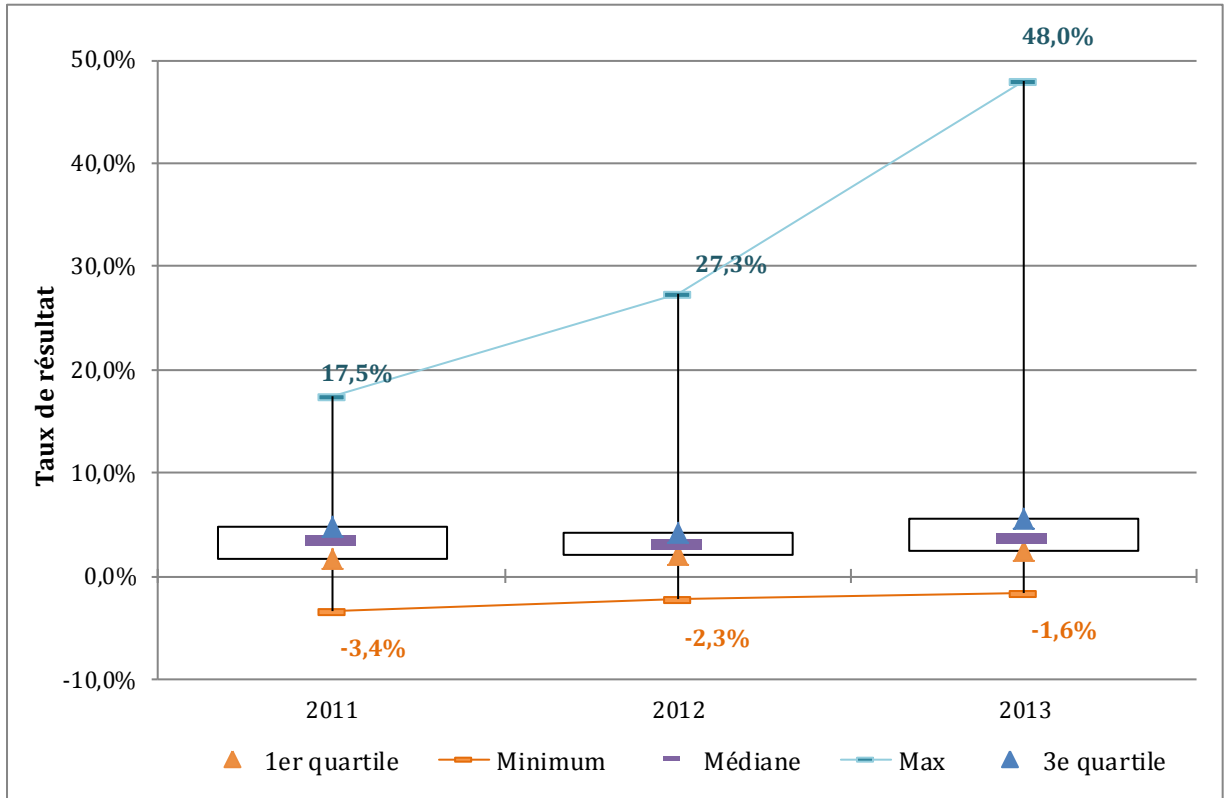
Tableau 8 : Dispersion de la part de la CAF dans les produits encaissables des 75 établissements du périmètre de la mission (2011-2013)

Part de la CAF dans les produits encaissables (%)	2011	2012	2013
Moyenne	2,9	3,1	3,5
Minimum	-3,4	-2,3	-1,6
1 ^{er} quartile	1,7	2,1	2,5
Médiane	3,3	2,9	3,4
3 ^e quartile	4,8	4,1	5,5
Maximum	17,5	27,3	48,0
Écart-type	3,1	3,5	2,2

Source : comptes financiers des universités, calculs de la mission.

Annexe II

Graphique 2 : Dispersion de la part de la CAF dans les produits encaissables des 75 établissements du périmètre de la mission (2011-2013)



Source : comptes financiers des universités, calculs de la mission.

L'analyse du taux de CAF³⁴ par catégories d'établissements montre qu'en moyenne, ce sont les universités scientifiques et médicales et les universités tertiaires de droit et gestion qui parviennent à dégager de leurs produits encaissables les niveaux de CAF les plus élevés (cf. tableau 9). La part de la CAF dans les produits encaissables progresse pour tous les types d'établissement, sauf pour les instituts nationaux polytechniques, principalement en raison des difficultés financières de l'un des deux établissements de la catégorie, et les universités tertiaire LLSH.

Tableau 9 : Part moyenne de la CAF dans les produits encaissables selon la catégorie d'établissement, sur le périmètre des 75 établissements étudiés par la mission (2013)

Typologie d'établissements	Moyenne de la part de la CAF dans les produits encaissables (%)		
	2011	2012	2013
Instituts nationaux polytechniques	5,0	3,2	3,2
Pluridisciplinaire avec santé	2,3	2,9	3,1
Pluridisciplinaire sans santé	3,2	3,1	3,6
Scientifique et/ou médicale	3,0	3,4	4,1
Tertiaire (droit-gestion)	4,0	4,2	4,5
Tertiaire (LLSH)	4,3	3,0	3,9
Ensemble des établissements	2,9	3,1	3,5

Source : comptes financiers des universités, calculs de la mission.

³⁴ Taux de CAF = CAF / produits encaissables.

Annexe II

Ainsi, l'amélioration de la capacité des établissements à générer de l'autofinancement par leur activité n'est pas uniforme. Par ailleurs, la CAF ne représente en moyenne que 3,5 % des produits encaissables en 2013, ce qui reste modeste. Enfin, une partie de la CAF est constituée d'éléments non mobilisables et notamment de provisions pour passifs sociaux dont l'importance varie fortement selon les pratiques des établissements et des CAC.

3.1.2. La part des autres ressources diminue dans le financement des investissements

L'analyse des tableaux de financement est rendue particulièrement délicate par les nombreuses écritures de retraitement passées à la demande des commissaires aux comptes et plus récemment en application de l'instruction relative à la comptabilisation des financements externes de l'actif³⁵.

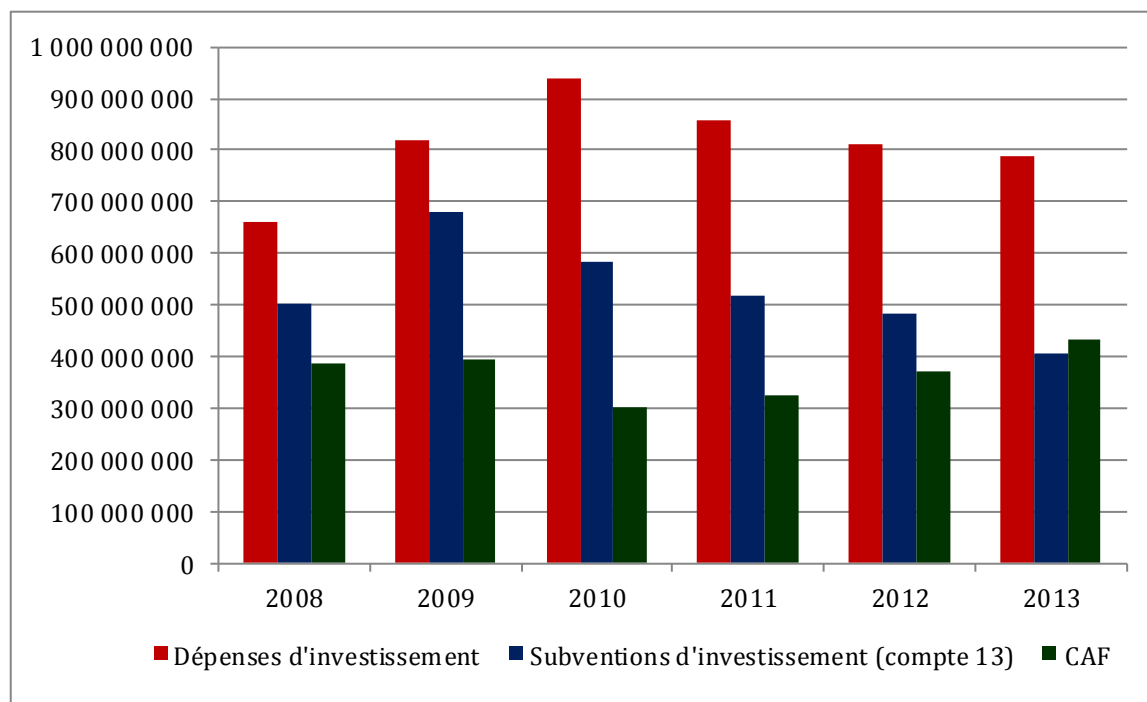
Sur les soixante-quinze universités étudiées, en raison des corrections portées au haut du bilan selon les recommandations des CAC, seules trente-six présentaient une variation du fonds de roulement identique au tableau de financement et au bilan. Il est par conséquent délicat d'extraire de la base de données des indicateurs significatifs.

Outre la CAF, les autres ressources sont apportées par les cessions d'éléments d'actifs qui restent marginales et par les augmentations des dotations qui sont constituées de dotations de l'État affectées ou non, de dotations des collectivités locales ou d'autres financeurs de statuts divers (taxe d'apprentissage, contrats de partenariats, don et legs).

Construits à partir des données de l'enquête réalisée par la Cour des comptes à la fin 2014, le graphique ci-dessous permet de mesurer l'importance grandissante de la CAF dans le financement des actifs stables et la diminution relative des subventions d'équipement.

³⁵ BOFIP-GCP-13-0004 du 31/01/2013.

Graphique 3 : Évolution comparée des subventions d'équipement et des dépenses d'investissement (en € de 2008 à 2013)



Source : données collectées par la Cour des comptes auprès des agents comptables des universités³⁶.

3.1.3. Les dettes financières sont marginales

Au cours de la période 2011-2013, 25 M€ ont été comptabilisés au titre des dettes financières. Le montant concerne principalement un seul établissement qui a bénéficié en 2012 d'un apport en capital sous la forme d'un emprunt de 24,3 M€ dans le cadre du financement d'un partenariat public privé (PPP).

Quelques autres universités ont bénéficié d'avances de montants plus réduits (cf. Annexe IV relative à la part du fonds de roulement mobilisable) :

- ◆ un premier dispositif recouvre des avances obtenues auprès de l'agence nationale de valorisation de la recherche (ANVAR) et d'OSEO (aujourd'hui Bpifrance). Ce dispositif, destiné à faciliter l'aide au transfert concerne principalement les PME. Il a été étendu par l'ANVAR et poursuivi par OSEO au bénéfice de laboratoires de recherche publics dans quelques régions. Il est abandonné depuis 2013 en raison de la création des sociétés d'accélération du transfert de technologies (SATT) ;
- ◆ un deuxième type d'avance comptabilisé sous forme d'emprunts et dettes concerne – pour des montants très modestes – des cautions déposées par les usagers pour des prêts de matériels.

³⁶ S'agissant de la CAF, la mission a choisi de retenir les données collectées par la Cour des comptes car elles portaient sur la période 2008-2013, plutôt que les données des comptes financiers obtenus auprès des agents comptables des universités, qui ne portaient que sur la période 2011-2013. Pour les années 2011 à 2013, les deux sources de données ne divergent que légèrement. La CAF ressort à 326 M€ en 2011 d'après les données obtenues par la Cour des comptes, contre 323 M€ dans les données obtenues par la mission. La différence est de 372 M€ (Cour des comptes) contre 373 M€ (mission) en 2012, et de 434 M€ (Cour des comptes) contre 438 M€ (mission) en 2013. Ces différences illustrent la difficulté à disposer d'informations financières parfaitement fiables, mais les ordres de grandeur sont suffisamment convergents pour pouvoir en tirer des analyses concluantes.

Annexe II

Quelques remboursements d'avances ou d'emprunts apparaissent à la marge. Ils concernent un nombre réduit d'établissements. En 2013, le montant total des remboursements progresse cependant de 112 %. Apparaissent en effet les premiers remboursements d'annuités de partenariats publics privés. En 2013, 82 % du total remboursé de 2,2 M€ concernent trois établissements.

3.2. Les acquisitions d'actifs progressent, ce que les corrections apportées par les commissaires aux comptes rendent peu visible

Comme cela a déjà été évoqué dans le cadre de l'analyse des ressources stables, les montants des acquisitions d'éléments d'actif ont fait l'objet de nombreux retraitements, notamment à l'occasion de l'inscription à l'actif du bilan de la valeur du patrimoine.

Il en est de même pour les données consolidées des actifs qui ont beaucoup varié d'une année à l'autre notamment à l'occasion de l'intégration dans le bilan de la valeur du patrimoine immobilier. La valeur globale des actifs immobilisés bruts progresse de 6,2 % sur la période 2011 à 2013.

4. L'analyse du bilan fonctionnel fait apparaître un fonds de roulement stable mais un gonflement du bas de bilan

Tableau 10 : Bilan fonctionnel consolidé des 75 établissements du périmètre de la mission (2011-2013, M€)

	2011	2012	2013
Ressources stables	22 908	23 850	24 242
<i>Capitaux propres</i>	18 818	19 181	19 080
<i>Provisions réglementées</i>	9	20	24
<i>Provisions</i>	77	108	116
<i>Amortissements et dépréciations</i>	3 997	4 508	4 992
<i>Dettes financières</i>	7	32	30
Actif immobilisé brut	21 506	22 511	22 845
<i>Immobilisations incorporelles</i>	171	176	176
<i>Immobilisations corporelles</i>	21 314	22 315	22 648
<i>Immobilisations financières</i>	21	20	21
<i>Charges à répartir</i>	-	-	-
Fonds de roulement net global	1 402	1 339	1 397
Actif circulant	1 489	1 684	1 764
<i>Stocks et en-cours</i>	89	135	184
<i>Avances et acomptes versés</i>	7	12	16
<i>Clients et comptes rattachés</i>	646	745	746
<i>Autres créances</i>	731	765	798
<i>Charges constatées d'avance</i>	15	27	21
Ressources de court terme	1 733	2 106	2 438
<i>Avances et acomptes reçus</i>	191	339	553
<i>Fournisseurs et comptes rattachés</i>	501	536	571
<i>Autres dettes</i>	701	879	956
<i>Produits constatés d'avance</i>	339	353	358
Besoin en fonds de roulement	-244	-422	-674
Trésorerie de fin d'année	1 646	1 761	2 072

Source : comptes financiers des universités.

4.1. Le montant consolidé des fonds de roulement a très légèrement baissé sur la période

A l'issue de l'exercice 2013, les fonds de roulement cumulés des soixante-quinze établissements s'élevaient à 1,397 Md€. Ce chiffre est proche des données dont dispose la ministre chargée de l'enseignement supérieur dans son tableau de bord³⁷. La différence s'explique par le fait que les données de la mission correspondent au périmètre consolidé des bilans des établissements, qui comprend les données des établissements principaux ainsi que de tous les services à comptabilité distincte rattachés aux universités, quels que soient leurs statuts, y compris les services interuniversitaires³⁸.

Les fonds de roulement nets globaux (FRNG) ont faiblement varié passant de 1,402 Md€ en 2011 à 1,339 Md€ en 2012 et 1,397 Md€ en 2013, soit une diminution sur la période de 0,37 %. Ces mouvements sont la conséquence de la variation de plusieurs facteurs. Du côté des ressources stables, les principaux composants évoluent différemment :

³⁷ Un tableau de bord de la situation financière des universités est suivi par le MENESR. Il est établi sur la base des remontées d'information transmises par les CBA. Son périmètre porte sur la situation des établissements hors SIU dit périmètre agrégé.

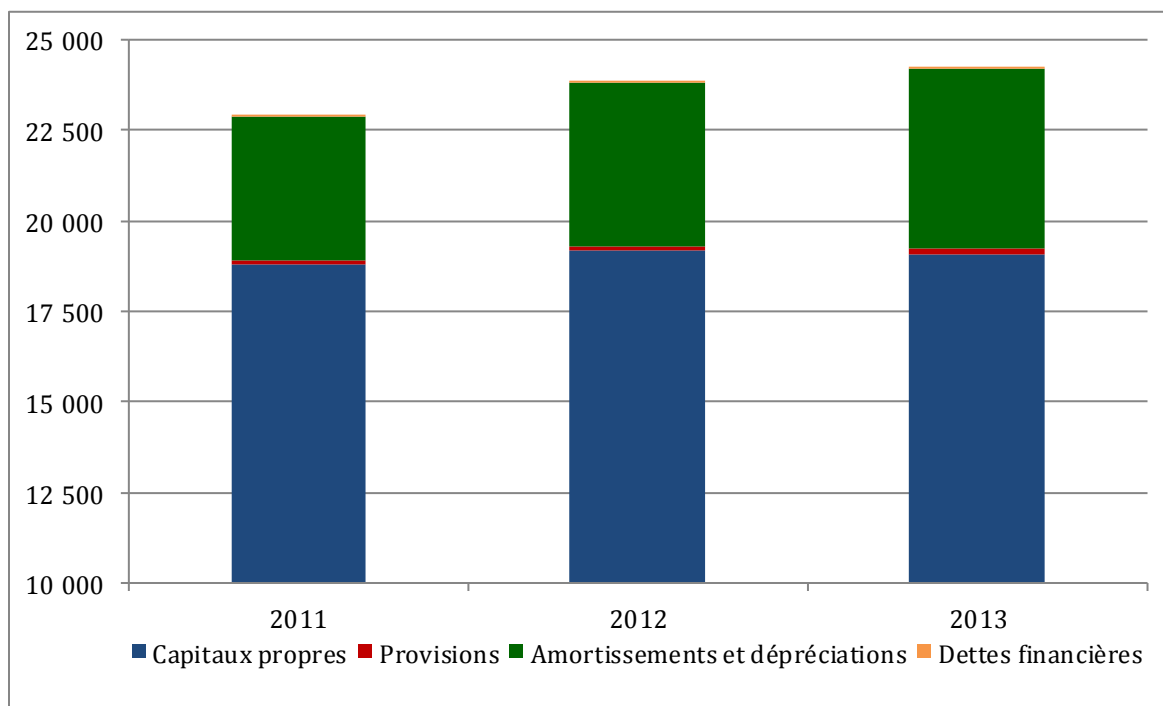
³⁸ Dont les montants ont été soustraits du tableau de bord ministre.

Annexe II

- ◆ les capitaux propres constituent près de 80 % des ressources stables. Ils augmentent faiblement entre 2011 et 2012, de 1,9 % : ils sont peu modifiés par des effets de périmètre. Entre 2012 et 2013, ils sont en diminution de 0,5 %. Alors que les résultats sont globalement positifs, ces variations s'expliquent vraisemblablement par les corrections hors budget apportées au haut de bilan sur les recommandations des commissaires aux comptes qui conduisent à une diminution des réserves au profit d'une augmentation des provisions ou des charges à payer ;
- ◆ les variations des provisions confirment cette interprétation, celles-ci augmentant respectivement de 41,3 % en 2012 et de 6,7 % en 2013 ;
- ◆ les dotations aux amortissements, qui font l'objet de travaux approfondis d'amélioration de la qualité comptable, augmentent significativement, de 12,8 % en 2012 et de 10,7 % en 2013.

Le graphique 4 ci-dessous illustre l'évolution contrastée des différents postes du haut du passif. Il met principalement en évidence le poids important des dotations aux dépréciations et amortissements dans la dynamique d'évolution des ressources stables.

Graphique 4 : Variation des principaux composants des ressources stables au passif du bilan des 75 établissements du périmètre de la mission (2011-2013, en M€)



Source : comptes financiers des universités, calculs de la mission.

Du côté des emplois stables, les immobilisations augmentent de 4,7 % entre 2011 et 2012 et plus modérément de 1,5 % une entre 2012 et 2013.

La baisse du fonds de roulement entre 2011 et 2012 et sa faible progression entre 2012 et 2013 tient à ces deux facteurs :

- ◆ l'évolution des ressources stables de 4,1 % entre 2011 2012 pour une augmentation légèrement plus élevée de la valeur des emplois stables de 4,7 % ;
- ◆ l'évolution réduite des ressources stables entre 2012 et 2013 de 1,6 % mais augmentation plus faible des immobilisations de 1,5 %.

Mesurés en jours de charges de fonctionnement décaissables, les montants consolidés des fonds de roulement représentent 42 jours en 2013, en léger retrait par rapport à 2011 (46 jours).

Annexe II

La circulaire budgétaire de 2010 relative aux opérateurs préconise le maintien dans les fonds de roulement d'un montant minimal correspondant à trente jours de charges de fonctionnement décaissables. Cette règle a été ramenée à 15 jours par une lettre du ministre du budget de 2012³⁹ sous les strictes conditions suivantes : une prévision de trésorerie soutenable, une CAF suffisante et un plan pluriannuel d'investissement (PPI) permettant de s'assurer de l'adéquation entre la trajectoire financière des établissements et les investissements programmés.

Le tableau 11 et le graphique 5 mettent en évidence le fait que **25 % des établissements se situent à un niveau inférieur ou proche du seuil de 30 jours en 2013**, et que la situation des fonds de roulement les moins élevés s'est légèrement dégradée. **Néanmoins, les écarts entre établissements se sont réduits depuis 2011**. Sur le périmètre étudié, une seule université présente un fond de roulement très fortement négatif en 2011⁴⁰, et une autre en 2012 et 2013⁴¹, mais dans une ampleur bien moindre. À l'inverse, le niveau de fonds de roulement extrêmement élevé de l'université de Polynésie française en 2011 et 2012 se réduit en 2013. Les situations extrêmes se résorbent et le reste des établissements se concentrent davantage autour de la médiane.

Tableau 11 : Dispersion des fonds de roulement en jours de charges de fonctionnement décaissables, sur le périmètre des 75 établissements étudiés par la mission (2013)

Fonds de roulement en jours de charges de fonctionnement décaissables	2011	2012	2013
Moyenne	46	42	42
Minimum	-73	-2	-1
1 ^{er} quartile	35	31	32
Médiane	47	41	43
3 ^e quartile	80	60	66
Maximum	452	445	152
Écart type	70	55	34

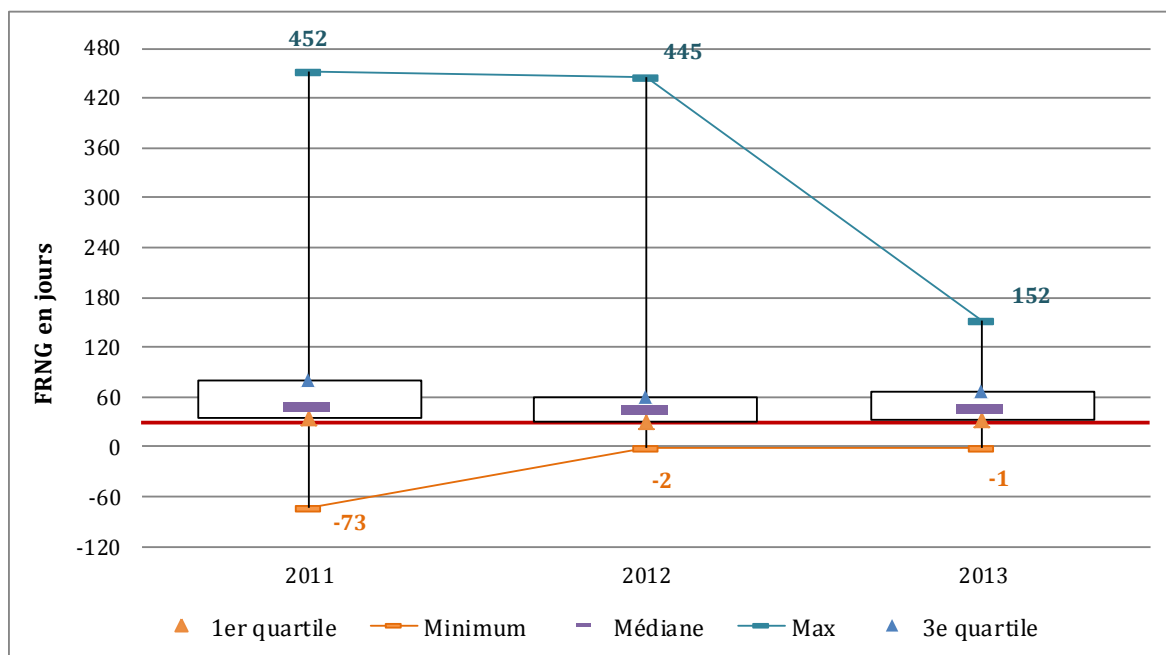
Source : comptes financiers des universités, calculs de la mission.

³⁹ Lettre du ministre délégué chargé du budget à madame la ministre de l'enseignement supérieur et de la recherche réf. BUD/2012/67381/C-GC du 18 octobre 2012.

⁴⁰ Université de la Réunion.

⁴¹ Université d'Orléans.

Graphique 5 : Dispersion des fonds de roulement en jours de charges de fonctionnement décaissables, sur le périmètre des 75 établissements étudiés par la mission (2013)



Source : comptes financiers des universités, calculs de la mission.

La mise en perspective des actifs immobilisés et des amortissements montre **une dégradation du taux de vétusté du patrimoine incorporel et corporel**⁴² qui permet de caractériser la politique d'investissement des établissements :

- ◆ 2011 : 18,6 % ;
- ◆ 2012 : 20,05 % ;
- ◆ 2013 : 21,87 %.

La dégradation de ce ratio constitue une alerte. Les établissements semblent réduire leurs investissements (ce qu'indique également le graphique 3 et privilégier le maintien ou l'amélioration du niveau de leur fonds de roulement).

L'analyse des fonds de roulement exprimés en valeur absolue ou en jours de dépenses de fonctionnement décaissables ne suffit pas à rendre compte de la situation des établissements. C'est pourquoi la mission a développé dans une **annexe spécifique**⁴³ une **analyse de la part mobilisable** du fonds de roulement de neuf universités permettant d'évaluer les marges de manœuvre réelles de ces établissements une fois que certains engagements pluriannuels ont été pris en compte. Cette analyse met en évidence le fait qu'en 2013, 25 % du fonds de roulement de ces neuf établissements était mobilisable en moyenne, et que, sous réserve de l'évolution de certaines dispositions réglementaires, ce pourcentage pourrait atteindre 35 %. En revanche, la mission constate une forte hétérogénéité au sein de l'échantillon.

⁴² Indicateur : montant des amortissements (compte 28)/valeur brute des immobilisations (compte 21).

⁴³ Voir Annexe IV.

4.2. Le besoin en fonds de roulement (BFR) est négatif dans une majorité d'établissements, traduisant un excédent de financement, lequel croît rapidement

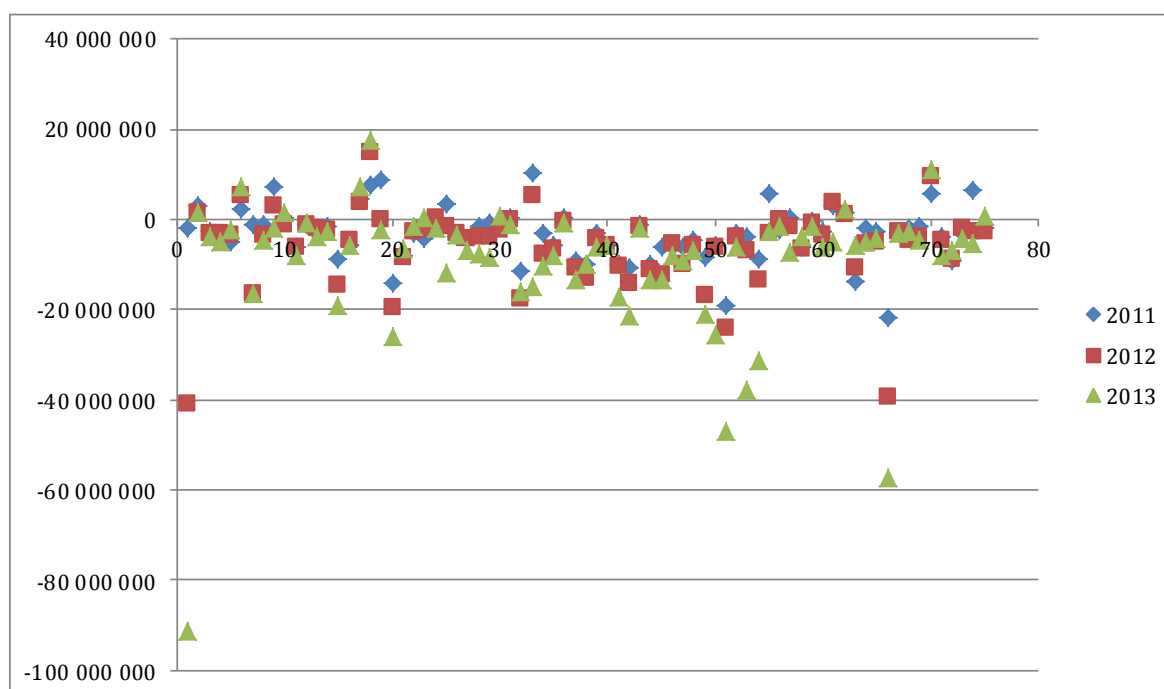
Le besoin en fonds de roulement (BFR) résulte des décalages existant entre les décaissements et encaissements liés à l'activité d'un établissement. Positif, il pèse sur le fonds de roulement qui doit être suffisant pour le financer. Il signifie que l'activité génère davantage de créances que de dettes. Négatif, il assure un complément de trésorerie : le montant des créances est inférieur aux dettes qu'a contractées l'établissement vis à vis des tiers.

Le besoin en fonds de roulement des soixante-quinze établissements est globalement négatif, c'est-à-dire que l'activité génère un excédent et non un besoin de financement. Cet excédent de financement croît très rapidement, de 244 M€ en 2011 à 674 M€ en 2013, soit une augmentation de 176 % sur la période 2011 à 2013. Cette évolution est particulièrement sensible en 2013.

Le nombre d'établissements enregistrant un BFR positif (créances supérieures aux dettes) se réduit chaque année : 17 établissements en 2011, 11 en 2012 et 10 en 2013. En 2013 certains établissements accentuent les écarts. L'analyse des établissements dont le BFR négatif est le plus important correspond à celle des établissements lauréats d'une initiative d'excellence (IDEX) ou d'un laboratoire d'excellence (LABEX) qui, à ce titre bénéficient d'avances importantes sur subventions.

La majorité des soixante-quinze établissements est en situation d'excédent de financement (BFR négatif) et bénéficie ainsi d'un flux de trésorerie positif qui s'ajoute au fonds de roulement et renforce la trésorerie⁴⁴.

Graphique 6 : Dispersion du BFR des soixante-quinze établissements



Source : comptes financiers des universités, calculs de la mission.

L'accroissement du bas de passif (ressources de court terme), qui passe de 1,733 Md€ à 2,438 Md€, constitue le facteur d'évolution principal du besoin en fonds de roulement.

⁴⁴ Voir Annexe III relative à la trésorerie consolidée des universités.

Annexe II

Deux raisons principales peuvent être évoquées pour expliquer cette évolution :

- ◆ la première tient à la comptabilisation en charges à payer des passifs sociaux. L'analyse du panel des neufs établissements visités par la mission a montré que la technique de constitution de charges à payer était majoritairement mise en œuvre par rapport à celle qui consiste à créer des provisions ;
- ◆ la deuxième est liée aux nouvelles méthodes comptables résultant des dernières instructions relatives à la comptabilisation des contrats et des opérations pluriannuelles et des exigences des commissaires aux comptes concernant le rattachement des produits et des charges à l'exercice, qui ont conduit à un accroissement substantiel des comptes de charges à payer. Ainsi, les comptes d'acomptes et avances reçus connaissent un accroissement important de 188% entre 2011 et 2013.

Cependant, l'amélioration du BFR du fait de l'accroissement des dettes peut masquer des créances sur les années antérieures d'un volume important et qui, à terme, pourrait se conclure par une diminution du fonds de roulement lorsque leur caractère irrécouvrable sera admis. La mission a pour l'heure pu observer, dans son échantillon de neuf établissements ayant fait l'objet d'un examen approfondi, que ce risque se matérialisait peu (cf. annexe IV).

Les créances ont augmenté de 13,1 % entre 2011 et 2012 et connaissent une progression moins rapide en 2013, de 4,8 %. Au total, le montant global des créances constatées au bilan de l'exercice 2013 se monte à 1,659 Md€. Le poste « autres créances » augmente de près de 10 % qui recouvre notamment le versement de subventions publiques.

À l'échelle consolidée, le volume du crédit consenti par les établissements à leurs clients, mesuré par le montant des créances clients et autres créances en jours de produits encaissables, est relativement stable sur la période 2011 à 2013 et s'avère moins élevé dans les universités tertiaires (cf. tableau 12). Le crédit enregistré dans les INP est peu significatif compte tenu du nombre trop réduit d'établissements concernés. Il pourrait cependant être une caractéristique de ce type d'établissements qui bénéficient de ressources propres importantes.

Tableau 12 : Créances clients et autres créances en nombre de jours de produits encaissables (2011-2013)

Typologie d'établissements	Volume moyen des créances en 2011	Volume moyen des créances en 2012	Volume moyen des créances en 2013
Instituts nationaux polytechniques	131	137	117
Pluridisciplinaire avec santé	41	46	47
Pluridisciplinaire sans santé	42	42	46
Scientifique et/ou médicale	54	56	52
Tertiaire (droit-gestion)	26	25	23
Tertiaire (LLSH)	30	18	22
Ensemble des établissements	44	46	45

Source : comptes financiers des universités, calculs de la mission.

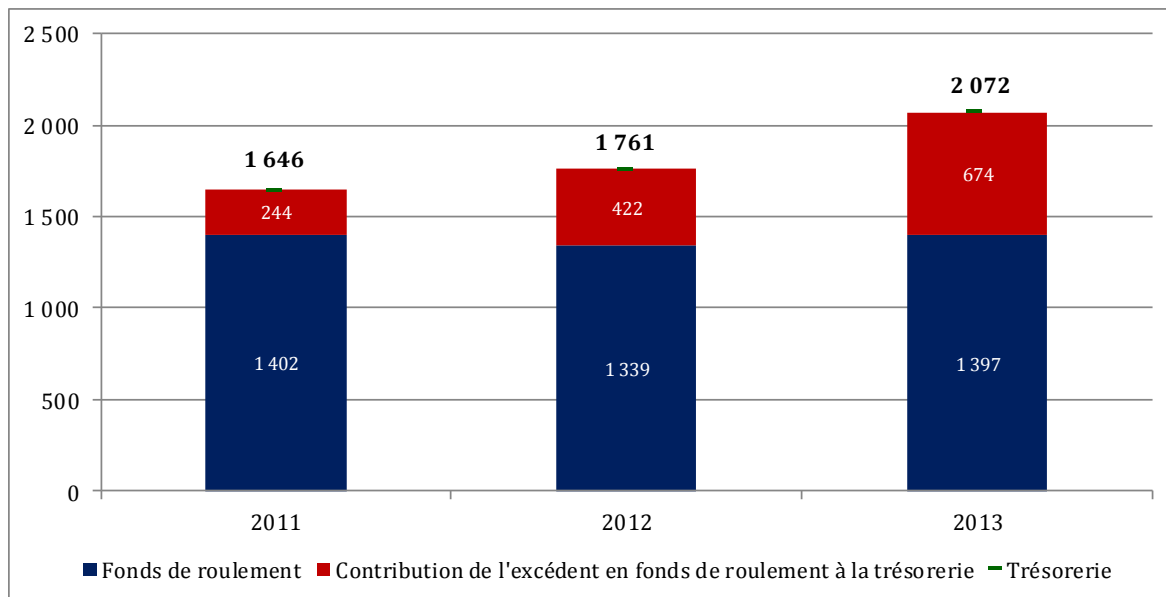
4.3. La trésorerie des établissements s'est améliorée substantiellement entre 2011 et 2013, principalement en raison de l'évolution favorable du besoin en fonds de roulement

La trésorerie découle du rapport entre fonds de roulement et besoin en fonds de roulement. L'activité des universités génère structurellement des flux supplémentaires de trésorerie. L'amélioration du BFR de 2011 à 2013, a un impact positif sur le niveau de trésorerie. **En 2013, d'un montant de 2 072 M€, la trésorerie des établissements représente 63 jours de dépenses décaissables. Elle a augmenté sur la période 2011 à 2013 de 25,8 %.**

Annexe II

L'analyse de la trésorerie et son évolution infra-annuelle détaillée en annexe III confirme que l'amélioration substantielle du niveau de trésorerie résulte très majoritairement (à 90 %) de l'évolution du BFR (cf. graphique 7), dont la contribution positive à la trésorerie a quasiment triplé en trois ans (le BFR est de plus en plus négatif).

Graphique 7 : Contribution du fonds de roulement et du BFR à la trésorerie comptable (2011-2013, en M€)



Source : comptes financiers des universités, calculs de la mission.

Cependant, les établissements n'ont pas vu leur trésorerie évoluer de manière homogène au cours des trois dernières années. La grande majorité présente des soldes de trésorerie en augmentation, mais à des degrés variables.

Pendant ces trois années, une majorité nette et croissante des établissements du périmètre disposait de liquidités disponibles suffisantes pour subvenir à ses besoins de financement.

A contrario, de 2011 à 2013, les tensions liées à une trésorerie insuffisante des universités pour faire face à leurs obligations vis-à-vis de tiers ont concerné une minorité d'établissements. Elles sont devenues de plus en plus rares.

Au final, il convient de noter que le seuil d'alerte fixé par le MENESR à 25 jours de charges décaissables⁴⁵ a été franchi trois fois moins souvent en 2013 (42 fois) qu'en 2011 (126 fois) et par moins d'établissements (17 universités en 2013 contre 25 en 2011). Le caractère chronique des difficultés de trésorerie de dix établissements (en état d'alerte plus de six mois sur douze) en 2011 a quasiment disparu du paysage universitaire en 2013, puisqu'il n'en reste alors qu'un seul dans ce cas⁴⁶.

⁴⁵ Comme formalisé dans le tableau de bord financier qui sert d'outil de suivi, d'alerte et d'accompagnement des établissements d'enseignement supérieur et de recherche au MENESR.

⁴⁶ Il s'agit de l'université de Versailles Saint-Quentin (UVSQ).

5. Conclusion

En conclusion, la mission observe que la situation financière des établissements s'est améliorée entre 2011 et 2013 ainsi qu'en attestent les évolutions des principales valeurs structurelles que sont le résultat, la CAF, le fonds de roulement, l'excédent en fonds de roulement et la trésorerie.

Pendant, la dégradation de plusieurs indicateurs doit aussi constituer une alerte.

En effet, si la valeur ajoutée s'améliore sur la période, c'est-à-dire que le rapport entre ressources propres et charges externe s'améliore (sous l'effet d'une progression des ressources propres et d'une contraction des charges externes), l'EBE en revanche se dégrade en 2013, du fait d'une progression de la masse salariale supérieure à celle des subventions d'exploitation. **Cette difficulté à contenir la masse salariale dans un périmètre de ressources publiques plus contraint pourrait se traduire rapidement par une dégradation de la situation financière des établissements.**

Face à la dynamique des charges de personnel, les marges de manœuvre des établissements se contractent : **les charges externes sont comprimées**, indiquant une **diminution des efforts de maintenance et des dépenses investissement**, malgré l'amélioration de la CAF, se traduit par la **dégradation du taux de vétusté**. Enfin, même si la mission n'a pas constaté globalement de dérives significatives dans ce sens, le niveau des créances dans de nombreux établissements doit faire l'objet d'un suivi particulièrement attentif, et pourrait déboucher sur la constitution de provisions importantes. Le recouvrement effectif des recettes doit donc constituer une véritable priorité des établissements.

Au final, la capacité des établissements à contenir la dynamique de leur masse salariale, qui exige des décisions structurelles quant à l'organisation et au volume d'activité, **et à générer des ressources propres**, dans un contexte où le niveau de subvention de l'État demeurera, selon toute vraisemblance, durablement sous contrainte, **constitue une condition indispensable à la consolidation des acquis de ces dernières années.**

Face à ce défi, tous les établissements ne disposent pas des mêmes atouts, et la viabilité économique de certains pourrait se trouver remise en cause à moyen terme. **Des choix stratégiques structurants devront être réalisés pour assurer l'adéquation de l'activité aux ressources, qu'il s'agisse de la formation ou de la recherche.**

Quant aux rapprochements dans le cadre des communautés d'universités et d'établissements (COMUE), ils pourront offrir des issues à certains établissements au modèle difficilement soutenable à long terme, **à condition de s'insérer dans une gouvernance efficace et de veiller à ce que l'intégration se fasse par un alignement sur les pratiques les plus performantes.**

Annexe II

6. Pièce jointe

Tableau 13 : Formulaire de saisie adressé aux contrôleurs budgétaires à des fins de remontées d'information

Université..

NB : les données sont demandées pour le périmètre consolidé de l'établissement, qui inclut les éventuels budgets annexes, services à comptabilité distincte, et services interuniversitaires portés par l'établissement

Les catégories ci-dessous reprennent celles des restitutions de l'infocentre EPN de la DGFIP	2011	2012	2013
COMPTE DE RESULTAT			
Charges courantes hors personnel			
Charges de personnel			
Autres charges de gestion courante			
Charges financières			
Charges exceptionnelles			
Dotations aux amortissements dépréciations et provisions			
Impôts sur les sociétés			
Total des charges	-	-	-
Production vendue-vente de marchandises-études-prestations de services et produits des activités annexes			
Production stockée			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
Dont subventions Etat			
Autres produits de gestion courante			
Produits financiers			
Produits exceptionnels			
Reprises sur amortissements dépréciations et provisions			
Transferts de charges			
Total des produits	-	-	-
Valeur ajoutée	-	-	-
Excédent brut d'exploitation	-	-	-
Résultat d'exploitation	-	-	-
Résultat financier	-	-	-
Résultat exceptionnel	-	-	-
Résultat de l'exercice	-	-	-
TABLEAU DE FINANCEMENT			
CAF ou IAF			
Capacité d'autofinancement			
Cession ou réduction d'éléments de l'actif immobilisé			
Augmentation des dotations			
Augmentation des dettes financières			
Ressources durables	-	-	-
Insuffisance d'autofinancement			
Acquisition d'éléments de l'actif immobilisé:			
Charges à répartir			
Réduction des dotations			
Remboursement des dettes financières			
Emplois stables	-	-	-
BILAN			
Ressources stables	-	-	-
Capitaux propres			
Provisions réglementées			
Provisions			
Amortissements et dépréciations			
Dettes financières			
Actif immobilisé brut	-	-	-
Immobilisations incorporelles			
Immobilisations corporelles			
Immobilisations financières			
Charges à répartir			
Fonds de roulement net global	-	-	-
Actif circulant	-	-	-
Stocks et en-cours			
Avances et acomptes versés			
Clients et comptes rattachés			
Autres créances			
Charges constatées d'avance			
Dettes	-	-	-
Avances et acomptes reçus			
Fournisseurs et comptes rattachés			
Autres dettes			
Produits constatés d'avance			
Besoin en fonds de roulement	-	-	-
Trésorerie de fin d'année	-	-	-

Source : Mission.

ANNEXE III

Analyse de la trésorerie consolidée des universités

SOMMAIRE

1. LA TRÉSORERIE GLOBALE DES 75 ÉTABLISSEMENTS DU PÉRIMÈTRE RETENU PAR LA MISSION FLUCTUE ENTRE 1 ET 4 MD€ DE 2011 À 2013.....	1
1.1. L'analyse de la trésorerie est fondée sur les soldes de fin de mois des différents types de comptes détenus par les universités auprès du Trésor public.....	1
1.2. Le solde de trésorerie moyen sur l'année de l'ensemble des soixante-quinze établissements s'élève à 2,82 Md€ en 2013 et a connu une croissance de 42 % entre 2011 et 2013.....	3
1.3. L'essentiel de l'augmentation de la trésorerie entre 2011 et 2013 s'explique par l'accroissement de l'excédent en fonds de roulement.....	5
1.4. Les situations de tension de trésorerie sont de plus en plus rares.....	8
1.5. Les situations de trésorerie très confortable sont de plus en plus nombreuses.....	9
2. DANS L'ENSEMBLE DES UNIVERSITÉS, LE PROFIL INFRA-ANNUEL DE TRÉSORERIE EST CYCLIQUE, LARGEMENT DÉPENDANT DU RYTHME DE VERSEMENT DES DOTATIONS DE L'ÉTAT	11
2.1. La variation des encaissements des universités provient essentiellement du rythme de versement de la subvention pour charges de service public.....	11
2.2. Les décaissements des universités sont relativement stables.....	13
3. LA MISSION PRÉCONISE DE PROCÉDER À UN LISSAGE DU RYTHME DE VERSEMENT DES SUBVENTIONS DE L'ÉTAT	15
3.1. Scénario 1 : passage à un rythme de transfert des subventions bimestriel.....	17
3.2. Scénario 2 : passage à un rythme de transfert des subventions mensuel.....	19
3.3. Comparaison des scénarios et recommandation de la mission relative au rythme de versement des subventions.....	21

1. La trésorerie globale des 75 établissements du périmètre retenu par la mission fluctue entre 1 et 4 Md€ de 2011 à 2013

1.1. L'analyse de la trésorerie est fondée sur les soldes de fin de mois des différents types de comptes détenus par les universités auprès du Trésor public

La période étudiée s'étend du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2013. Le périmètre étudié comprend soixante-quinze établissements regroupant les universités, trois grands établissements et deux instituts nationaux polytechniques (INP)¹. Afin de maintenir ce périmètre homogène, la mission a considéré que les fusions des universités intervenues ou préparées durant cette période (Aix-Marseille, Lorraine² et Bordeaux) étaient effectives sur l'ensemble de la période observée.

Les soldes de trésorerie analysés par la mission proviennent des comptes suivis par la direction générale des finances publiques (DGFIP) et placés auprès du Trésor public et non des données issues des comptes financiers, qui n'indiquent pas les évolutions infra-annuelles. Ils retracent les sommes présentes dans les trois types de comptes dont les universités pouvaient disposer au cours de la période :

- ◆ les comptes de dépôt de fonds au Trésor (comptes DFT) ;
- ◆ les comptes de placement rémunéré (CPR) ;
- ◆ les comptes à terme (CAT).

Encadré 1 : Les différents types de comptes des universités auprès du Trésor public

Les comptes de dépôt sont des comptes à vue classiques, tandis que les comptes de placement sont rémunérés au jour le jour pour une durée illimitée, sans seuil ou plafond de dépôt. Enfin, les comptes à terme rémunèrent des fonds bloqués pour une durée déterminée, à taux fixe³. L'Agence France Trésor (AFT) est en charge de la gestion quotidienne de ces comptes.

Les CPR et CAT ont été fermés depuis le 1^{er} juillet 2014, conformément à l'instruction de la DGFIP du 22 juillet 2013 relative aux modalités de gestion des moyens de paiement et des activités bancaires du secteur public. En effet, ces comptes ne sont désormais ouverts qu'à la demande des établissements et sur autorisation expresse des ministres chargés de l'économie et du budget. Aucun des établissements du périmètre n'a obtenu de dérogation depuis l'entrée en vigueur de l'instruction.

Source : mission.

Le bureau CL-1C de la DGFIP a communiqué à la mission les montants des soldes de fin de mois de chacun des comptes mentionnés, ainsi que la moyenne mensuelle des encours des comptes DFT et CPR⁴. Comme l'illustre le graphique 1, les variations des soldes moyens mensuels sont proches de celles des encours de fin de mois. C'est pourquoi, la suite de l'analyse est fondée sur les seuls soldes de fin de mois.

¹ Pour les investigations de la mission, le périmètre des universités - objet de la lettre de mission - est défini comme les établissements relevant du statut d'université au sens de l'article premier du décret du 15 mars 2000 portant classification d'établissement public à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP) à l'exception de l'université des Antilles et de la Guyane. S'y ajoutent l'université de Lorraine ainsi que les instituts nationaux polytechniques de Grenoble et de Toulouse.

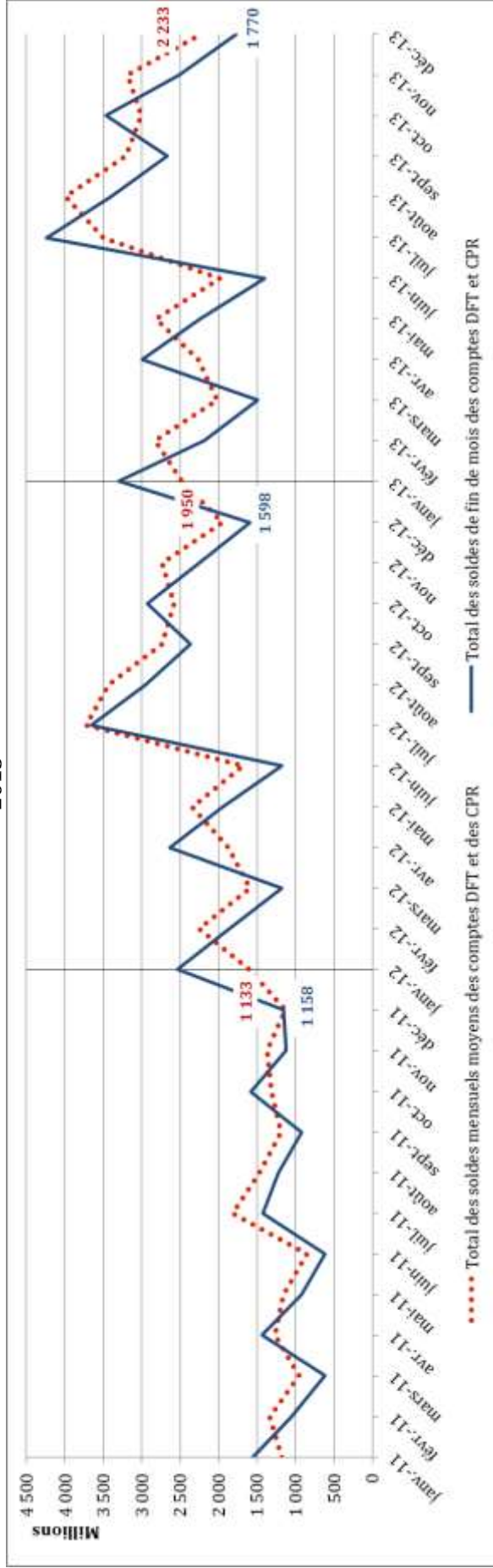
² Pour l'année 2011, les données relatives à l'université de Lorraine ne comprennent pas les soldes de trésorerie de l'université de Metz, car la mission n'a pas pu en disposer dans les délais impartis à ses travaux.

³ Les montants déposés dans les CAT doivent être des multiples de 1 000 €. Le taux de rémunération ainsi que la durée du placement sont déterminés au moment de la signature du contrat d'ouverture de compte.

⁴ Les soldes moyens mensuels des CAT n'ont pas pu être communiqués à la mission.

Annexe III

Graphique 1 : Variations du solde de fin de mois et du solde mensuel moyen des comptes DFT et CPR des 75 établissements, de janvier 2011 à décembre 2013



Source : soldes de fin de mois et encours moyens mensuels des comptes DFT et des CPR fournis par la DGFiP (bureau CL-1C).

Annexe III

La somme des soldes des trois types de compte évoqués ci-dessus ne correspond pas exactement à l'agrégat comptable de la « trésorerie de fin d'année » utilisé par les établissements ainsi que par l'infocentre des établissements publics nationaux (EPN) de la DGFIP⁵.

En effet, en vertu de l'article R719-94 du code de l'Éducation, « des fonds peuvent [...] être déposés dans des établissements bancaires ou à la Caisse des dépôts et consignations pour un usage strictement lié à un transit technique ou aux placements des libéralités reçues par l'établissement et des fonds des fondations universitaires ».

À la fin de l'année 2013, sur 75 établissements, l'écart total entre les deux sources d'information s'élève à 147 033 855 € soit environ 7,6 % du solde de comptes détenus par les universités auprès du Trésor public. Le total des écarts positifs (soldes de trésorerie inscrits au compte financier supérieurs au solde total constaté sur les trois types de comptes détenus au Trésor) s'élève à 139 558 583 € et le total des écarts négatifs (soldes inscrits au compte financier inférieurs aux fonds déposés au Trésor⁶) s'élève à 7 475 272 €. La décomposition des écarts totaux est présentée dans le tableau 1 ci-dessous, pour les trois années étudiées.

Tableau 1 : Différence entre les montants figurant dans les comptes financiers des universités et les soldes de trésorerie de fin d'année indiqués par la DGFIP (en €)

Année	2011	2012	2013
Total des écarts positifs	170 592 682	97 040 002	139 558 583
Total des écarts négatifs	-44 932 159	-14 358 740	-7 475 272

Source : soldes comptes DFT, CPR et CAT fournis par la DGFIP, soldes de trésorerie de fin d'année collectés par la mission auprès des contrôleurs budgétaires régionaux et académiques et des agents comptables des universités.

Les montants individuels de la subvention pour charges de service public (SCSP), repris dans la présente annexe, sont directement extraits du progiciel de gestion « Chorus » utilisé par la direction des affaires financières (DAF) du ministère de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche (MENESR) pour procéder aux transferts.

Enfin, la mission s'est appuyée sur les plans de trésorerie fournis par les neuf établissements retenus dans son échantillon (cf. annexe VIII). Ces documents, qui doivent obligatoirement être présentés en annexe du budget prévisionnel, conformément à la circulaire de l'année 2009 relative à la préparation des budgets des opérateurs de l'État, sont de qualité inégale d'un établissement à l'autre.

1.2. Le solde de trésorerie moyen sur l'année de l'ensemble des soixante-quinze établissements s'élève à 2,82 Md€ en 2013 et a connu une croissance de 42 % entre 2011 et 2013

Le niveau global de trésorerie du périmètre étudié par la mission demeure important de janvier 2011 à décembre 2013, et a suivi une tendance haussière.

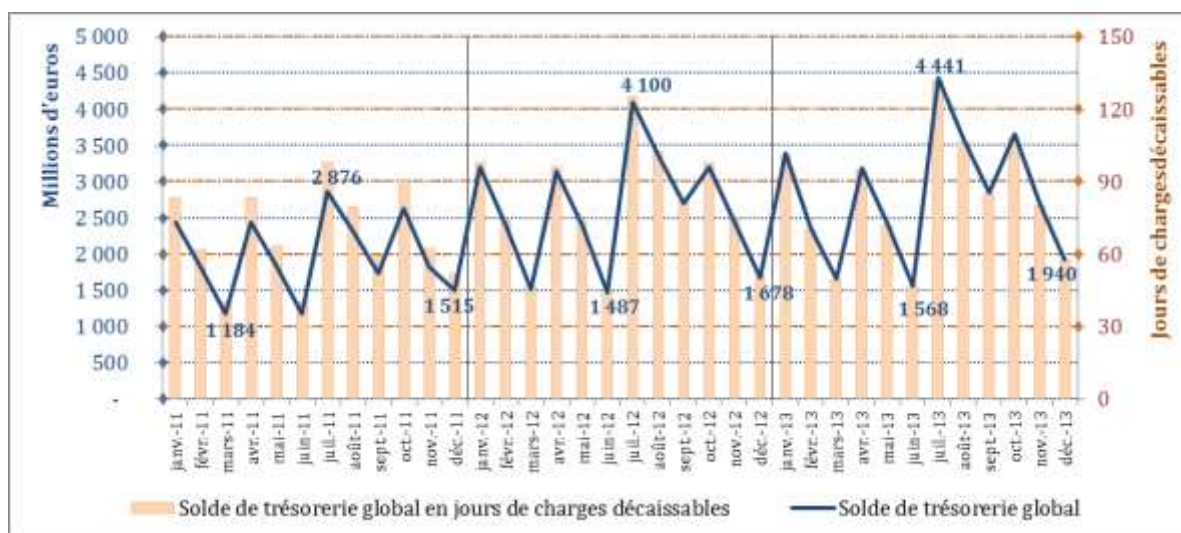
⁵ Le montant total de la « trésorerie comptable » des 75 établissements n'a pas été extrait de l'infocentre EPN mais de la base de données sur les comptes financiers des universités reconstituée par la mission à la suite de ses échanges avec les contrôleurs budgétaires académiques et régionaux et les établissements (cf. annexe II).

⁶ Cet écart minime reste inexpliqué. Il pourrait provenir d'éventuelles erreurs dans le compte financier, de divergences de dates dans la constatation du solde de fin d'année, ou bien des crédits de classe 5 « chèques à payer » (compte 5159) correspondant au décalage entre des paiements effectués fin décembre et enregistrés au trésor début janvier.

Annexe III

En effet, le solde total des trois types de comptes dont disposaient les 75 établissements au cours de la période (représenté dans le graphique 2) varie entre un et quatre milliards d'euros, et représente en moyenne 2,48 Md€. Mis en perspective avec l'activité des universités, ce solde global fluctue entre 41 jours de charges décaissables⁷ (en mars 2011) et 132 jours (en juillet 2013). En trois ans, le solde de trésorerie annuel moyen a augmenté de 42 % en valeur, et le solde de fin d'année de 28 %. Exprimée en jours de charges décaissables, la tendance est moins forte : le niveau moyen annuel passe de 68 à 84 jours, et les sommes disponibles en fin d'année de 52 à 58 jours (voir tableau 2).

Graphique 2 : Évolution du solde de trésorerie total de 2011 à 2013



Source : soldes de fin de mois des comptes DFT, CPR et CAT fournis par la DGFIP (bureau CL-1C), informations relatives aux charges collectées par la mission auprès des contrôleurs budgétaires régionaux et académiques et des agents comptables des universités.

Tableau 2 : Évolution du solde de fin de mois moyen et du solde de fin d'année de la trésorerie globale du périmètre (en Md€)

	2011	2012	2013
Moyenne annuelle du solde de fin de mois global	1,99	2,64	2,82
Evolution de la moyenne en %	-	+ 33	+ 7
Moyenne annuelle globale en jours de charges décaissables	68	81	84
Solde de fin d'année global	1,52	1,68	1,94
Evolution du solde de fin d'année global		+0,168	+0,261
Evolution du solde de fin d'année en %	-	11	16
Solde de fin d'année global en jours de charges décaissables	52	51	58

Source : soldes comptes DFT, CPR et CAT fournis par la DGFIP, informations relatives aux charges collectées par la mission auprès des contrôleurs budgétaires régionaux et des agents comptables des universités.

Les situations des universités comprises dans le périmètre analysé étant diverses, leurs profils de trésorerie sont eux aussi très variables.

Le niveau de trésorerie médian de fin d'année exprimé en jours de charges décaissables était de 52 jours en 2011, de 51 en 2012, il est passé à 58 jours en 2013 (soit 22,34 M€). Par ailleurs, les établissements n'ont pas vu leur trésorerie évoluer de manière homogène au cours des trois années. La grande majorité des soldes annuels moyens a augmenté, mais à des degrés variables (recensés dans le tableau 3).

⁷ Charges totales du compte de résultat, desquelles sont déduites les charges dites « calculées » (dotations aux amortissements, dépréciations et provisions).

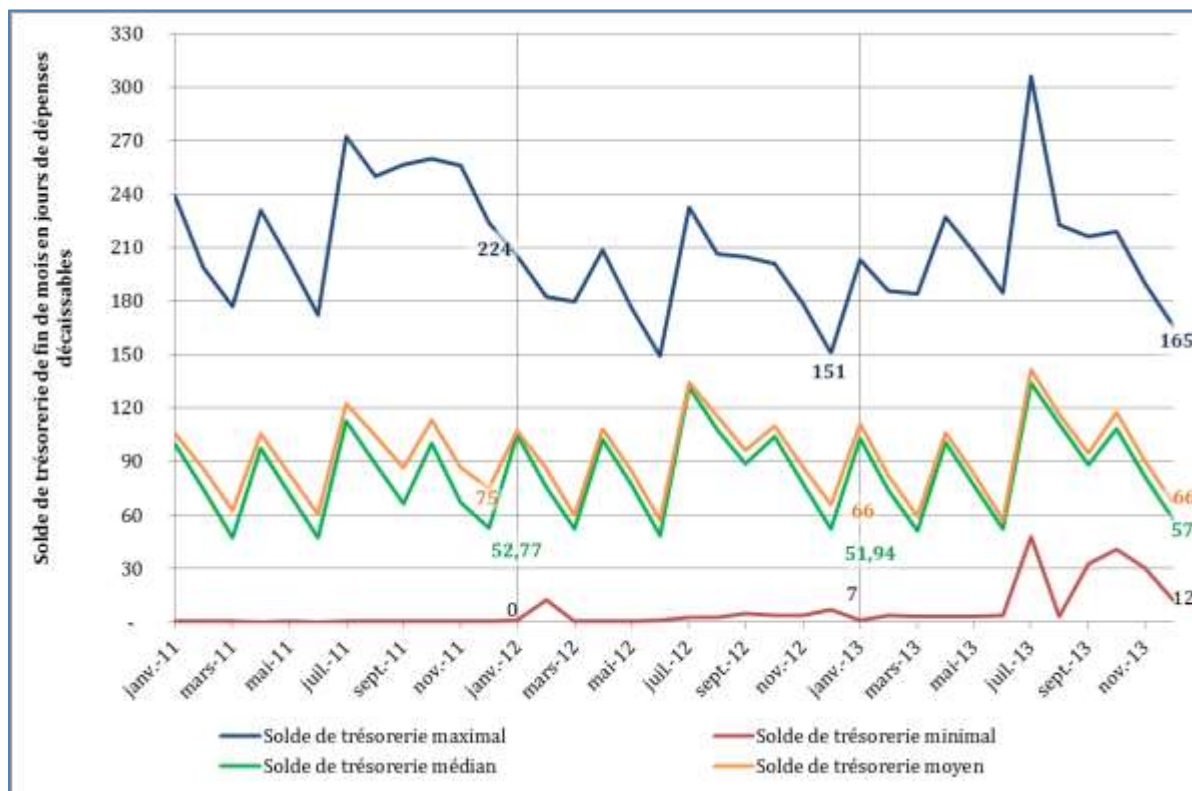
Annexe III

Tableau 3 : Répartition des universités par taux d'augmentation du solde annuel moyen de trésorerie de 2011 à 2013

Evolution du solde de trésorerie annuel moyen (2011 à 2013)	Nombre d'établissements
Baisse	9
Augmentation de 0 à 50 %	41
Augmentation de 51 à 100 %	11
Augmentation de plus de 100%	14

Source : DGFIP.

Graphique 3 : Dispersion des soldes de trésorerie de fin de mois des 75 établissements du périmètre (en jours de charges décaissables), de 2011 à 2013



Source : DGFIP, base de données sur les comptes financiers reconstituée par la mission.

1.3. L'essentiel de l'augmentation de la trésorerie entre 2011 et 2013 s'explique par l'accroissement de l'excédent en fonds de roulement

La décomposition de la trésorerie entre fonds de roulement et besoin en fonds de roulement⁹ conduit aux observations suivantes :

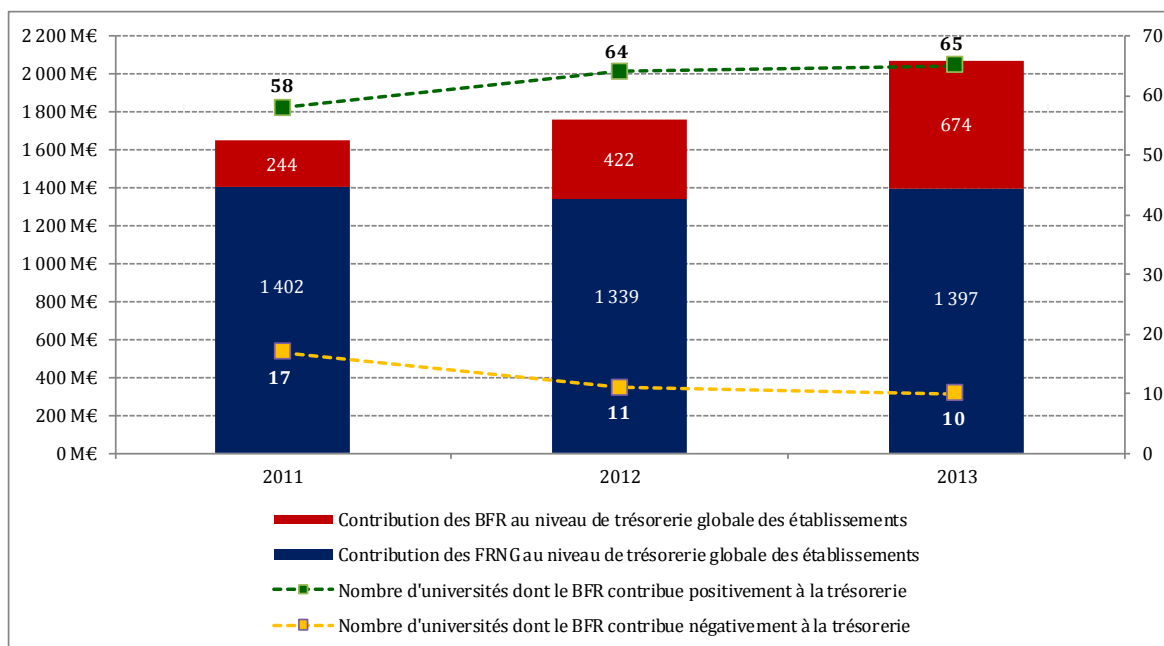
⁸ L'université de Polynésie a été exclue de ce graphique, son niveau de trésorerie en jours de charges décaissables étant très largement supérieur au reste du périmètre. En effet, d'après les données transmises à la mission, l'établissement disposait en moyenne de disponibilités représentant 508 jours de charges décaissables en 2011, 266 en 2012 et 190 en 2013.

⁹ Le niveau de trésorerie de fin d'année correspond en effet au montant du fonds de roulement diminué du besoin en fonds de roulement. Si le besoin en fonds de roulement est négatif (i.e. excédent en fonds de roulement), celui-ci se cumule donc au fonds de roulement pour accroître le niveau de la trésorerie.

Annexe III

- ◆ **le besoin en fonds de roulement (BFR) est négatif dans la majorité des établissements** (65 sur 75 en 2013), c'est-à-dire qu'il correspond en réalité à un excédent en fonds de roulement, qui se surajoute au fonds de roulement pour contribuer positivement au niveau de trésorerie des établissements (cf. graphique 4). Seules 10 universités affichent un BFR positif (qui dégrade la trésorerie) en 2013, et ce chiffre est en forte régression par rapport aux années précédentes (11 universités en BFR positif en 2012, et 17 en 2011) ;
- ◆ **l'augmentation très substantielle du niveau de trésorerie sur la période résulte très majoritairement (à près de 90 %) de l'évolution du BFR, dont la contribution positive à la trésorerie a quasiment triplé en trois ans (le BFR est de plus en plus négatif)**. L'annexe II consacrée à l'analyse des données financières consolidées des universités détaille les raisons de cette évolution du BFR. Là encore, la situation entre universités est très contrastée, (cf. graphique 5) : les contributions respectives du FRNG et du BFR au niveau de trésorerie de chaque établissement varient très fortement. Dans quatorze établissements, le BFR négatif contribue au niveau de la trésorerie à hauteur de plus de 50 %. Ces conclusions corroborent l'analyse faite par la mission dans l'annexe IV relative à l'analyse de la part mobilisable du fonds de roulement, qui préconise de privilégier en tant que **norme prudentielle le maintien d'un minimum de trente jours de charges décaissables en trésorerie plutôt qu'au niveau du fonds de roulement**¹⁰.

Graphique 4 : Contributions respectives du fonds de roulement et du besoin au fonds de roulement à la trésorerie comptable consolidée de fin d'année des 75 universités du périmètre de la mission (2011-2013)



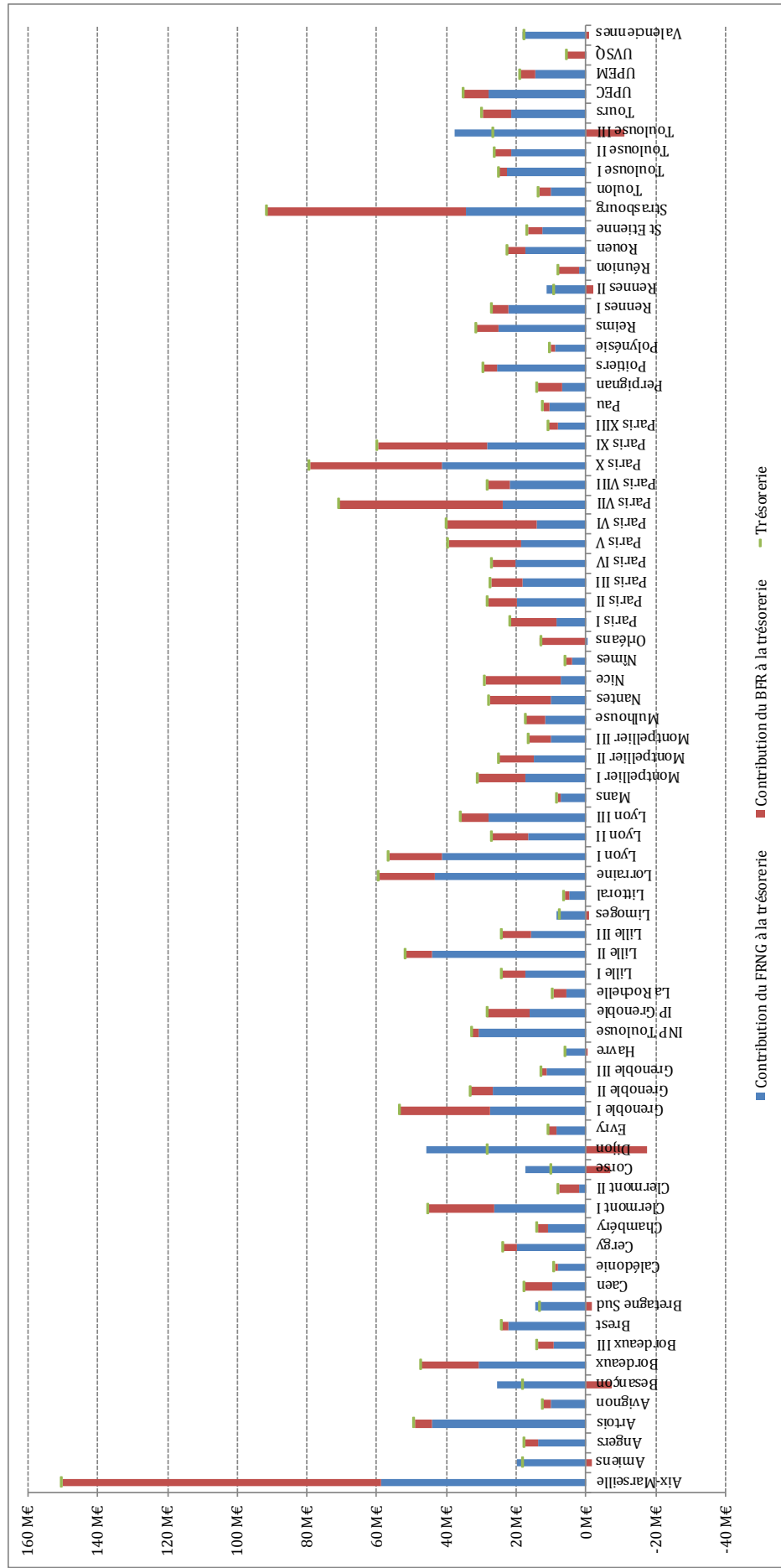
Source : Comptes financiers des universités, calculs de la mission.

Lecture : l'échelle de gauche correspond à la contribution du BFR et du FRNG au niveau de trésorerie, elle est exprimée en M€. L'échelle de droite correspond au nombre d'universités dont le BFR contribue positivement ou négativement au niveau de trésorerie.

¹⁰ Ce niveau de 30 jours de charges décaissables en trésorerie correspond au seuil de vigilance (distinct du seuil d'alerte) figurant dans le tableau de bord financier produit par le MENESR.

Annexe III

Graphique 5 : Contributions respectives du FRNG et du BFR au niveau de trésorerie de fin d'année (2013) pour chacune des 75 universités du périmètre d'examen de la mission



Source : Comptes financiers des universités, calculs de la mission.

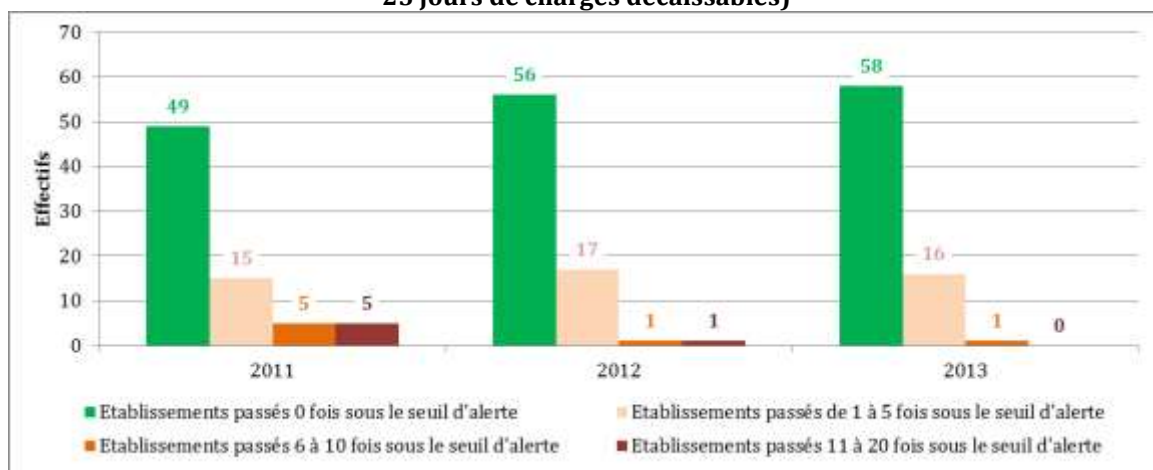
1.4. Les situations de tension de trésorerie sont de plus en plus rares

De 2011 à 2013, une minorité d'établissements a rencontré des tensions de trésorerie pour faire face à ses obligations vis-à-vis de tiers.

En effet, pendant ces trois années, une majorité nette et croissante des opérateurs du périmètre a disposé de liquidités suffisantes pour subvenir à ses besoins de financement. Par ailleurs, **le seuil d'alerte fixé par le MENESR à 25 jours de charges décaissables¹¹ a été franchi trois fois moins souvent en 2013 (42 fois) qu'en 2011 (126 fois) et par moins d'établissements (17 universités en 2013 contre 25 en 2011)¹²**. Le caractère chronique des difficultés de trésorerie de dix établissements (en état d'alerte plus de six mois sur douze) en 2011 a quasiment disparu du paysage universitaire en 2013, puisqu'il n'en reste qu'un seul dans ce cas¹³.

Le graphique 6 et le tableau 4 recensent les passages sous l'indicateur d'alerte des opérateurs du périmètre, de 2011 à 2013.

Graphique 6 : Passages des établissements sous le seuil d'alerte de trésorerie (moins de 25 jours de charges décaissables)



Source : DGFIP, base de données sur les comptes financiers reconstituée par la mission.

Tableau 4 : Universités dont la trésorerie est passée sous le seuil d'alerte de 25 jours de charges décaissables au cours de l'année 2013

Université	Nombre de passages sous le seuil d'alerte en 2013
Caen	2
Toulouse-III	2
Rennes-I	3
Nantes	2
Lille-I	1
Littoral	3
Clermont-Ferrand-II	3
Pau	2
Paris-I	1
Paris-VI	3
Le Havre	2
Rouen	2

¹¹ Comme formalisé dans le tableau de bord financier produit par le MENESR.

¹² Ces calculs ont été obtenus à partir des observations mensuelles.

¹³ Il s'agit de l'université de Versailles Saint-Quentin (UVSQ).

Annexe III

Université	Nombre de passages sous le seuil d'alerte en 2013
Versailles-Saint-Quentin en Yvelines	8
Amiens	1
Limoges	3
Paris-XIII	3
La Réunion	1

Source : mission.

Les analyses de la mission, et notamment ses échanges avec les équipes des neuf universités de l'échantillon ayant fait l'objet d'un examen détaillé, font ressortir deux facteurs majeurs de tension de trésorerie :

- ◆ celles-ci sont d'abord le reflet d'une situation financière dégradée, qui fragilise les établissements tout particulièrement les mois précédant l'encaissement des dotations de l'État : la moitié des tensions ont lieu en mars, juin et décembre (46 % des alertes) ;
- ◆ plus marginalement, un besoin en fonds de roulement positif, contribuant négativement au niveau de trésorerie, combiné à un fonds de roulement par ailleurs trop faible, peut conduire à un niveau de trésorerie qui devient critique¹⁴. Une telle situation peut par exemple résulter de dépenses engagées par l'établissement pour l'exécution de contrats de recherche avant la perception des ressources contractuelles censées les financer.

Sur la période 2011-2013, cinq établissements (cf. tableau 5) sur 75 connaissent une diminution au cours de deux exercices consécutifs de leur niveau de trésorerie. Pour deux universités, cette situation atypique de baisse répétée du niveau de la trésorerie ne conduit pas à franchir le seuil d'alerte.

Tableau 5 : Universités dont la trésorerie annuelle moyenne a connu une baisse au cours de deux exercices consécutifs (2011-2013)

Établissement	Variation 2011-2013 (%)	Franchissement du seuil d'alerte en 2013
Besançon	- 19	Non
Rennes-II	- 6	Non
Clermont-Ferrand-II	- 33	Oui
Limoges	- 21	Oui
Paris-XIII	- 31	Oui

Source : mission.

1.5. Les situations de trésorerie très confortables sont de plus en plus nombreuses

De 2011 à 2013, de plus en plus d'universités ont vu leur solde de trésorerie annuel moyen atteindre des niveaux très élevés. En trois ans, celles disposant en moyenne de plus de trois mois de jours de charges décaissables sont passées de vingt-cinq à trente-deux (tableau 6).

¹⁴ Sur les dix-sept établissements ayant franchi le seuil de 25 jours en 2013, quatre affichent un BFR positif. Il s'agit des universités de Toulouse III, Amiens, Le Havre et Limoges.

Annexe III

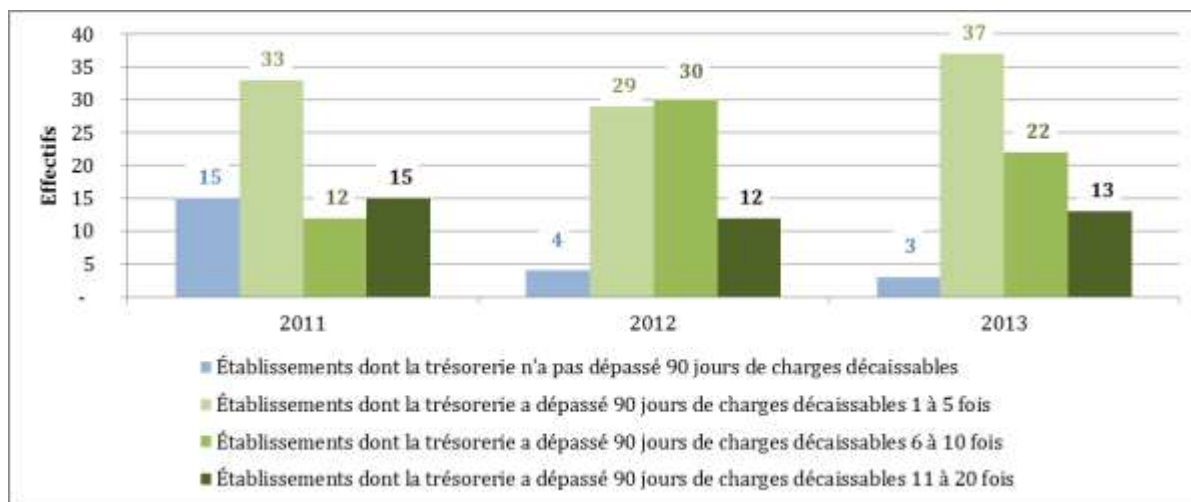
Tableau 6 : Répartition des universités par niveau de trésorerie annuel moyen exprimé en jours de charges décaissables de 2011 à 2013

Niveau de trésorerie moyen en jours de charges décaissables	Nombre d'établissements en 2011	Nombre d'établissements en 2012	Nombre d'établissements en 2013
Inférieur à 25 jours	8	2	1
De 25 à 30 jours	0	0	0
De 30 à 60 jours	15	10	10
De 60 à 90 jours	26	31	32
Plus de 90 jours	25	32	32

Source : mission.

Des pics très importants (allant jusqu'à onze mois de charges décaissables) peuvent être observés tout au long de la période.

Graphique 7 : Passages de la trésorerie des établissements au-delà de 90 jours de charges décaissables



Source : DGFIP, base de données sur les comptes financiers reconstituée par la mission.

2. Dans l'ensemble des universités, le profil infra-annuel de trésorerie est cyclique, largement dépendant du rythme de versement des dotations de l'État

Le profil de trésorerie infra-annuel des établissements suit un cycle avant tout déterminé par la réception des dotations de l'État versées à un rythme irrégulier, qui provoque des pics annuels importants. Le mois de juillet, marqué par l'encaissement du montant de subvention le plus significatif, enregistre les soldes annuels maximaux, tandis que les mois de mars, juin et décembre constituent de manière générale les points bas de la trésorerie des établissements. **Les risques de difficultés sont ainsi essentiellement concentrés en fin de trimestre.**

2.1. La variation des encaissements des universités provient essentiellement du rythme de versement de la subvention pour charges de service public

Depuis le passage des universités aux responsabilités et compétences élargies (RCE), les subventions pour charges de service public (SCSP) rattachées au programme 150 sont versées selon une fréquence quasi-trimestrielle. En 2013, la subvention de l'État représente 83,6 % des produits encaissables pour les soixante-quinze universités du périmètre de la mission. **Chaque versement de SCSP à un établissement fait l'objet d'un arrêté attributif spécifique.** Les montants sont fixés de manière individualisée et à un rythme récurrent par le bureau de l'ordonnancement de la direction financière du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche (MENESR), amené à **produire plus de 500 décisions attributives par an.**

Contrairement aux attentes de la majorité des acteurs rencontrés par la mission, les dotations ainsi versées ne sont pas équivalentes d'un trimestre à l'autre : elles suivent un cycle annuel déterminé par le MENESR et le contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM)¹⁵. La distribution infra-annuelle des dotations est en principe la suivante : 25 % des moyens annuels versés au premier et au deuxième trimestres, 35 % au troisième et 15 % au dernier (les fonds cumulés perçus en octobre représentant plus de 95 % de la notification annuelle, et deux versements résiduels intervenant en novembre et en décembre). Des notifications complémentaires viennent s'ajouter en cours d'année pour prendre en compte les différents événements survenant en cours d'exercice. Ces attributions de moyens additionnels concernent des actions spécifiques, comme les contrats doctoraux fléchés, les crédits de mise en sécurité, des remboursements de mise à disposition de personnels...

La mission constate en effet que les transferts d'été (matérialisés en orange dans le graphique 8) sont systématiquement les plus élevés, ils représentent au total 34 % des fonds versés sur l'année, soit plus du double de ceux d'octobre (qui se montent à 15 %). Les deux premières subventions de l'année (transmises en janvier et en avril) correspondent bien chacune à un quart des fonds versés sur la période s'étalant de 2011 à 2013. Le versement de fin d'année revêt un caractère complémentaire : il est donc naturel qu'il représente des sommes marginales. Le décalage du versement d'été en 2011 et 2012 fait suite aux demandes du CBCM¹⁶.

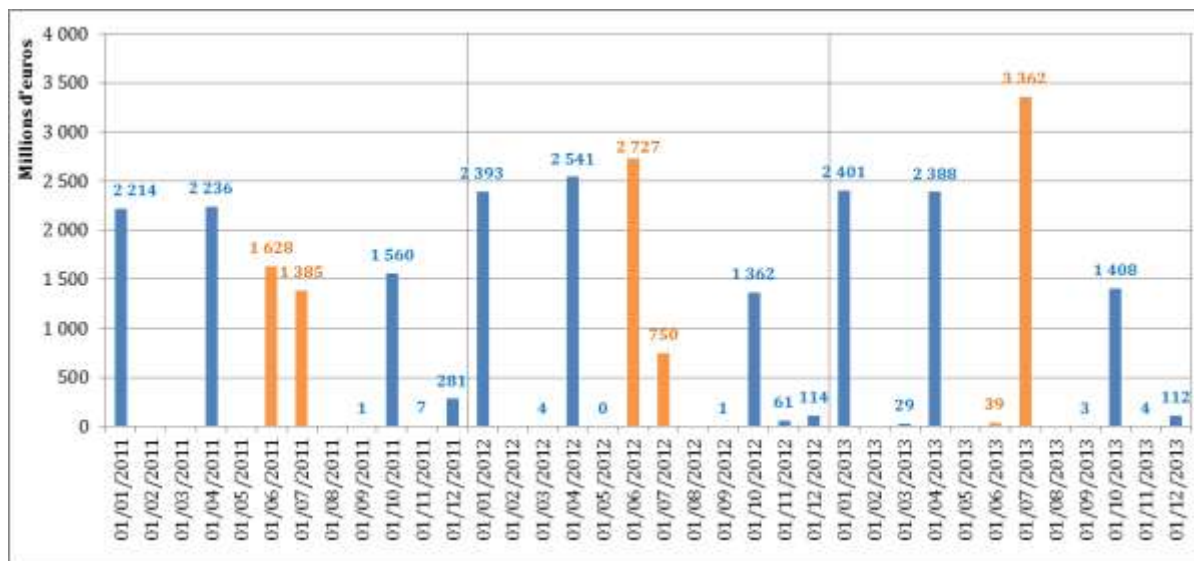
¹⁵ Cette répartition est indiquée chaque année dans la lettre d'annonce des moyens, envoyée aux présidents d'établissements au mois d'octobre de l'année n pour l'exercice $n + 1$.

¹⁶ En 2011, le CBCM a en effet refusé de voir les montants versés atteindre 50 % au premier semestre (d'où un versement réparti sur les deux mois de juin et juillet). En 2012, les dotations ont été transmises de manière anticipée en juin en raison de la maintenance du progiciel Chorus.

Annexe III

Selon la direction générale de l'enseignement supérieur et de l'insertion professionnelle (DGESIP) du MENESR, une très faible minorité d'établissements (une à deux universités) a en outre été amenée à demander une avance de subvention au MENESR.

Graphique 8 : Versement de la subvention au mois le mois de 2011 à 2013



Source : Direction des affaires financières du MENESR.

Note : Les barres de couleur orange correspondent aux versements du troisième trimestre, les autres sont indiqués en bleu.

Les montants absolus et relatifs des dotations sont présentés dans le tableau 7 ci-dessous.

Tableau 7 : Dotations versées aux universités de janvier 2011 à décembre 2013 (en €)

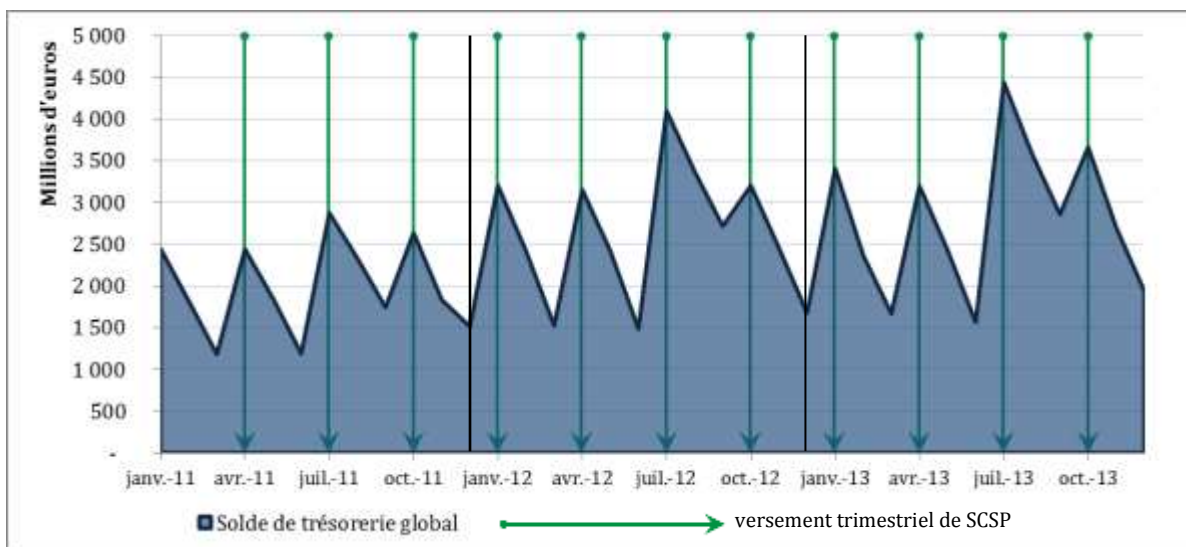
Versements	Trimestre 1	Trimestre 2	Trimestre 3	Trimestre 4	Versement de fin d'année
Versements totaux	6 897 175 709	7 050 579 515	9 743 517 111	4 260 373 830	493 787 206
<i>en % du total</i>	24	25	34	15	2
Versements 2011	2 099 888 607	2 118 145 620	2 859 117 916	1 489 586 437	269 021 434
<i>en % annuel</i>	24	24	32	17	3
Versements 2012	2 385 962 755	2 533 697 404	3 467 905 424	1 356 083 745	114 688 763
<i>en % annuel</i>	24	26	35	14	1
Versements 2013	2 411 324 347	2 398 736 491	3 416 493 771	1 414 703 648	110 077 009
<i>en % annuel</i>	25	25	35	14	1

Source : Direction des affaires financières du MENESR.

Les encaissements des subventions pour charges de service public, peu éparés au cours de l'année, et représentant des sommes importantes (allant jusqu'à 3,4 Md€ au total en juillet 2013), déterminent fortement le profil de trésorerie infra-annuel des universités. En effet, ils occupent une place prépondérante dans les recettes perçues. Selon les plans de trésorerie recueillis par la mission, **trois quarts des encaissements correspondent aux dotations de l'État en 2014**. Les variations simultanées induites par la réception de ces fonds apparaissent sur la courbe retraçant le total des soldes de trésorerie de fin de mois des établissements étudiés (cf. graphique 9).

Annexe III

Graphique 9 : Solde de trésorerie de fin de mois global des 75 établissements (en millions d'euros) de 2011 à 2013



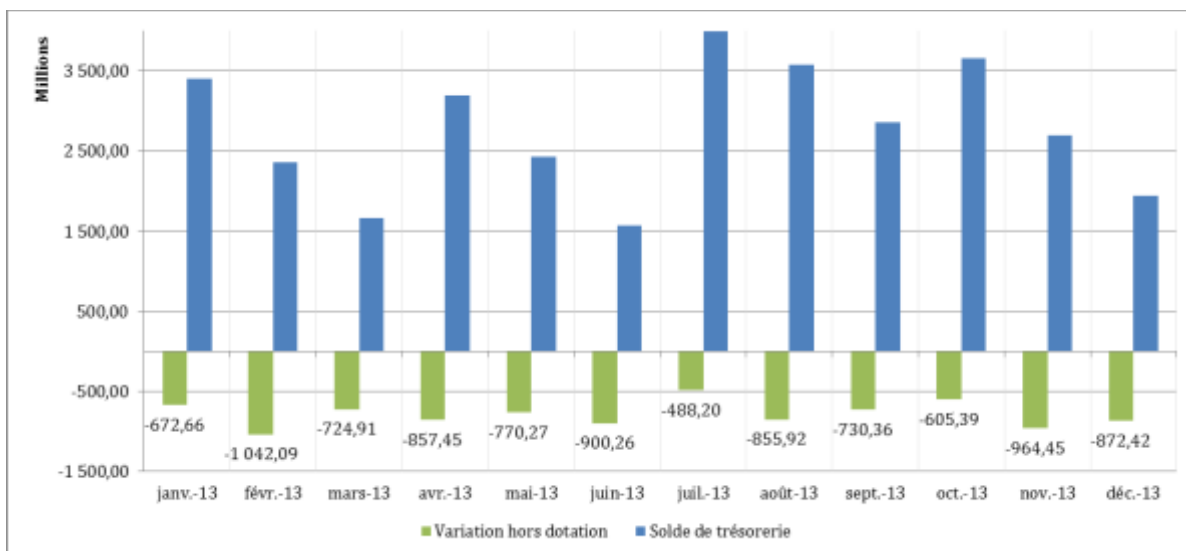
Source : DGFIP.

2.2. Les décaissements des universités sont relativement stables

En comparaison avec le rythme des encaissements, la mission observe **une relative régularité des décaissements mois après mois.**

Les dépenses d'exploitation des établissements devraient théoriquement être stables au cours de l'année, étant avant tout constituées de charges de personnel – elles représentent en moyenne 78 % des charges totales en 2013 sur le périmètre des 75 universités – décaissées mensuellement. Ainsi, la variation de la trésorerie globale nette des dotations de l'État est bien plus régulière que les encaissements de SCSP (voir graphique 10).

Graphique 10 : Comparaison de la variation globale du solde de fin de mois des 75 établissements avec la variation hors subventions pour charges de service public (2013)



Source : DGFIP, MENESR.

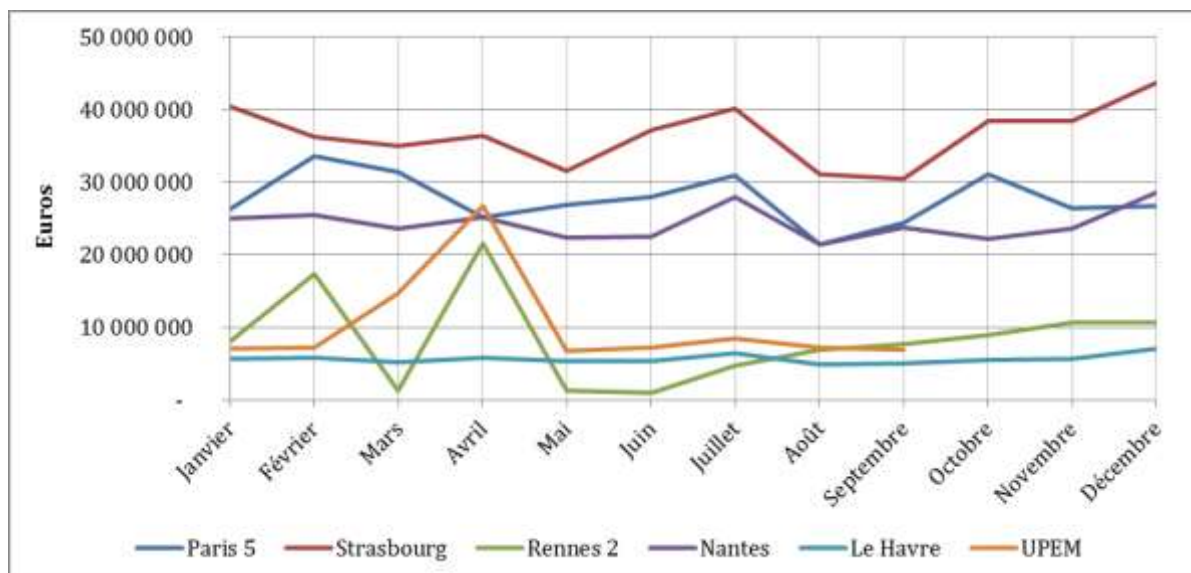
Note : la variation hors dotation est calculée de la manière suivante : variation hors dotation du mois m = (solde du mois m) – (solde du mois m-1) – (subvention versée au mois m).

Annexe III

Les dépenses indiquées dans les plans de trésorerie (graphique 11) de six universités¹⁷ font également apparaître des décaissements relativement stables. Cependant, le versement automatisé de la paie grâce au progiciel proposé par la DGFIP (« Paie à Façon ») produit régulièrement des décalages, les salaires d'un mois donné étant alors débités à la fin du mois précédent. Cette pratique, dont les agences comptables sont informées le cas échéant, ne donne pas toujours lieu à une prise en compte dans la construction du plan de trésorerie. Une concentration légèrement plus forte de décaissements est en outre traditionnellement constatée en fin d'année civile et universitaire.

Aucun des six plans de trésorerie transmis à la mission pour l'année 2014 (sur l'échantillon de neuf établissements) ne fait état de pics de décaissements pouvant justifier le rythme irrégulier de versement des dotations actuellement constaté. En effet, quatre des six établissements présentent un rythme de dépenses stable tout au long de l'année, et l'irrégularité des décaissements des autres universités est directement liée à la gestion active des fonds déposés sur le compte de placement rémunéré dont elles disposaient jusqu'à l'entrée en vigueur de l'instruction imposant la fermeture de ces comptes en juillet 2014.

Graphique 11 : Décaissements mensuels de six universités visitées par la mission (2014)



Source : Plans de trésorerie actualisés (au 30 septembre ou au 31 octobre 2014) des six universités représentées.

Note : Par souci d'harmonisation et de lisibilité, les décaissements de l'université de Paris 5 ont été calculés en prenant en compte le mois auquel se rattachent les dépenses de personnel, les décalages (de quelques jours) induits par le progiciel « Paie à Façon » ne sont donc pas représentés.

¹⁷ Sur les neuf universités visitées par la mission, seules six d'entre elles ont été en mesure de présenter un plan de trésorerie.

3. La mission préconise de procéder à un lissage du rythme de versement des subventions de l'État

Constatant le décalage des rythmes d'encaissement et de décaissement entraîné par la fréquence quasi-trimestrielle du versement des subventions pour charges de service public ainsi que le niveau de trésorerie globale relativement élevé et croissant des établissements, la mission s'est interrogée sur l'opportunité et l'intérêt de préconiser un lissage de ces dotations. Deux scénarios d'évolution du rythme de versement (bimestriel et mensuel) ont été définis, assortis d'une évaluation :

- ◆ de leur l'impact sur la trésorerie des universités ;
- ◆ du gain potentiel approximatif pour les finances publiques.

Les deux calendriers étudiés suivent un rythme de transfert bimestriel (scénario 1) et mensuel (scénario 2), et ont été analysés suivant la même méthode (décrite dans l'encadré 2).

Encadré 2 : Méthode de simulation du lissage du rythme de versement de la SCSP

L'analyse de l'impact d'un passage à un rythme de versement plus fréquent des dotations a été effectuée sur le fondement d'hypothèses simples concernant les montants des subventions allouées, les déterminants du gain pour les finances publiques, ainsi que l'impact sur les universités. La méthodologie est commune aux deux scénarios.

▪ Hypothèses liées au nouveau rythme de versement de la SCSP

La mission a obtenu auprès de la direction des affaires financières du MENESR les montants quotidiens, et à l'euro près, des versements effectués en 2013 à chacun des opérateurs du périmètre. Ces sommes (analysées dans la partie 1.2 ci-dessus) ont été redistribuées de façon homogène au cours de l'année, sans changer le total des dotations annuelles de chaque établissement. Les subventions allouées dans ces deux scénarios sont donc fixes d'un versement à l'autre. Leur volume global est inchangé, il s'élève à 9 843 645 837 €.

▪ Chiffrage de l'impact des différents rythmes de versement sur la trésorerie de l'État

La méthode d'estimation de l'impact des différents rythmes de versement de la dotation des universités sur la trésorerie de l'État a été déterminée en concertation avec l'AFT. Il s'agit d'un **gain théorique à valeur indicative**, fondé sur des hypothèses simples.

En effet, dans la mesure où la trésorerie des universités est centralisée au Trésor, un versement « budgétaire » aux universités est une écriture neutre pour le compte du Trésor tant qu'elle ne se traduit pas par des décaissements réels. Son effectivité pour la trésorerie de l'État n'intervient qu'au moment où l'entité dépense sa dotation.

Les variations de rythme et de montant de versement de la dotation aux universités n'ont en principe d'impact sur le compte global du Trésor que dans la mesure où des versements espacés et de montants élevés accroissent le risque que les universités procèdent à des décaissements importants pendant des périodes de tension pour la trésorerie de l'État (qui peuvent varier d'une année à l'autre), exigeant de ce-dernier un refinancement à court terme (un an ou moins) en dehors de son programme d'émission d'emprunts.

Les chiffrages opérés pour comparer les charges d'intérêts induites par les différents rythmes de versement se fondent sur cette hypothèse, c'est-à-dire qu'ils assimilent versement de la dotation et décaissement, supposant que la dotation versée est immédiatement décaissée, et se traduit par un besoin de financement à court terme pour le Trésor.

Cette hypothèse est largement théorique dans la mesure où les décaissements des universités correspondent en majorité au paiement mensuel récurrent de leurs charges de personnel (l'occurrence de décaissements ponctuels importants n'est néanmoins pas à exclure totalement, par exemple pour des établissements engagés dans des opérations immobilières importantes).

Malgré ses limites, la méthode de chiffrage proposée est la seule qui permette de mesurer le différentiel de coût induit par différents rythmes de versement de la dotation. Ces coûts induits ne doivent pas être interprétés comme un coût réel impactant mécaniquement la charge de la dette de

l'État, mais comme **une mesure différenciée du risque que font peser les différents rythmes de versement sur le pilotage du besoin de financement du Trésor**. Un lissage du rythme des versements, dans lequel le compte des universités au Trésor serait crédité de façon plus fréquente mais pour des montants plus réduits, réduit mécaniquement ce risque.

L'AFT a fourni à la mission le taux historique moyen de financement de l'État à court terme entre 1998 et 2007. La période récente (2008-2014) a été écartée en raison du niveau exceptionnellement faible des taux à l'émission, qui seront vraisemblablement plus importants dans les années à venir. Sur proposition de l'AFT, le choix a ainsi été fait d'inscrire l'analyse dans le long terme. Le coût moyen annualisé de rémunération des bons du Trésor à taux fixe et à intérêt précompté (BTF), qui indique le taux de financement de l'État à court terme, était de 3,05 % entre 1998 et 2007. L'émission hebdomadaire de ces titres permet en effet de faire face aux fluctuations infra-annuelles du solde du Trésor public, la maturité des BTF étant inférieure à un an.

La mission a calculé le coût de financement théorique induit par le versement des SCSP aux 75 universités du périmètre au cours de l'ensemble de la période étudiée (en distinguant l'année 2013), puis comparé les trois cas de figure. Les intérêts liés à l'emprunt des sommes des dotations ont été approximativement estimés selon la formule suivante pour le **scénario 1** :

$$\text{Intérêts scénario bimestriel} = \sum (\text{versement bimestriel} * (1 + 3,05\%) * \frac{1}{6}).$$

NB : le taux de 3,05 % correspondant à un taux annualisé, la multiplication par 1/6 permet de convertir ce taux en taux bimestriel.

Le coût du **scénario 2** a quant à lui été déduit ainsi :

$$\text{Intérêts scénario mensuel} = \sum (\text{versement mensuel} * (1 + 3,05\%) * \frac{1}{12}).$$

NB : le taux de 3,05 % correspondant à un taux annualisé, la multiplication par 1/12 permet de convertir ce taux en taux mensuel.

Les deux sommes ainsi calculées ont été comparées au prix du **rythme trimestriel**, fondé sur le même raisonnement :

$$\text{Intérêts trimestriels} = \sum (\text{versement trimestriel} * (1 + 3,05\%) * \frac{1}{4}).$$

NB : le taux de 3,05 % correspondant à un taux annualisé, la multiplication par 1/4 permet de convertir ce taux en taux trimestriel.

Les résultats chiffrés sont détaillés dans les tableau 8 et tableau 10 ci-dessous.

Un autre élément d'analyse déterminant l'intérêt d'une modification du rythme de versement pour les finances publiques est lié à la prise en compte dans ce nouveau calendrier de la saisonnalité de la trésorerie de l'État. L'impact des nouveaux échéanciers (graphique 12 et graphique 14 :) sur le solde du compte du Trésor public a été déterminé en concertation avec l'AFT.

▪ Impact sur les établissements

La résilience des universités à la modification du rythme de versement de la SCSP a été évaluée en fonction du seuil d'alerte, fixé par le MENESR à 25 jours de charges décaissables. Une alerte correspond à un établissement dont le solde de trésorerie de fin de mois est inférieur au seuil de 25 jours de charges décaissables. Les données utilisées sont celles de l'année 2013, la simulation est donc rétrospective et l'hypothèse est faite qu'un établissement ne modifie pas le rythme de ses décaissements malgré l'évolution du rythme de perception de la SCSP.

Le nouveau solde de trésorerie de fin de mois est calculé à partir de la variation mensuelle du solde de chaque établissement, retranchant le montant des dotations effectives, qui ont été remplacées par les nouvelles sommes. Le nouveau solde de trésorerie de fin de mois au mois m (T'_m) a donc été calculé de la manière suivante : $T'_m = T'_{m-1} + (T_m - T_{m-1} - Sub_m) + Sub'_m$, où T_m correspond à la trésorerie de fin de mois historique transmise par la DGFIP pour le mois m, Sub_m à la subvention effectivement versée au mois m de l'année 2013 et Sub'_m à la nouvelle dotation du mois m. Ce nouvel agrégat T'_m a ensuite été divisé par le montant que représentait un jour de charges décaissables en 2013 pour identifier les établissements en difficulté.

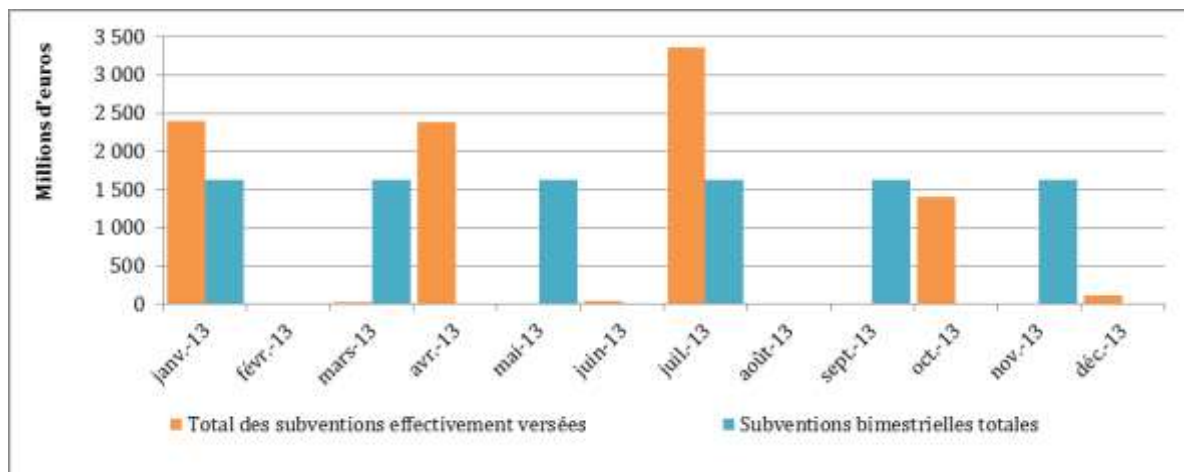
La formule initiale (pour le mois de janvier exclusivement) n'intègre pas la variation mensuelle. On a donc, pour ce premier mois $T'_1 = T_1 - Sub_1 + Sub'_1$.

Source : Mission.

3.1. Scénario 1 : passage à un rythme de transfert des subventions bimestriel

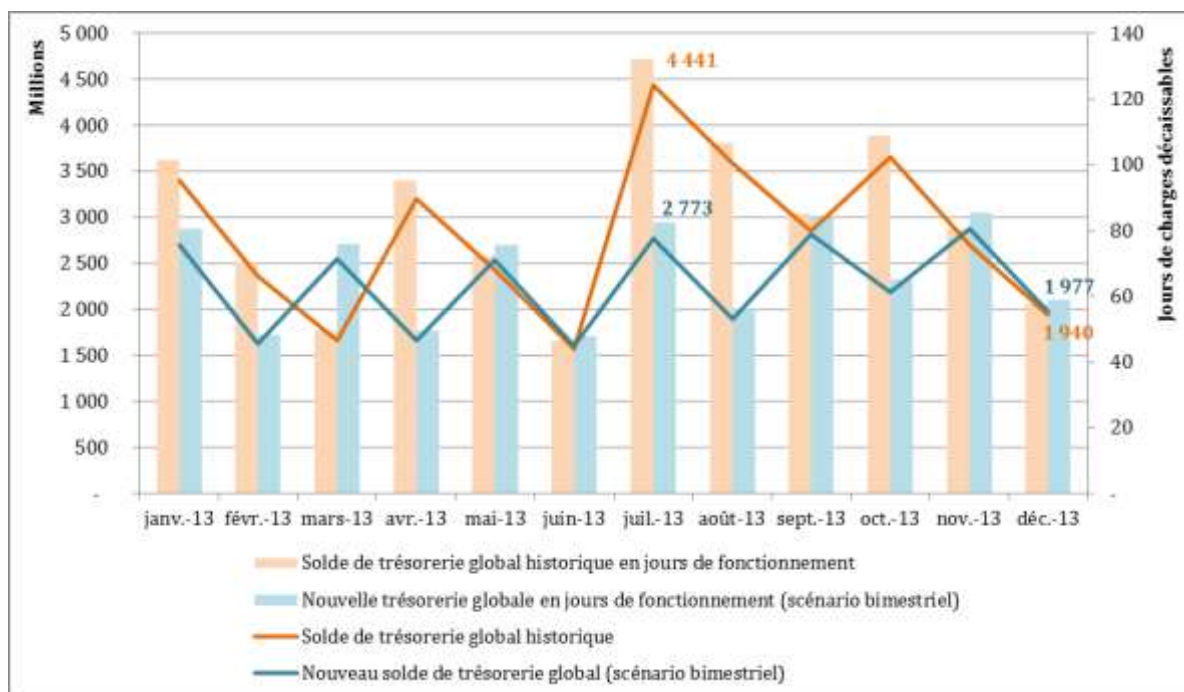
Le passage à un versement bimestriel des dotations (cf. graphique 12), toutes choses égales par ailleurs, engendre une stabilisation du solde de trésorerie agrégée (visible sur le graphique 13) autour du niveau moyen annuel, alors de 2,27 Md€ (et non 2,82 Md€ comme réellement constaté en 2013). **Les variations mensuelles du solde de trésorerie perdent ainsi en amplitude.**

Graphique 12 : Calendrier de versements bimestriels aux universités



Source : mission.

Graphique 13 : Simulation du solde mensuel de la trésorerie consolidée en millions d'euros et en jours de charges décaissables



Source : mission.

En prenant pour hypothèse le taux historique moyen de refinancement de l'État à court terme entre 1998 et 2007, le calcul théorique de la charge de la dette induite par un rythme de versement bimestriel s'élève à un total de 147 462 596 € sur la période 2011-2013.

Annexe III

En comparaison, la charge d'intérêts théorique générée par un refinancement à court terme en cas de versement trimestriel de la subvention, avec les mêmes hypothèses de calcul, s'élève à 221 193 894 € sur la même période. Le passage d'un rythme de versement trimestriel à bimestriel induit donc un différentiel de charges d'intérêts théorique de 73 731 298 € sur la période 2011-2013, dont 24 769 966 € en 2013 (voir tableau 8).

Dans la mesure où la méthode de chiffrage retenue suppose que la dotation versée est immédiatement décaissée, et se traduit par un besoin de financement à court terme pour le Trésor, ce différentiel de coût induit par les deux rythmes de versement **ne doit pas être interprété comme un coût réel impactant mécaniquement la charge de la dette de l'État, mais comme une mesure différenciée du risque** que fait peser chaque modalité de versement sur le pilotage du besoin de financement global du Trésor (cf. encadré 2).

Tableau 8 : Coût de financement du scénario 1 de janvier 2011 à décembre 2013 (en €)

2011 (€)	
Total intérêts à verser dans le cadre d'un versement trimestriel	70 997 974
Total intérêts à verser dans le cadre d'un versement bimestriel	47 331 983
Différentiel entre le coût de refinancement du scénario bimestriel et trimestriel	23 665 991
2012 (€)	
Total intérêts à verser dans le cadre d'un versement trimestriel	77 158 448
Total intérêts à verser dans le cadre d'un versement bimestriel	50 590 681
Différentiel entre le coût de refinancement du scénario bimestriel et trimestriel	26 567 767
2013 (€)	
Total intérêts à verser dans le cadre d'un versement trimestriel	74 309 898
Total intérêts à verser dans le cadre d'un versement bimestriel	49 539 932
Différentiel entre le coût de refinancement du scénario bimestriel et trimestriel	24 769 966

Source : mission.

En ce qui concerne l'impact sur la trésorerie individuelle des établissements, la simulation fait apparaître 25 alertes nouvelles au cours l'année 2013, soit 67 au total et non plus 42. Celles-ci sont concentrées sur les premiers mois de chaque trimestre pendant lesquels aucune subvention ne serait versée (à savoir février, avril, juin et août). Les universités concernées par ces tensions sont celles qui étaient déjà concernées en 2013. **Si les situations de tension s'accroissent, le niveau de trésorerie moyen de la majorité des structures demeure assez important pour leur permettre de faire face aux décaissements dus sans difficultés.** En effet, 72 % d'entre elles auraient un stock de liquidités annuel moyen représentant un à deux mois de charges décaissables. Les soldes très abondants (supérieurs à trois mois de charges décaissables) passeraient en revanche de 32 à 15 (cf. tableau 9).

Ces évaluations de l'impact d'un décalage du rythme de versement de la SCSP sur le niveau de tension de trésorerie des établissements supposent que les établissements n'apportent aucune modification à leurs rythmes de décaissements. Il est vraisemblable qu'en pratique les établissements ajustent leur profil de dépenses au montant dont ils disposent en caisse.

Tableau 9 : Répartition des universités par solde moyen de trésorerie en jours de charges décaissables pour l'exercice 2013 (exécuté) et dans le scénario bimestriel

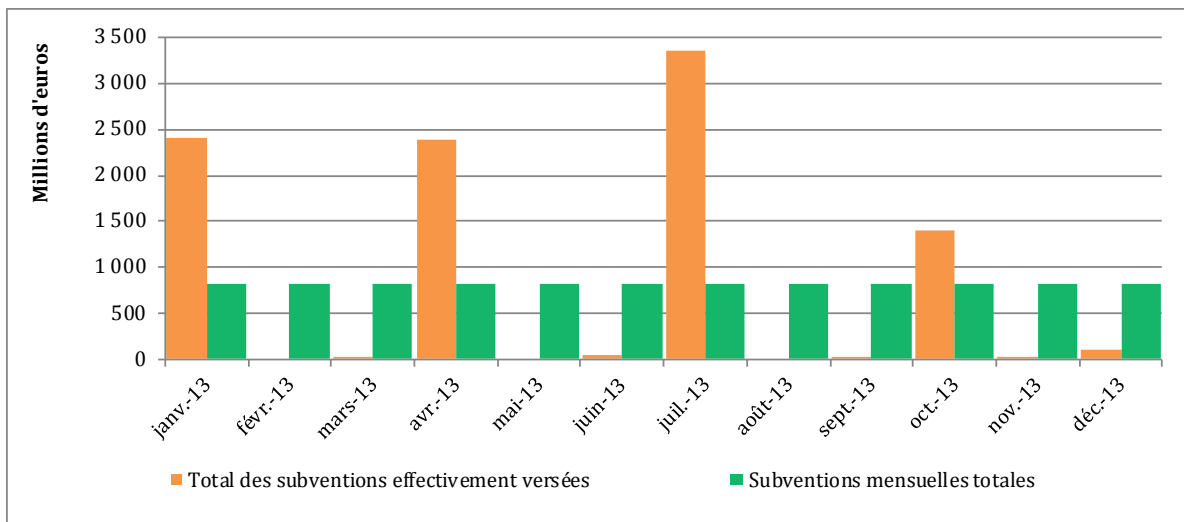
Niveau de trésorerie moyen en jours de charges décaissables	Nombre d'établissements en 2013	Nombre d'établissements dans le scénario bimestriel
Inférieur à 25 jours	1	2
De 25 à 30 jours	0	3
De 30 à 60 jours	10	24
De 60 à 90 jours	32	28
Supérieur à 90 jours	32	15

Source : mission.

3.2. Scénario 2 : passage à un rythme de transfert des subventions mensuel

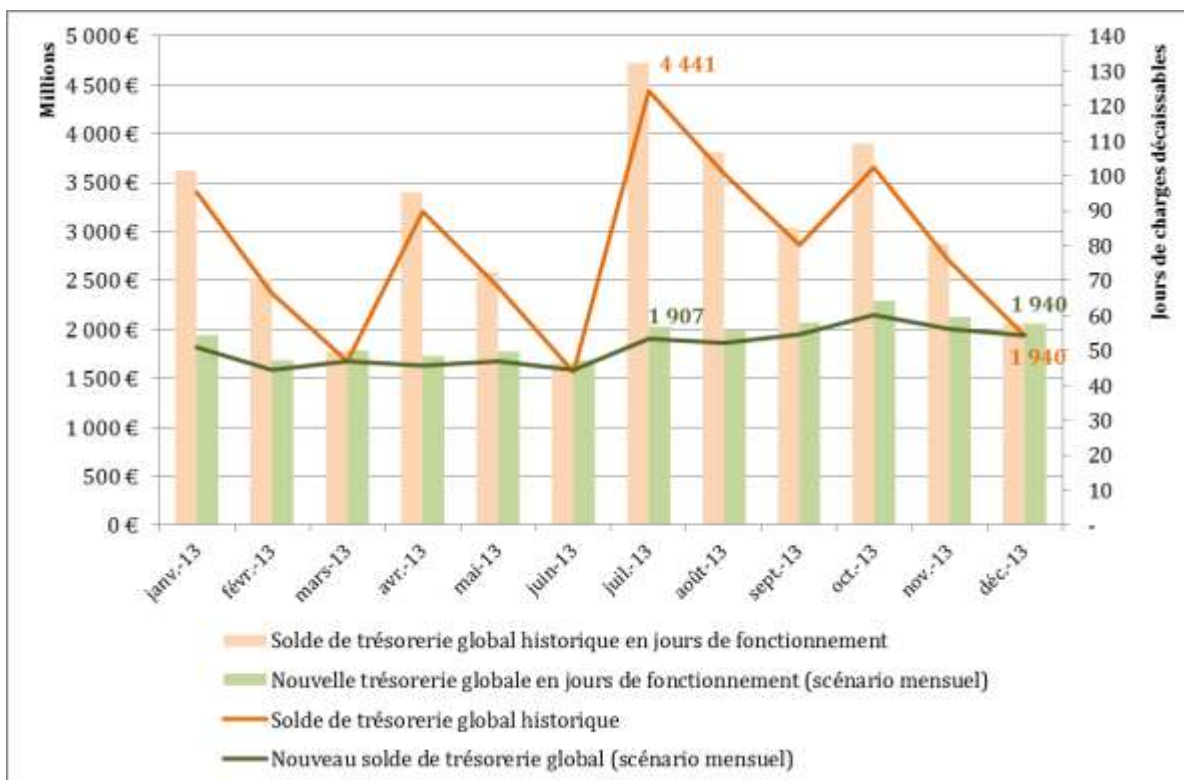
Le versement mensuel (cf. graphique 14) provoque un lissage encore plus net de la trésorerie agrégée (illustré dans le graphique 15). Elle fluctue alors entre 52 et 38 jours de charges décaissables, et non plus jusqu'à 132 jours, comme ce fut historiquement le cas en juillet 2013. La nouvelle moyenne annuelle, de 1,49 Md€, représente un mois et demi de charges décaissables (44 jours), contre 2,8 mois en 2013.

Graphique 14 : Échéancier des versements mensuels aux universités



Source : mission.

Graphique 15 : Simulation du solde mensuel de la trésorerie consolidée en millions d'euros et en jours de charges décaissables (scénario mensuel)



Source : mission.

Annexe III

En prenant pour hypothèse le taux historique moyen de refinancement de l'État à court terme entre 1998 et 2007, le calcul de la charge de la dette induite par un rythme de versement mensuel s'élève à un total de 73 731 298 € sur la période 2011-2013.

La charge d'intérêts théorique générée par un refinancement à court terme en cas de versement trimestriel de la subvention, avec les mêmes hypothèses de calcul, s'élève à 221 193 894 € sur la même période. Le passage d'un rythme de versement trimestriel à mensuel induit donc un différentiel de charges d'intérêts théorique de 147 462 596 € sur la période 2011-2013, dont 49 539 932 € en 2013 (voir tableau 10).

Dans la mesure où la méthode de chiffrage retenue suppose que la dotation versée est immédiatement décaissée, et se traduit par un besoin de financement à court terme pour le Trésor, **ce différentiel de coût induit par les deux rythmes de versement ne doit pas être interprété comme un coût réel impactant mécaniquement la charge de la dette de l'État, mais comme une mesure différenciée du risque que fait peser chaque modalité de versement sur le pilotage du besoin de financement global du Trésor.**

Tableau 10 : Coût de financement du scénario 2 de janvier 2011 à décembre 2013 (en €)

2011 (€)	
Total intérêts à verser dans le cadre d'un versement trimestriel	70 997 974
Total intérêts à verser dans le cadre d'un versement mensuel	23 665 991
Différentiel entre le coût de refinancement du scénario mensuel et trimestriel	47 331 983
2012 (€)	
Total intérêts à verser dans le cadre d'un versement trimestriel	77 158 448
Total intérêts à verser dans le cadre d'un versement mensuel	25 295 341
Différentiel entre le coût de refinancement du scénario mensuel et trimestriel	51 863 108
2013 (€)	
Total intérêts à verser dans le cadre d'un versement trimestriel	74 309 898
Total intérêts à verser dans le cadre d'un versement mensuel	24 769 966
Différentiel entre le coût de refinancement du scénario mensuel et trimestriel	49 539 932

Source : mission.

Ce scénario 2, plus intéressant du point de vue des finances publiques, est également le plus contraignant pour les établissements.

Les situations de forte abondance (solde moyen annuel supérieur à trois mois de charges décaissables) sont réduites puisqu'elles ne représentent plus, dans le scénario de versement mensuel, que 17 % des établissements (contre 43 % en 2013).

Un triplement du nombre de dépassements du seuil d'alerte de 25 jours de charges décaissables peut être observé, à variations hors dotation égales : alors que 42 franchissements du seuil d'alerte en fin de mois ont été constatés en 2013 avec l'actuel mode de versement trimestriel des dotations, ce chiffre aurait été de 121 en cas de versement mensuel.

Cette augmentation du nombre de franchissements du seuil d'alerte de 25 jours en cas de versement mensuel provient surtout des établissements dont la situation de trésorerie s'avérait déjà fragile : six d'entre eux voient leur solde de trésorerie passer sous le seuil d'alerte plus de dix fois, cinq sont en situation d'alerte plus de la moitié de l'année, et huit établissements connaissent des difficultés ponctuelles.

Annexe III

La majorité des universités (56) en revanche résiste à ce test et reste à l'abri des tensions (aucun passage sous le seuil d'alerte au cours de l'année). Le niveau de trésorerie moyen des établissements demeure supérieur à un mois de charges décaissables pour 82 % d'entre eux (cf. tableau 11)¹⁸.

Tableau 11 : Répartition des universités par solde moyen de trésorerie en jours de charges décaissables pour l'exercice 2013 (exécuté) et dans le scénario mensuel

Niveau de trésorerie moyen en jours de charges décaissables	Nombre d'établissements en 2013	Nombre d'établissements dans le scénario mensuel
Inférieure à 25 jours	1	9
De 25 à 30 jours	0	4
De 30 à 60 jours	10	28
De 60 à 90 jours	32	19
Plus de 90 jours	32	12

Source : mission.

3.3. Comparaison des scénarios et recommandation de la mission relative au rythme de versement des subventions

L'arbitrage en faveur de l'éventuelle modification du rythme de versement des dotations budgétaires aux universités doit se faire en comparant les avantages et inconvénients de chaque option. Les avantages de versements plus rapprochés et de plus faibles montants (rythme bimestriel ou mensuel) sont récapitulés ci-dessous.

Pour la trésorerie de l'État, **le lissage des versements permettrait de réduire sensiblement les cas de trésorerie surabondante** (tableau 13), **et donc de limiter les risques de tension sur le compte du Trésor**. L'évaluation du gain théorique est récapitulée dans le tableau 12 ci-dessous. L'avantage pour l'État est maximisé en cas de versement mensuel.

Tableau 12 : Comparaison de l'impact théorique des différents rythmes de versement de la dotation budgétaire aux universités sur la charge de la dette de l'État (2011-2013)

Impact théorique sur la charge de la dette de l'État	Modalités de versement actuelles	Scénario de versement bimestriel	Scénario de versement mensuel
Coût théorique du financement sur la période 2011-2013 (€)	221 193 894	147 462 596	73 731
Gain théorique sur la période 2011-2013 (€)	-	73 731 298	147 462 596

Source : mission.

¹⁸ Pour rappel, ces évaluations de l'impact d'un décalage du rythme de versement de la dotation sur le niveau de tension de trésorerie des établissements supposent que les établissements n'apportent aucune modification à leurs rythmes de décaissements. Il est vraisemblable qu'en pratique les établissements ajustent leur profil de dépenses au montant dont ils disposent en caisse.

Pour les établissements universitaires, le passage du mode de versement actuel à un mode de versement plus régulier et prédéterminé leur apporterait la visibilité dont ils ne disposent pas aujourd’hui. En effet, les universités ne connaissent pas avec précision l'échéancier de versement de la dotation qui leur a été notifiée. Chaque versement trimestriel fait l'objet d'un arrêté attributif pour chaque établissement. Les montants versés suivent certes, en théorie, un rythme bien défini mais les établissements rencontrés par la mission ne semblaient pas avoir connaissance de ce rythme et élaboraient plutôt leur plan de trésorerie sur la base de quatre versements de montants identiques¹⁹. Par ailleurs, des événements tels que des maintenances CHORUS peuvent venir modifier cet échéancier.

Enfin, des dotations additionnelles liées à des actions spécifiques du ministère viennent s'ajouter au versement de la subvention pour charges de service public en cours d'année. Le passage à un versement bimestriel ou mensuel nécessiterait de modifier ces pratiques : pour chaque établissement, l'arrêté attributif de début d'année fixerait la date et le montant de chaque échéance de versement de la dotation. Les paiements seraient pré-positionnés dans CHORUS *via* la fonctionnalité du « paiement à date », de sorte qu'il ne serait pas nécessaire de procéder à un ordre de paiement manuel à chaque échéance : le versement serait automatique. Ceci n'exclurait pas de procéder à un arrêté attributif additionnel en cours d'année, pour procéder aux versements de crédits spécifiques alloués à certains établissements, ni à un arrêté de régularisation en fin d'année en cas de dégel de crédits.

Ces nouvelles modalités de versement de la dotation induiraient certes des contraintes nouvelles, mais qui paraissent participer de la saine gestion.

Le MENESR, se verrait dans l'obligation de déterminer au plus tôt, en fin d'année N-1 ou en tout début d'année N, la répartition définitive de la dotation budgétaire entre les établissements, et de s'y conformer (ce qui n'exclut pas de réserver, lors de la répartition initiale, une partie des crédits pour des actions spécifiques). **Ceci exigerait des arbitrages plus précoces sur la répartition de la subvention entre universités et faciliterait la construction par les universités de leur budget.**

Les établissements se verraient dans l'obligation de gérer plus finement leur trésorerie, en évitant les paiements « en bloc » au profit d'une logique de paiement « au fil de l'eau », impliquant certainement une plus grande priorisation des décaissements hors masse salariale en fonction de la trésorerie disponible. Sans ajustement du rythme des décaissements, les analyses de la mission montrent en effet que les situations de tension s'accroîtraient, avec des franchissements plus fréquents du seuil d'alerte de 25 jours, comme le récapitule le tableau 14. Ces situations de tension resteraient néanmoins concentrées sur un petit nombre d'établissements (entre 10 et 20), dont les fragilités en matière de trésorerie sont d'abord le reflet de difficultés financières ayant vocation à être résorbées par des plans de retour à l'équilibre et une meilleure gestion (cf. Tableau 13 : Répartition des universités par solde annuel moyen de trésorerie en jours de charges décaissables, scénarios bimestriel et mensuel tableau 13 et graphique 16).

¹⁹ La mission observe qu'aucune des agences comptables de l'échantillon des six établissements ayant fourni un plan de trésorerie ne fonde ses prévisions sur le rythme de versement historiquement constaté, mais toutes supposent que tous les versements trimestriels seront égaux.

Annexe III

Tableau 13 : Répartition des universités par solde annuel moyen de trésorerie en jours de charges décaissables, scénarios bimestriel et mensuel

Niveau de trésorerie annuel moyen en jours de charges décaissables	Effectif en 2013	Part en 2013	Effectif dans le scénario bimestriel	Part dans le scénario bimestriel	Effectif dans le scénario mensuel	Part dans le scénario mensuel
Inférieure à 25 jours	1	1 %	2	3 %	9	13 %
De 25 à 30 jours	0	0 %	3	4 %	4	6 %
De 30 à 60 jours	10	13 %	24	33 %	28	39 %
De 60 à 90 jours	32	43 %	28	39 %	19	26 %
Plus de 90 jours	32	43 %	15	21 %	12	17 %

Source : mission.

Si l'évolution du cadre réglementaire, notamment l'obligation de présenter un plan de trésorerie, prévisionnel et actualisé faisant figurer encaissements et décaissements mensuels, a induit une professionnalisation de la gestion financière des universités²⁰, la mission considère qu'il existe encore des marges de progression. Ainsi, comme signalé *supra*, sur neuf établissements visités par la mission, trois n'ont pas été en mesure de transmettre de plan de trésorerie. La gestion de cette dernière demeure encore une préoccupation relativement marginale pour les équipes, ce qui s'explique sans doute par l'absence de recettes à espérer d'une gestion active de la trésorerie, et par le niveau souvent confortable des liquidités à disposition. Quand des plans de trésorerie existent, les prévisions apparaissent d'une qualité inégale. La fiabilité variable des documents provient pour partie de prévisions inadéquates sur le rythme d'encaissement de leur dotation (cf. point évoqué précédemment).

Tableau 14 : Nombre d'alertes par mois en 2013 (constatées et simulées) selon le rythme de versement de la SCSP

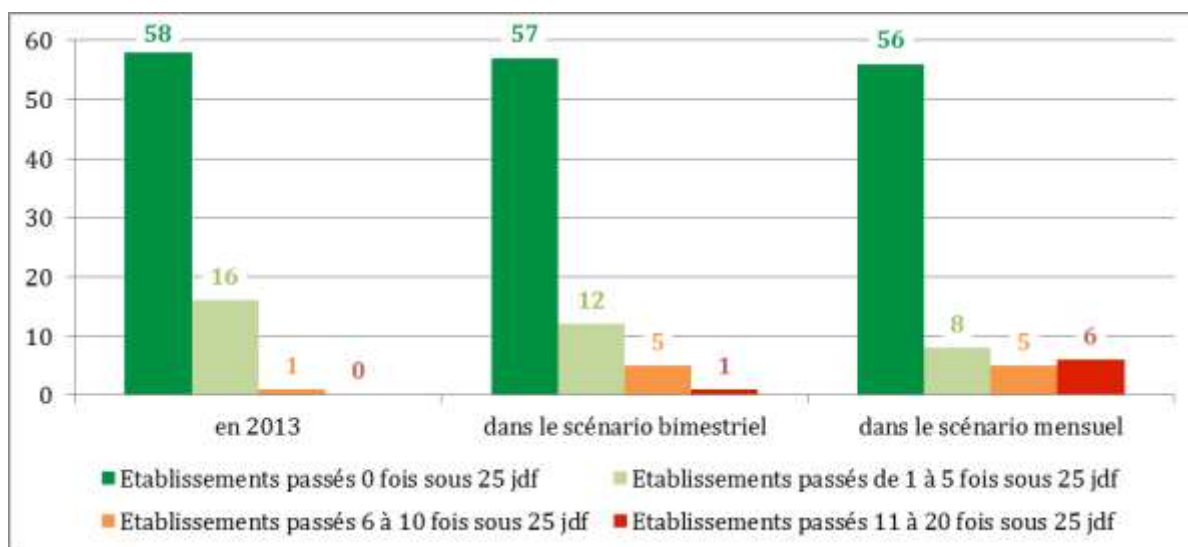
Nombre d'alertes	janv.	févr.-	mars	avr.-	mai-	juin-	juil.-	août-	sept.	oct.-	nov.-	déc.-	Total
Constatées	1	3	13	2	1	15	0	1	0	0	0	6	42
En cas de versement bimestriel	1	12	1	13	1	14	1	11	1	6	0	6	67
En cas de versement mensuel	9	12	10	14	11	15	12	11	9	6	6	6	121

Source : mission.

²⁰ Le passage aux RCE a entraîné des efforts de montée en compétence des équipes dirigeantes et de gestion des universités, qui a eu, lorsqu'elle s'est produite, un impact positif sur leur mode d'administration constaté par les missions de l'IGAENR. La raréfaction des situations de tension (détaillée dans la partie 1.1.) est certainement le reflet d'une vigilance nouvelle, imposée par l'autonomie et le transfert de la gestion de la masse salariale. Des équipes des directions financières rencontrées par la mission ont ainsi fait part de la récente prise en compte de la trésorerie dans les programmes d'investissement, auparavant élaborés de manière quasiment indépendante.

Annexe III

Graphique 16 : Nombre d'alertes déclenchées (franchissement du seuil de 25 jours de charges décaissables) selon les scénarios de rythme de versement de la SCSP



Source : mission.

Compte tenu de ces éléments, la mission estime que le passage à un rythme de versement mensuel selon un échéancier établi pour l'ensemble de l'exercice constitue l'option la plus opportune, à la fois la plus avantageuse du point de vue de la gestion de la trésorerie de l'État, la plus à même d'assurer aux universités visibilité et régularité dans la perception de leur dotation, et la plus logique compte tenu du profil de dépense de ces établissements, très majoritairement déterminé par le paiement des charges de personnel.

Proposition n° 1 : Passer d'un versement trimestriel de la subvention pour charges de service public des universités à un versement mensuel, en fournissant aux établissements un échéancier précis en début d'année, qui permettra d'automatiser les versements dans CHORUS.

ANNEXE IV

Analyse du fonds de roulement mobilisable d'un échantillon de neuf universités

SOMMAIRE

1. SUR LE PLAN MÉTHODOLOGIQUE, LA DÉTERMINATION DE LA PART MOBILISABLE DU FONDS DE ROULEMENT EST NÉCESSAIRE POUR APPRÉCIER CORRECTEMENT LES MARGES DE MANŒUVRE D'UN ÉTABLISSEMENT	1
1.1. L'analyse de la mission a porté sur un échantillon de neuf établissements	1
1.2. La mission a élaboré une grille d'analyse du fonds de roulement pour en distinguer les composantes mobilisables et déjà préemptées	2
2. POUR CHACUNE DES NEUF UNIVERSITÉS DE L'ÉCHANTILLON, LA MISSION A IDENTIFIÉ LES ÉLÉMENTS NON MOBILISABLES DE LEUR FONDS DE ROULEMENT ET FORMULE DES PROPOSITIONS DE TRAITEMENT COMPTABLE.....	3
2.1. Provisions.....	3
2.1.1. <i>Deux modes de comptabilisation des passifs sociaux sont prévus par la réglementation</i>	<i>3</i>
2.1.2. <i>La diversité des modes de comptabilisation rend des retraitements nécessaires.....</i>	<i>3</i>
2.1.3. <i>Les propositions formulées par la mission conduisent à considérer comme mobilisable, sur le périmètre examiné, 20 % du total des provisions figurant dans le fonds de roulement.....</i>	<i>6</i>
2.2. Emprunts et dettes assimilées.....	8
2.3. Restes à réaliser sur conventions en cours dont les recettes ont été comptabilisées au fonds de roulement	9
2.3.1. <i>L'état des instructions sur le mode de comptabilisation des opérations pluriannuelles.....</i>	<i>9</i>
2.3.2. <i>Le constat de la mission est celui d'une très grande diversité de situations.....</i>	<i>10</i>
2.4. Subventions d'investissement non ou partiellement consommées.....	11
2.5. Engagements futurs financés par prélèvement sur le fonds de roulement.....	12
2.5.1. <i>Restes à réaliser sur programmes d'investissement.....</i>	<i>12</i>
2.5.2. <i>Les plans pluriannuels de retour à l'équilibre.....</i>	<i>16</i>
2.6. Excédents relatifs à la formation continue	16
2.7. Fonds de roulement non mobilisables appartenant à des structures autonomes.....	17
2.8. Risques liés à des créances anciennes et non provisionnées.....	21
2.9. Réserve de fonctionnement.....	21
3. AU FINAL, LE FONDS DE ROULEMENT DES NEUF UNIVERSITÉS DE L'ÉCHANTILLON À FIN 2013 PARAÎT MOBILISABLE EN MOYENNE À HAUTEUR DE 25 À 35 % SELON QU'IL INTÈGRE OU NON LES PROPOSITIONS D'ÉVOLUTION FORMULÉES PAR LA MISSION.....	26
3.1. Les différentes composantes non mobilisables du fonds de roulement varient fortement entre universités.....	26
3.2. L'analyse révèle une très forte hétérogénéité entre universités s'agissant de la part de leur fonds de roulement qui demeure mobilisable.....	27

1. Sur le plan méthodologique, la détermination de la part mobilisable du fonds de roulement est nécessaire pour apprécier correctement les marges de manœuvre d'un établissement

Le niveau du fonds de roulement d'un établissement est en partie déterminé par ses pratiques comptables. Pour une même situation (risques liés à l'existence d'un passif social, réalisation d'une opération pluriannuelle), le niveau du fonds de roulement peut varier entre deux universités en raison de leurs modes respectifs de comptabilisation des passifs sociaux, des subventions d'investissements (de façon importante) ou des contrats de recherche (de façon marginale).

L'appréciation des véritables marges de manœuvre d'un établissement nécessite donc de reconstituer la part mobilisable et la part déjà préemptée de son fonds de roulement à partir d'une analyse détaillée de ses différentes composantes.

1.1. L'analyse de la mission a porté sur un échantillon de neuf établissements

Compte tenu des délais qui lui étaient impartis, la mission a conduit une analyse détaillée du fonds de roulement de neuf établissements universitaires. Ces établissements ne constituent pas un échantillon statistique représentatif. Ils représentent néanmoins des typologies d'établissements caractéristiques des différentes situations des universités. Dans cet objectif, ont été retenues :

- ◆ deux universités parisiennes : Paris 6, qui est l'une des principales universités de recherche française et Paris 5, qui se caractérise par l'importance de ses enseignements dans les disciplines médicales. Les deux universités ont été labellisées dans le cadre d'une initiative d'excellence (IDEX) ;
- ◆ l'université de Strasbourg, l'une des plus importantes universités pluridisciplinaires hors région parisienne a été labellisée IDEX après une fusion réussie et bénéficie d'un Plan campus ;
- ◆ l'université de Nantes, université pluridisciplinaire aux effectifs importants et en croissance, qui a connu des difficultés financières avant un retour à l'équilibre ;
- ◆ l'université de Clermont-Ferrand 1, qui est l'une des trois universités ayant obtenu la dévolution de son patrimoine immobilier ;
- ◆ l'université du Havre et l'Université de Haute Alsace (Mulhouse), qui sont deux universités pluridisciplinaires de taille plus modeste : la première a connu des difficultés financières importantes avant un retour à l'équilibre depuis deux exercices ; la seconde a présenté un déficit important en 2012 ;
- ◆ l'université de Rennes 2, université mono-disciplinaire spécialisée dans les humanités ;
- ◆ l'université de Marne-la-Vallée, francilienne, caractérisée par des formations très professionnalisantes et qui connaît des difficultés financières importantes depuis 2013.

Annexe IV

L'analyse porte sur un fonds de roulement cumulé à la fin de l'année 2013 de **145 994 018 €**, correspondant à 10,4 % du montant total des fonds de roulement (1,397 Md€¹) des 75 établissements universitaires placés dans le périmètre d'examen de la mission².

1.2. La mission a élaboré une grille d'analyse du fonds de roulement pour en distinguer les composantes mobilisables et déjà préemptées

L'évaluation du fonds de roulement mobilisable d'un établissement nécessite de retraiter son fonds de roulement net global (FRNG). En effet, la mission considère comme réellement mobilisable la part du fonds de roulement qui n'est pas affectée à la couverture de décaissements futurs (risques divers, dettes à rembourser, opérations en cours) ou à des finalités juridiquement définies. Pour calculer la part mobilisable du fonds de roulement, il convient par conséquent de lui retrancher les éléments suivants :

- ◆ les provisions pour risques et charges ;
- ◆ les emprunts et dettes assimilées ;
- ◆ le solde des contrats de recherche en cours d'exécution qui ont fait l'objet d'un titre de recette global alors que celui-ci couvre plusieurs exercices ;
- ◆ les subventions d'équipement qui ont fait l'objet d'un titre de recette global qui ne sont pas encore totalement consommées et qui correspondent à des opérations d'investissement en cours ;
- ◆ le montant des investissements à venir non couverts par une subvention d'investissement ainsi que les financements sur projet (engagements contractés par l'université dans le cadre de partenariats pour financer sur fonds propres une partie d'un investissement pour lequel elle a par ailleurs reçu une subvention) ou de prélèvements sur fonds de roulement actés dans le cadre d'un plan de retour à l'équilibre approuvé par le conseil d'administration ;
- ◆ le montant cumulé des excédents de formation continue des trois dernières années en application de l'article D714-65 du code de l'éducation ;
- ◆ les fonds de roulement appartenant à des structures autonomes, que la mission considère comme non mobilisables par l'établissement, par exemple : services à comptabilité distincte (SACD) ou budgets annexes (BA) immobiliers, services interuniversitaires, centres de formation des apprentis (CFA).

Par ailleurs, d'autres éléments peuvent, en raison de leurs effets potentiels, faire peser des risques sur le montant du fonds de roulement mobilisable. Il en est ainsi des créances supérieures à deux ans non provisionnées, dont le risque d'admission en non-valeur est réel et augmente rapidement avec le temps.

Sur le fondement de cette définition du fonds de roulement mobilisable, un tableau descriptif a été établi par la mission et soumis aux universités de l'échantillon pour procéder en commun à l'analyse approfondie de leur fonds de roulement.

¹ Source : base de données sur les comptes financiers reconstituée par la mission à la suite de ses échanges avec les contrôleurs budgétaires régionaux et académiques et les agents comptables des établissements.

² Le périmètre des universités retenu par la mission inclut les établissements relevant du statut d'université au sens de l'article premier du décret du 15 mars 2000 portant classification d'établissement public à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP) à l'exception de l'université des Antilles et de la Guyane. S'y ajoutent l'université de Lorraine ainsi que les instituts nationaux polytechniques de Grenoble et de Toulouse.

2. Pour chacune des neuf universités de l'échantillon, la mission a identifié les éléments non mobilisables de leur fonds de roulement et formule des propositions de traitement comptable

2.1. Provisions

2.1.1. Deux modes de comptabilisation des passifs sociaux sont prévus par la réglementation

Le périmètre et les modes de comptabilisation des passifs sociaux ont fait l'objet de deux avis du conseil de normalisation des comptes publics³ et d'une instruction de la direction générale des finances publiques du 27 novembre 2013⁴. Selon la définition retenue par le conseil de normalisation des comptes publics, la comptabilisation d'un passif social à la date de clôture de l'exercice n'a lieu que si les trois conditions cumulatives suivantes sont réunies :

- ◆ il existe, à la date de clôture, une obligation de l'établissement à l'égard de son personnel ;
- ◆ il est certain ou probable que cette obligation provoquera une sortie de ressources au bénéfice de son personnel sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci ;
- ◆ le montant de l'obligation peut être évalué de manière fiable.

Le mode de comptabilisation du passif social en charge à payer ou en provision pour charges dépend du niveau de précision de l'estimation du montant ou de l'échéance de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation :

- ◆ une charge à payer est constatée quand les montants sont individualisables et font l'objet d'un versement dans un délai connu. Lorsqu'une charge à payer est comptabilisée à la clôture d'un exercice, elle donne lieu à une écriture de contre-passation à l'ouverture de l'exercice suivant ;
- ◆ une provision pour charges est constatée dans les autres cas : elle est alors évaluée forfaitairement ou sur une base statistique.

Le choix de la méthode de comptabilisation n'est donc pas sans incidence sur le montant du fonds de roulement. En effet, si les charges à payer constituent des dettes comptabilisées en compte de tiers ayant un impact sur le besoin en fonds de roulement (BFR), les provisions, en revanche, entrent dans la constitution du fonds de roulement.

2.1.2. La diversité des modes de comptabilisation rend des retraitements nécessaires

La mission a pu constater, auprès des neuf universités dans lesquelles elle est intervenue, des modes de comptabilisation différentes. Ainsi, quatre d'entre elles comptabilisent leurs passifs sociaux sous la forme de provisions, et les cinq autres sous la forme de charges à payer (cf. tableau 1).

³ Avis n° 2012-01 du 17 février 2012 relatif à la comptabilisation à la date de clôture des droits à congés, du compte épargne-temps, des heures supplémentaires ainsi que des heures complémentaires dans les établissements publics relevant des instructions budgétaires, financières et comptables M 9-1, M 9-3 et M 9-5.

⁴ BOFIP-GCP-13-0024 du 09/12/2013.

Annexe IV

À ces modes de comptabilisation différents, validés par les commissaires aux comptes, s'ajoute également des divergences de périmètre de comptabilisation de ces passifs. Ainsi, alors que certains établissements procèdent à l'inscription des congés payés non pris des seuls personnels BIATSS⁵ contractuels, d'autres y ajoutent le provisionnement des congés des seuls personnels BIATSS titulaires (un établissement) et d'autres enfin recommandent la prise en compte de l'ensemble des personnels quels que soient leurs statuts.

Ces divergences peuvent s'expliquer par des différences de pratiques entre établissements en matière de gestion des ressources humaines (autorisation ou non des reports de congés hors comptes épargne-temps pour tout ou partie des personnels par exemple), par des différences dans la précision de leurs outils de suivi RH⁶, dont dépend leur capacité à estimer avec plus ou moins de détail le montant des engagements, et par des approches variables des commissaires aux comptes chargés de la certification, en vertu du principe selon lequel seuls les engagements significatifs font l'objet d'une écriture comptable.

Les définitions du fonds de roulement peuvent par ailleurs différer de celles apportées par l'infocentre de la DGFIP. Certains agents comptables incluent le compte 49 *Provisions pour dépréciations des comptes de tiers* dans la détermination du fonds de roulement de leur établissement. Dans un but d'harmonisation, la mission a fait le choix pour les établissements concernés⁷, de ne pas tenir compte du compte 49 et de ne pas intégrer ces montants dans le total du fonds de roulement⁸ (le compte 49 est ainsi intégré dans le besoin en fonds de roulement – BFR).

⁵ Personnels des bibliothèques, ingénieurs, administratifs, techniciens, de service et de santé (BIATSS).

⁶ Les SIRH des universités sont en cours d'évolution, quel que soit l'éditeur retenu.

⁷ Strasbourg, Paris 5, Nantes.

⁸ Ce choix méthodologique est sans incidence sur l'analyse de la part mobilisable du fonds de roulement. Intégrer le compte 49 reviendrait à augmenter le FRNG du montant de la provision pour dépréciation des comptes de tiers avant de soustraire ce même montant de la part mobilisable.

Annexe IV

Tableau 1 : Provisions identifiées au sein des fonds de roulement des neuf établissements examinés par la mission (€)

Nature des provisions	Paris 5	Paris 6	Strasbourg	Nantes	Clermont-Ferrand 1	Rennes 2	UPEM	Mulhouse	Le Havre	Total
Provisions pour litiges	531 270	120 000	43 511	2 253 275	372 608	-	606 000	437 500	-	4 364 164
Provisions pour heures complémentaires	951 060		2 275 610	-	-	-	-	-	-	3 226 670
Provisions pour vacances	599 842	879 000	2 434 207	-	-	-	-	-	-	3 913 049
Provision pour compte épargne temps	993 758	939 000	2 902 334	-	-	729 199	-	-	-	5 564 291
Provision pour congés payés non titulaires	-	1 181 000	504 707	-	-	-	-	-	-	1 685 707
Provision pour congés payés titulaires	942 377		1 665 525	-	-	-	-	-	-	2 607 902
Provision pour autres passifs sociaux	1 769 050	371 000	600 000	Charges à payer	Charges à payer	415 434	Charges à payer	Charges à payer	Charges à payer	3 155 484
Provisions pour remises en état	-	306 178				-	-	-	-	306 178
Provisions pour allocation de perte d'emploi et indemnités de licenciement	-	4 737 365	100 000	24 676	36 972	-	-	-	9 162	4 908 175
Total	5 787 357	8 533 543	10 525 895	2 277 951	409 580	1 144 633	606 000	437 500	9 162	29 731 621

Source : Mission, sur la base des données collectées auprès des agents comptables.

2.1.3. Les propositions formulées par la mission conduisent à considérer comme mobilisable, sur le périmètre examiné, 20 % du total des provisions figurant dans le fonds de roulement

Le montant total des provisions comptabilisées dans les neuf universités sur lesquelles porte l'étude s'élève à **29,7 M€**. **Ce montant représente 20,4 % des fonds de roulement cumulés de ces établissements.**

Les modalités de calcul des provisions étant encadrées du point de vue réglementaire et les provisions ne pouvant pas être utilisées pour un autre usage que celui au titre duquel elles ont été constituées – si le risque disparaît, la provision doit être annulée – la mission considère que cette composante du fonds de roulement n'est pas, dans une première approche purement réglementaire, mobilisable.

Cependant, outre qu'elle a relevé des pratiques différentes d'un établissement à l'autre, la mission considère que le niveau des provisions comptabilisé au titre des passifs sociaux n'est pas proportionné au risque réel et a pour conséquence de bloquer inutilement des sommes importantes dans le fonds de roulement.

Pour sa part, l'interprétation des commissaires aux comptes telle qu'elle ressort des débats au sein du groupe de travail enseignement supérieur constitué par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) les conduit à recommander la comptabilisation de passifs qui ne se traduiront pas par une charge supplémentaire pour l'établissement.

Ainsi, dans le cas des congés payés, bien que les personnels titulaires ne puissent prétendre au maintien de leurs droits à congés en cas de mutation et n'aient pas de possibilité de monnayer les congés non pris hors dispositif du compte épargne temps, les commissaires aux comptes justifient la création d'une provision en privilégiant non pas une logique de couverture d'un risque particulier mais plutôt une logique de droit constaté. Cette pratique ne vise plus à couvrir le recrutement d'un éventuel vacataire pour compenser l'absence d'un agent qui liquiderait ses reports de droits à congés. Elle consiste simplement à constater que l'agent sera rémunéré pour un service qu'il est susceptible de ne pas effectuer en totalité (il y a alors bien sortie de ressource sans contrepartie). En d'autres termes, la provision ne se traduirait pas par une charge additionnelle, mais par un moindre service à charges constantes.

Dans les faits, le droit à congé étant évalué par année universitaire, la comptabilisation de ces passifs, telle que défendue par la CNCC sur la base de la logique de la comptabilité d'engagement, aurait d'abord pour objet d'évaluer à la fin de l'exercice civil les droits acquis par les personnels, droits qu'ils pourront exercer jusqu'à la fin de l'année universitaire. Elle pourrait, plus marginalement, revêtir un caractère vertueux lorsqu'elle sanctionne comptablement un usage de gestion qui n'est pas prévu par la réglementation sur les comptes épargnes-temps (par exemple le cumul de jours de congés au-delà de la limite prévue pour un CET pour anticiper un départ à la retraite). De la même façon, l'inscription en provisions, en fin d'année comptable, de montants correspondant à des heures complémentaires pour rémunérer des enseignants qui n'ont en principe, à cette date, pas encore réalisé la totalité de leur service statutaire d'enseignement⁹, s'inscrit dans la même logique de constatation des engagements nés au cours de l'exercice comptable clos¹⁰ et qui se réaliseront au cours d'un exercice ultérieur, même si ces engagements n'induisent pas une augmentation de la masse salariale de l'établissement par rapport à son fonctionnement habituel.

⁹ Un enseignant ne pourra pas obtenir le paiement de ses heures complémentaires tant qu'il n'aura pas accompli la totalité de ses obligations de service (192 heures équivalent travaux dirigés dans le cas des enseignants-chercheurs, 384 heures dans le cas des enseignants du second degré). À de rares exceptions près, les heures

Annexe IV

Cette lecture des textes suscite des interrogations de la mission quant à son intérêt réel. Sans même évoquer la complexité des opérations techniques d'évaluation à mener qu'elle génère, elle conduit en effet à immobiliser en provision un volume de deniers publics important ne donnant pas lieu à de véritables flux financiers et sans commune mesure avec l'appréciation des risques réels.

En tout état de cause, si cette interprétation devait effectivement s'imposer, la mission considère que de telles provisions n'ont pas vocation à être décomptées du fonds de roulement mobilisable, dans la mesure où elles ne sont pas monétisables. Elles ont donc fait l'objet d'un retraitement.

Le retraitement des provisions selon ces deux critères aurait pour effet de réduire les provisions des établissements concernés à 23 738 452 €, soit en moyenne 80 % du montant avant retraitement (cf. tableau 2). Néanmoins, comme l'indique le tableau 2, la situation est très contrastée entre les établissements compte tenu de l'hétérogénéité du traitement comptable des passifs sociaux. Les retraitements ne concerneraient que deux établissements sur neuf, mais leur effet serait très substantiel puisqu'il conduirait à réduire d'un tiers à 40 % le montant total des provisions pour ces deux établissements. Dans l'hypothèse de ce retraitement, les provisions ne représenteraient plus, en moyenne, que 16,3 % des fonds de roulement totaux.

Tableau 2 : Provisions avant et après retraitements de la mission au 31 décembre 2013 (€)

Université	Montant avant retraitement	Montant après retraitement	En % du montant avant retraitement
Paris V	5 787 357	3 893 920	67 %
Paris VI	8 533 543	8 533 543	100 %
Strasbourg	10 525 895	6 426 163	61 %
Nantes	2 277 951	2 277 951	100 %
Clermont-Ferrand I	409 580	409 580	100 %
Rennes II	1 144 633	1 144 633	100 %
UPEM	606 000	606 000	100 %
Mulhouse	437 500	437 500	100 %
Le Havre	9 162	9 162	100 %
Total	29 731 621	23 738 452	80 %

Source : Calculs de la mission à partir des données collectées auprès des agents comptables des établissements.

Ces analyses montrent néanmoins qu'une harmonisation des pratiques entre établissements est nécessaire.

Le code général des impôts définit les provisions pour les entreprises soumises à la comptabilité générale comme étant « une déduction opérée sur les résultats d'un exercice en vue de faire face ultérieurement à une perte ou à une charge dont l'objet est nettement précisé. La réalisation, incertaine de cette perte ou de cette charge, est rendue probable en raison d'événements survenus au cours de l'exercice et qui existent toujours à sa clôture »¹¹.

L'interprétation actuelle des commissaires aux comptes, s'agissant de la certification des comptes des universités, utilise davantage les dotations en provisions comme outil de rattachement des charges à l'exercice.

complémentaires ne pourront donc être ni évaluées ni rémunérées avant la fin de l'année universitaire et, dans tous les cas, pas avant la fin de l'exercice comptable en cours.

¹⁰ En l'occurrence, le montant des heures complémentaires à payer à la fin de l'année universitaire, donc au cours de l'exercice comptable suivant, découle en réalité d'une différence entre les maquettes d'enseignement définies en début d'année universitaire et le potentiel d'enseignement disponible, dont une partie est imputable à l'exercice comptable clos. Le rattachement des charges à l'exercice suppose de refléter cette temporalité dans les comptes.

¹¹ 5° du 1 de l'article 39 du CGI.

Annexe IV

La mission suggère que cette question fasse l'objet d'une nouvelle discussion au conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) avec pour objectif d'homogénéiser la lecture qui peut être faite des comptes des universités et de rapprocher le recours aux comptes de dotation en provisions de l'usage défini par le code général des impôts.

Proposition n° 1 : remettre en discussion au sein du CNoCP la pratique actuelle des provisions pour passifs sociaux et réviser l'instruction afin d'exclure des passifs sociaux les congés payés et les heures complémentaires des personnels titulaires qui, dès lors, ne feraient plus l'objet ni de charges à payer ni de provisions.

2.2. Emprunts et dettes assimilées

Il s'agit des montants inscrits au compte 16 du bilan. L'étude des neuf universités met en évidence un total de **4 555 401 €, soit 3,1 % de leurs fonds de roulement cumulés**. Ces montants, qui concernent principalement deux des établissements de l'échantillon et très marginalement deux autres, recouvrent deux situations distinctes.

Un premier type de situations recouvre des avances obtenues auprès de l'agence nationale de valorisation de la recherche (ANVAR) et d'OSEO (aujourd'hui Bpifrance). Ce dispositif destiné à faciliter l'aide au transfert concerne principalement les PME. Il a été étendu par l'ANVAR et poursuivi par OSEO au bénéfice de laboratoires de recherche publics principalement en Alsace en raison du soutien de la région à ce type de dispositif. En revanche, il a été peu développé sur le reste du territoire (les montants observés sur les deux universités alsaciennes ne sont donc pas généralisables).

Il s'agit d'avances remboursables, attribuées à des laboratoires de recherche pour des programmes d'aide au transfert. En cas de succès du programme, l'avance est remboursée par fraction annuelle selon un pourcentage des revenus perçus grâce au programme (licences, commercialisation, prestation...) arrêté par le contrat pour une durée indéfinie. Chaque année, un formulaire adressé au bénéficiaire permet à Bpifrance d'être informée de l'état d'avancement de chacun des programmes soutenus et des retours obtenus en termes de valorisation.

En l'absence de retour financier, Bpifrance peut notifier la transformation de l'avance consentie en subvention. Jusqu'en 2011, la mission a constaté que les montants des avances ont régulièrement progressé, mais que parallèlement ces dernières n'ont donné lieu à des reversements que dans de rares cas et pour des flux financiers faibles¹².

Selon Bpifrance, une étude menée par OSEO sur la période 1995 à 2002 pour des contrats d'aide au transfert signés de 1992 à 1997 met en évidence, sur l'ensemble du territoire, un taux de retour de 10 % du montant des avances accordées aux laboratoires publics contre un taux de 55 % dans le cas des aides accordées aux PME.

Depuis 2012, en raison notamment de la création des sociétés d'accélération de transfert de technologie (SATT) qui ont pour objet principal le soutien au transfert des résultats de la recherche, Bpifrance a mis un terme au dispositif.

¹² Pour l'université de Strasbourg, les contrats de la période 2006 à 2010 portent sur total d'encours de 3 012 225,00 €; sur cette période on dénombre un constat d'échec pour un montant de 113 000 € et deux remboursements pour 216 576,20 €.

Annexe IV

L'analyse des dettes financières inscrites au bilan des 75 établissements du périmètre de la mission fait apparaître un montant global des dettes financières de 30,451 M€ en 2013. Sur ce montant, 23,236 M€ sont liés à l'université de Versailles-Saint-Quentin au titre d'un partenariat public-privé¹³. Le solde, 7 699 051 €, concerne pour 4 446 923 € les deux universités alsaciennes confirmant ainsi leur spécificité dans ce domaine.

En raison du très faible taux de remboursement des avances relevé sur le périmètre de l'étude ci-dessous, la mission considère qu'une part significative des avances pourrait à terme être comptabilisée en produit, en diminution du compte d'avances remboursables. En outre, le dispositif décrit apparaît très marginal, en termes de nombre d'établissements concernés et de masse financière. Il est enfin mis en extinction depuis 2012. **Les montants d'avances remboursables pourraient être** ainsi être retraités et **considérés** globalement **comme un composant mobilisable du fonds de roulement pour les deux établissements concernés à hauteur de 90 %** en adéquation avec le taux de remboursement de 10 % observé par Bpifrance dans son étude, s'agissant des laboratoires publics.

Un deuxième type d'avance comptabilisé sous forme d'emprunts et dettes concerne deux établissements. Il s'agit - pour des montants très modestes - de cautions déposées par les usagers dans un établissement pour des prêts de matériels¹⁴ pour un total de 108 478 €. Ces montants ne peuvent être intégrés dans les fonds de roulement mobilisables puisqu'ils sont par nature, restituables.

Proposition n° 2 : veiller à ce que les établissements concernés sollicitent auprès de Bpifrance la transformation de l'avance en subvention lorsque le programme n'a pas donné lieu à des recettes de valorisation dans les cinq années suivant son ouverture.

2.3. Restes à réaliser sur conventions en cours dont les recettes ont été comptabilisées au fonds de roulement

2.3.1. L'état des instructions sur le mode de comptabilisation des opérations pluriannuelles

Une instruction du 6 décembre 2013¹⁵ précise les modalités de comptabilisation des opérations pluriannuelles, avec ou sans contrepartie directe, au sein des établissements publics et des groupements d'intérêt public nationaux. Cette instruction concerne notamment la gestion des contrats de recherche.

Jusqu'à cette date, le suivi comptable des contrats de recherche pouvait différer très fortement d'un établissement à l'autre et avoir, pour l'une des modalités de comptabilisation (voir *infra* premier cas), des conséquences directes sur le montant du fonds de roulement.

Premier cas :

Constaté dans un seul établissement de l'échantillon retenu, le contrat fait l'objet d'un titre de recette du montant total prévu par la convention quelle que soit sa date d'échéance et le nombre d'années d'exécution : dans cette hypothèse, le fonds de roulement est alimenté par l'excédent de recettes sur les charges pendant la durée de l'exécution du contrat.

¹³ La livraison, le 29 juin 2012, d'un bâtiment financé dans le cadre d'un partenariat public-privé (PPP) s'est traduite par l'intégration de la valeur du bâtiment à l'actif, soit une augmentation de 46,7 M€ de la valeur du parc immobilier. En contrepartie, a été enregistré un financement de 22 M€ de subventions (État, Conseil Général et CASQY) et la différence a été portée en dette financière pour 24,7 M€ (source : rapport des CAC 2012).

¹⁴ Université de Nantes : cautions pour prêts de cartes magnétiques (43 481 €) / Université Clermont-Ferrand 1 pour des prêts de matériels de soins dentaires (64 997 €).

¹⁵ Instruction BOFIP-GCP 13-0023 du 6/12/2013.

Annexe IV

En vertu de l'article R. 719-57 du code de l'éducation, « *l'ordonnateur peut reporter sur l'exercice budgétaire tout ou partie des crédits relatifs aux tranches annuelles non exécutées des programmes pluriannuels d'investissement et des contrats de recherche pluriannuels en cours. Le montant des reports est porté à la connaissance du conseil d'administration à l'occasion de la première modification budgétaire de l'exercice* ».

Les autres établissements appliquent des méthodes qui sont décrites ci-dessous et qui n'ont pas d'incidence sur le montant du fonds de roulement. Ils mettent en œuvre les comptes de tiers et donc impactent le BFR.

Deuxième cas :

Ce deuxième cas recouvre trois modalités différentes (dont les effets sont équivalents sur la lecture du fonds de roulement puisqu'aucune n'impacte son montant).

La comptabilisation en ressources affectées :

Elle consiste en un suivi des contrats de recherche sous la forme de ressources affectées. Les dépenses et les recettes sont prévues au budget pour des montants égaux. Les titres de recettes ne sont pas émis selon la règle des droits constatés mais sur la base des dépenses effectuées. Le suivi de l'exécution des contrats et les soldes correspondants sont effectués sur des comptes de tiers spécifiques¹⁶.

Deux autres modalités de comptabilisation ont été appliquées dans certains établissements sur la base des recommandations des CAC.

La comptabilisation à l'achèvement :

Cette méthode consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au terme de l'opération, lorsque la livraison du bien ou l'achèvement de la prestation a eu lieu. Elle fait intervenir, pour l'exécution du contrat, une comptabilisation de stock d'encours.

La comptabilisation à l'avancement :

Il s'agit de la méthode applicable au 1^{er} janvier 2016, dont certains établissements ont anticipé la mise en œuvre, et qui consiste à constater progressivement, au fil de l'exécution, les produits afférents aux contrats et leurs résultats selon un taux d'avancement. Le taux d'avancement est généralement déterminé par le rapport entre le coût des travaux ou services exécutés et acceptés à la date de clôture de l'exercice et le total prévisionnel des coûts d'exécution du contrat. Le solde de la convention est inscrit dans un compte d'avance qui figure parmi les comptes de tiers.

2.3.2. Le constat de la mission est celui d'une très grande diversité de situations

Depuis leur passage aux RCE, **la plupart des établissements de l'échantillon ont adopté une méthode de comptabilisation des opérations pluriannuelles garantissant le rattachement des produits et des charges à l'exercice.**

Seule une université déclare dans son fonds de roulement des encours de contrats (attestés par des demandes de reports au budget). **Sur les neuf établissements, le total des contrats pluriannuels suivis dans les fonds de roulement est de 575 377 €, soit 0,4 % du total des fonds de roulement de l'échantillon.** Pour l'université concernée, ce montant représente 4,9 % de son fonds de roulement.

¹⁶ Instruction n°93-59-M9 du 18 mai 1993. Les éléments qui fondent le régime particulier des ressources affectées : (i) la recette a une affectation précise, c'est-à-dire que l'établissement doit en faire un usage spécifique, défini par le bailleur de fonds, (ii) le montant de la recette est égal au montant de la charge qui incombe à l'établissement, (iii) la recette n'est définitivement acquise à l'établissement que lorsque celui-ci a effectué la dépense correspondante.

Annexe IV

Dans les huit autres établissements, les encours sont inscrits, soit comme des ressources affectées (une université concernée), soit comme des avances dans des comptes de tiers (méthode à l'avancement) soit enfin sont comptabilisés en stock (méthode à l'achèvement pour une université).

Ces dernières méthodes comptables contribuent au niveau de l'actif circulant et ont un impact tout aussi déterminant que le fonds de roulement sur le volume de la trésorerie.

La situation des neuf établissements de l'échantillon au regard de leurs modalités de gestion des contrats de recherche illustre le fait que les encours sur opérations pluriannuelles de quelque nature qu'elles soient, sont de plus en plus systématiquement comptabilisés en compte de tiers par les établissements et ne figurent plus dans leur fonds de roulement.

A l'avenir, la compréhension des engagements pluriannuels des établissements passera au moins autant par une analyse de leur besoin de fonds de roulement que par un suivi des composants de leur fonds de roulement.

Proposition n° 3 : l'impact des contrats de recherche sur le fonds de roulement net global étant en voie de disparition, il importe de déplacer la vigilance des gestionnaires et du contrôle budgétaire vers le suivi de l'évolution du besoin en fonds de roulement.

2.4. Subventions d'investissement non ou partiellement consommées

Les fonds de roulement peuvent intégrer des subventions d'investissement titrées dans les années antérieures mais qui sont encore affectées à des opérations en cours. Les sommes correspondant à ces subventions ne sont pas libres d'emploi, car elles sont affectées à des opérations précises, déjà engagées ou à engager.

Il ressort de l'analyse des données des neuf universités de l'échantillon que des montants importants peuvent être concernés. Ainsi, comme l'indique le tableau 3 ci-dessous, **34 624 837 € de subventions non consommées ont été recensés dans les neuf établissements de l'échantillon. Cette somme représente 23,7 % du fonds de roulement total de ces établissements.** Elle couvre 45 % du montant total des opérations d'investissement restant à réaliser, le solde ayant vocation à être assuré par autofinancement (voir 2.5).

Tableau 3 : Montant des subventions d'investissement restant à consommer comptabilisées dans le fonds de roulement des neuf établissements examinés par la mission (€)

Universités	Subventions d'investissement restant à consommer au 31 décembre 2013	Montant total des opérations en cours
Paris 5	9 120 000	12 180 000
Paris 6	18 312 401	27 613 393
Nantes	2 914 291	3 434 291
Rennes 2	918 000	1 622 110
Strasbourg	856 729	6 862 729
Clermont-Ferrand 1	0	22 000 000
Marne-la-Vallée	0	0
Mulhouse	2 503 416	2 976 704
Le Havre	0	0
Total	34 624 837	76 689 227

Source : Données collectées auprès des agents comptables des universités.

Annexe IV

À l'occasion de ses déplacements dans les neuf établissements, la mission a pu constater que le suivi de l'état de consommation de ces subventions n'était pas systématique, et l'obtention des données présentées dans le tableau 3 a souvent nécessité un travail de collecte d'information *ad hoc* :

- ◆ longtemps peu documentées, les méthodes de comptabilisation de ces opérations n'ont fait l'objet d'une instruction que depuis le 18 décembre 2012¹⁷ ;
- ◆ en dépit de montants élevés, le suivi, le plus souvent artisanal à partir de tableaux Excel, ne permet pas une identification aisée des subventions non consommées ;
- ◆ malgré l'obligation de les présenter en annexe du budget, les plans pluriannuels d'investissement (PPI) sont encore en cours d'élaboration, ne sont pas exhaustifs et ne permettent pas d'apprécier les engagements pluriannuels¹⁸ (cf. 2.5.1);
- ◆ une des universités¹⁹ maintient dans son fonds de roulement sous forme d'encours toutes les subventions d'équipement quel que soit le projet financé et son degré de réalisation tant que celles-ci n'ont pas été intégralement consommées.

2.5. Engagements futurs financés par prélèvement sur le fonds de roulement

Une partie des fonds de roulement peut également être considérée comme non mobilisable en ce que des prélèvements ultérieurs sont à prévoir, soit dans le cadre d'opérations d'investissement à venir non financées par des subventions d'investissement, soit dans le cadre de plans de retour à l'équilibre budgétaire s'étalant sur plusieurs années.

2.5.1. Restes à réaliser sur programmes d'investissement

Certaines opérations pluriannuelles d'investissement engagées par les universités sont, partiellement ou en totalité, assurées par autofinancement, soit *via* des prélèvements sur le fonds de roulement, soit au moyen des flux de financement annuellement dégagés par l'établissement (capacité d'autofinancement).

Le recensement et le suivi de l'ensemble des opérations pluriannuelles, au travers du plan pluriannuel d'investissement présenté en annexe du budget, constituent désormais une obligation pour les établissements²⁰. Pour autant, **la mission a constaté que les universités parviennent difficilement à évaluer l'importance des engagements d'autofinancement qu'elles ont souscrits.**

Dans l'échantillon retenu par la mission, seule l'université de Clermont-Ferrand I, qui a obtenu la dévolution de son patrimoine immobilier, dispose aujourd'hui d'un budget annexe immobilier retraçant précisément les flux de financement et de dépenses relatifs à l'exécution de son plan pluriannuel d'investissement, année par année. Encore ce budget annexe ne retrace-t-il que les investissements liés à l'immobilier.

¹⁷ Instruction BOFIP-GCP-13-0004 du 31/01/2013.

¹⁸ La mise en place de la comptabilité budgétaire va inciter parallèlement à développer cette approche pluriannuelle.

¹⁹ Université de Haute Alsace.

²⁰ Articles L. 712-9. Alinéa 3 R 719-52 du code de l'éducation.

Annexe IV

Dans les autres établissements, la mission a pu constater que le PPI est rarement disponible. Lorsqu'il existe, celui-ci reste encore relativement fruste : il se contente généralement de lister les opérations en cours (ou à engager) et leur montant total, sans détailler leur caractère ferme ou réversible, ni le rythme des dépenses projetées sur la période d'exécution, ni les modalités de leur financement entre (i) subventions d'investissement perçues/à recevoir, consommées/non consommées, et (ii) autofinancement.

Les données présentées dans le tableau 4 ci-dessous ont donc généralement dû faire l'objet d'une collecte *ad hoc* par les services de l'établissement, et d'échanges multiples avec la mission pour en fiabiliser le contenu.

Tableau 4 : Opérations pluriannuelles recensées dans les neuf établissements

Universités	Volume restant à réaliser sur les opérations en cours au 31 décembre 2013	Autofinancement prévu jusqu'à terminaison des opérations	... dont autofinancement dans les deux années qui suivent (2014 et 2015)
Paris 5	12 180 000	3 060 000	3 060 000
Paris 6	27 613 393	9 300 992	6 625 324
Nantes	3 434 291	520 000	520 000
Rennes 2	1 622 110	704 110	704 110
Strasbourg	6 862 729	6 006 000	506 000
Clermont-Ferrand 1	22 000 000	22 000 000	22 000 000
Marne-la-Vallée	0	0	0
Mulhouse	2 976 704	473 288	473 288
Le Havre	0	0	0
Total	76 689 227	42 064 390	33 888 722
Total hors Clermont-Ferrand 1	54 689 227	20 064 390	11 888 722

Source : Données collectées auprès des universités.

Les situations s'avèrent très contrastées entre universités, tant du point de vue du volume des opérations concernées que du degré d'implication des établissements en termes d'importance des engagements financiers sur fonds propres. Sur l'échantillon des neuf établissements examinés, il ressort néanmoins que des montants importants sont mis en jeu.

En dehors de la situation particulière de Clermont-Ferrand I, dont le PPI fait l'objet de modalités de financement spécifiques, le total des investissements futurs à couvrir par l'autofinancement s'élève en effet à 20 064 390 € sur les huit autres établissements de l'échantillon, dont 11 888 722 € en 2014 et 2015. Cet autofinancement peut être assuré soit par la capacité d'autofinancement (CAF) dégagée par les exercices futurs, soit par prélèvement sur fonds de roulement.

Le tableau 5 compare les sommes à autofinancer par la CAF dégagée par les établissements :

- ◆ si l'on considère la CAF 2013, elle s'élève pour les huit établissements (hors Clermont-Ferrand I) à 45 574 982 €. Dans la totalité des huit cas, les investissements pluriannuels à autofinancer sont couverts par moins d'une année de CAF. La situation la moins favorable est celle de l'université de Strasbourg, où la totalité des engagements à autofinancer (6 M€) représente les trois quarts de la CAF 2013 ;
- ◆ si l'on considère la CAF moyenne dégagée sur 2011-2013 plutôt que la CAF 2013, elle s'élève pour les huit établissements (hors Clermont-Ferrand I) à 32 716 925 €. Un seul établissement, Paris VI, se retrouve dans la situation où son flux annuel moyen d'autofinancement sur la période 2011-2013 est insuffisant pour couvrir la totalité de ses engagements (9,3 M€). Le prélèvement sur fonds de roulement à opérer serait de 514 036 €. Dans tous les autres cas, la totalité des investissements futurs peut être financée par une seule année moyenne de CAF.

Annexe IV

Tableau 5 : Comparaison de la capacité d'autofinancement des neuf établissements de l'échantillon (en 2013 et en moyenne sur la période 2011-2013) et des engagements à autofinancer

Universités	CAF 2013 (en €)	Engagements pluriannuels à autofinancer		Moyenne CAF 2011-2013 (en €)	Engagements pluriannuels à autofinancer	
		En jours de CAF 2013	En % de la CAF 2013		En jours de CAF moyenne	En % de la CAF moyenne
Paris 5	7 464 241	150	41	3 731 089	299	82
Paris 6	14 497 866	234	64	8 786 956	386	106
Nantes	8 772 509	22	6	5 202 964	36	10
Rennes 2	2 321 758	111	30	1 663 562	154	42
Strasbourg	8 005 398	274	75	7 248 123	302	83
Marne-la-Vallée	1 299 449	0	0	459 773	0	0
Mulhouse	2 204 487	78	21	3 545 385	49	13
Le Havre	3 608 172	0	0	2 079 073	0	0
Total	45 574 982	161	44	32 716 925	224	61

Source : Données collectées auprès des agents comptables des universités.

Néanmoins, en dehors des opérations lourdes, majoritairement de nature immobilière, la CAF a également vocation à couvrir un flux annuel d'investissements récurrents, qui ne sont pas pris en compte dans la synthèse des opérations pluriannuelles. La CAF ne peut donc pas être en totalité affectée à la couverture des opérations immobilières. Le tableau 6 montre le niveau de la CAF rapporté aux investissements entre 2011 et 2013, et en moyenne sur les trois ans pour chaque établissement de l'échantillon. La part de la CAF dans les investissements des 9 établissements de l'échantillon, qui était en moyenne de 24,7 % en 2011, s'est nettement redressé en trois ans puisqu'il atteint 62,4 % en 2013. Elle est en moyenne de 39,6 % sur la période.

En supposant cette part de la CAF dans les dépenses d'investissement comme une forme de taux de couverture « normatif » des investissements par la CAF, et compte tenu du niveau atteint par chaque établissement en 2013, la part résiduelle des opérations autofinancées du PPI non couverte par la CAF, assimilable à un prélèvement sur fonds de roulement, s'élèverait pour l'ensemble des huit établissements à 8 998 911 €, soit 7,5 % du montant de leur fonds de roulement cumulé.

Tableau 6 : Taux de couverture des investissements par la CAF par établissement (en %)

Universités	Moyenne 2011-2013	2011	2012	2013
Paris 5	14,8	7,0	6,3	36,7
Paris 6	39,9	8,9	53,1	70,4
Nantes	32,0	17,7	24,2	54,6
Rennes 2	44,6	27,0	76,7	46,2
Strasbourg	34,2	11,9	62,4	44,1
Marne-la-Vallée	12,1	17,4	6,1	0,0
Mulhouse	51,4	90,4	37,8	28,0
Le Havre	87,6	17,0	130,1	219,0
Moyenne	39,6	24,7	49,6	62,4

Source : Données collectées auprès des agents comptables des universités.

Annexe IV

Cette approche par le taux de couverture des investissements par la CAF présente néanmoins certaines limites. Ce taux apparaît très volatil d'une année à l'autre. Il peut dépendre assez fortement de la perception de subventions d'investissement mais également des conditions économiques générales d'équilibre de la section de fonctionnement du budget des établissements. Par ailleurs, chaque projet d'investissement revêt ses modes de financement propres, la part d'autofinancement et le partage entre CAF et prélèvement sur fonds de roulement au sein de cette part autofinancée pouvant substantiellement varier d'une opération à l'autre. Par conséquent, l'application d'un taux moyen de couverture par la CAF, fondé sur le chiffre constaté une année donnée, n'est nécessairement qu'une approximation imparfaite.

Compte tenu de l'instabilité des niveaux de CAF constatés au cours des trois dernières années et de l'exhaustivité imparfaite des PPI actuels, la mission propose de retenir **dans un premier temps** une **approche prudentielle selon laquelle le fonds de roulement contribue en totalité à l'autofinancement** des opérations pluriannuelles non couvertes par une subvention d'investissement **sur les deux ans à venir**²¹.

Il est impératif que les établissements disposent de davantage de visibilité sur leurs dépenses pluriannuelles d'investissement et leur flux de CAF futurs. La mission considère qu'il leur appartient de déterminer, dans leur PPI, la part d'autofinancement provenant de prélèvements sur le fonds de roulement.

L'élaboration de PPI exhaustifs intégrant l'ensemble des modalités de financement de l'investissement et en particulier la prévision des flux futurs de CAF constitue pour la mission une marge de progression prioritaire pour l'ensemble des établissements.

En vitesse de croisière, l'analyse du fonds de roulement mobilisable des établissements d'enseignement supérieur ne devrait retenir que les opérations d'autofinancement non couvertes par une subvention d'investissement dans l'année suivante.

Au total, en appliquant aux huit établissements (hors Clermont-Ferrand I) la norme prudentielle définie par la mission pour le court terme, **le montant total des prélèvements sur fonds de roulement assurant l'autofinancement des opérations pluriannuelles d'investissement sur deux ans s'élève à 11 888 722 €**, avec de très fortes disparités entre les établissements ne s'expliquant pas par leur seule taille. À ce montant de 11 888 722 € s'ajoutent les **22 M€ de prélèvements sur fonds de roulement inscrits au PPI de Clermont-Ferrand I**.

La mission estime qu'il ne faut pas remettre en cause les conditions de l'équilibre économique du financement de la dévolution du patrimoine immobilier de l'université de Clermont-Ferrand I arrêtées entre l'établissement et l'État et qu'il convient de préserver sa spécificité sous peine de fragiliser une opération par ailleurs porteuse de sens et d'économies.

Ainsi, c'est un total de 33 888 722 €, soit en moyenne 23,2 % des fonds de roulement examinés, qui peut être globalement considéré comme non mobilisable au titre de l'autofinancement des opérations pluriannuelles d'investissement sur l'échantillon.

Proposition n° 4 : achever l'élaboration des PPI et identifier précisément les modalités de financement des opérations pluriannuelles (subventions perçues et à percevoir, flux de CAF futurs, prélèvements sur le FRNG) et leur degré d'engagement (ferme, réversible, envisagée).

²¹ Cette période de deux ans correspond aussi au délai qui est généralement nécessaire pour que la mise en œuvre de réformes structurelles touchant au cœur de métier des établissements (formation et recherche) produisent leurs effets économiques et permettent d'augmenter le niveau moyen de CAF.

2.5.2. Les plans pluriannuels de retour à l'équilibre

L'une des neuf universités sous revue a présenté en 2013 une situation financière très déficitaire. En accord avec le recteur de l'académie, l'université s'est engagée sur un **plan de retour à l'équilibre, qui couvre la période 2014 - 2016**. Celui-ci prévoit trois prélèvements sur fonds de roulement pour équilibrer le budget : 3,6 M€ en 2014, 3,8 M€ en 2015 et 1,38 M€ en 2016, soit une mobilisation du fonds de roulement sur la période de **8 780 000 €**.

Au total, la part de ces prélèvements futurs sur le fonds de roulement dans le cadre des plans de retour à l'équilibre représente 6 % du montant total des fonds de roulement des établissements de l'échantillon.

2.6. Excédents relatifs à la formation continue

Les excédents relatifs à la formation continue représentent **6 347 753 €**, soit **4,3 %** des fonds de roulement cumulés des neuf universités de l'échantillon.

Cette somme est considérée comme correspondant à trois années de « résultat » de formation continue en application de l'article D714-65 du code de l'éducation relatif aux activités de *formation continue* dans les établissements publics d'enseignement supérieur qui dispose que « *lorsque, sur un exercice, les ressources de la formation continue sont supérieures aux dépenses directes et indirectes afférentes à l'activité de formation permanente, le reliquat ne peut être affecté qu'au développement des activités de formation continue au cours des trois exercices suivants* ».

Le maintien de cette disposition suscite des interrogations. En effet, ces excédents seraient susceptibles de faire l'objet d'une demande de remboursement par les financeurs dans l'hypothèse où le prix facturé serait supérieur au coût réel de la prestation.

En réalité, la mission a pu constater que, dans les établissements qu'elle a visités, ce résultat, qui fait l'objet d'un suivi extracomptable, n'est pas systématiquement calculé sur l'ensemble de l'activité de formation continue (notamment lorsque cette activité de formation continue est gérée à la fois dans un service commun et dans des composantes).

De plus, les tarifs pratiqués n'englobent pas les coûts complets comme le prévoit la réglementation : les « excédents » recensés dans les neuf établissements de l'échantillon sont donc surévalués voire pourraient constituer en réalité des déficits s'ils prenaient en compte les frais d'infrastructure et de support à leur niveau réel.

Enfin, ils peuvent être consommés pour des investissements de formation continue, souvent difficiles à distinguer de ceux qui concerneraient aussi la formation initiale. **La mission considère que la distinction de ces montants comme non mobilisables au sein des fonds de roulement n'a pas de fondement autre qu'une obligation réglementaire en réalité mal ou pas appliquée.**

En pratique, cinq établissements sur neuf ne tiennent pas compte de cette disposition et considèrent les excédents réalisés sur cette activité comme libres d'emploi. Seules quatre universités appliquent cette disposition. Cependant, aucune ne dispose d'une véritable comptabilité analytique permettant de s'assurer de la prise en compte de l'ensemble des coûts de cette activité. Selon des responsables rencontrés à l'occasion de la mission, les collectivités territoriales, qui assurent une partie du chiffre d'affaires, ne semblent pas prêtes à admettre une facturation en coûts complets, considérant que les dépenses de structures doivent être financées par l'Etat et le sont déjà.

En conclusion, une imputation insuffisante des charges indirectes contribue vraisemblablement à surévaluer le montant des reliquats de formation continue dont une obligation réglementaire limite les possibilités de réemploi à cette seule activité alors que les établissements visités les considèrent pour leur part comme totalement mobilisables et sont contraints d'attendre trois années pour les utiliser.

Proposition n° 5 : supprimer l'obligation réglementaire de réaffectation des excédents de la formation continue afin de rendre mobilisables ces éventuels excédents au sein du fonds de roulement.

En 2007, la mission d'audit de modernisation de l'IGF et de l'IGAENR dans son rapport n° 2007-014 sur la formation continue dans les établissements d'enseignement supérieur précisait déjà « *qu'aucune disposition législative issue du code du travail ne fonde les dispositions de l'article 11 du décret de 1985* » (désormais codifié) « *en dépit de ce qu'affirmait la DGES²² de l'époque* ». Il proposait de modifier cet article 11 de manière à définir plus rigoureusement la notion de reliquat et à ménager une complète autonomie des établissements sur l'utilisation de celui-ci.

2.7. Fonds de roulement non mobilisables appartenant à des structures autonomes

Le fonds de roulement consolidé intègre des éléments relevant de services à comptabilité distincte, de budgets annexes voire de services communs dont les résultats sont intégrés au budget principal. Selon leur objet, certains des fonds de roulement générés par ces structures constituent des ressources dont l'usage peut dépasser les seules universités de rattachement et ne peuvent être consommées librement par ces dernières.

Il convient donc de distinguer parmi ces services :

- ◆ ceux qui relèvent d'objectifs que l'on pourrait qualifier de gestion analytique, tels que le SAIC ;
- ◆ ceux qui relèvent d'une gestion interuniversitaire et qui ne sont pas mobilisables (ou partiellement seulement) au titre de l'université de rattachement ;
- ◆ ceux qui permettent de comptabiliser une activité financée spécifiquement et dont les excédents ne peuvent être utilisés que pour financer l'investissement au titre de cette activité (exemples : dévolution du patrimoine à Clermont-Ferrand 1, réseau informatique métropolitain à Strasbourg) ;
- ◆ ceux qui relèvent des fondations universitaires et dont la consommation est subordonnée à la nature consommable ou non des réserves et à l'affectation des fonds.

²² Direction générale de l'enseignement supérieur du MENESR.

Encadré 1 : Les structures comptables autonomes des établissements universitaires

Le périmètre des comptes consolidés inclut des services à comptabilité distincte (SACD) qui, en raison de leur objet, devraient être distingués de l'établissement de rattachement. Certaines activités sont suivies dans des budgets distincts du budget principal. Ces budgets concernent trois types d'activités :

- des services communs interuniversitaires gérés par l'établissement pour le compte de plusieurs établissements. Ces activités sont généralement définies par un texte : sur un site, elles recouvrent fréquemment la médecine de prévention des étudiants, le sport universitaire, les services de documentation ou d'orientation, l'informatique de gestion. Ces activités sont susceptibles de concerner des activités couvrant un périmètre plus large, par exemple l'université de Strasbourg assure la gestion de l'université numérique thématique des humanités ainsi que le réseau informatique métropolitain qui englobe, outre les établissements d'enseignement supérieur et de recherche de la région, une partie du réseau des hôpitaux universitaires ;
- des activités propres à l'établissement qu'elle a jugé important de gérer hors du budget principal : il s'agit principalement de l'activité industrielle et commerciale suivie dans un SAIC dont l'organisation obéit à des textes réglementaires. Dans cette catégorie peut également être rangée la gestion du patrimoine pour les universités qui ont obtenu la dévolution de leur patrimoine immobilier ;
- les fondations universitaires dont les ressources issues de dons ou de mécénats obéissent à un régime d'exonération fiscale spécifique, et sont affectées à des activités de formation ou de recherche spécifiques.

Les textes réglementaires distinguent deux formes juridiques : budgets annexes et SACD

En raison d'un manque de clarté de la réglementation qui encadre ces services, ceux-ci sont gérés sous deux formes juridiques, budget annexe et SACD, constitutifs ou non du budget agrégé de l'établissement.

Ainsi l'article R 719-52 du code de l'éducation indique que le budget agrégé de l'établissement est constitué du budget principal ainsi que, le cas échéant, du **budget annexe du SAIC**. L'instruction M9-3, dans un texte modificatif de 2010 relatif à la structure budgétaire des EPSCP, apporte les précisions suivantes : « *le SAIC est un service commun qui présente la particularité de disposer d'un **budget annexe**, dont la structuration est identique à celle du budget principal. En comptabilité, et afin de respecter le principe de l'unité de caisse, l'exécution de ce budget est suivie selon **la technique du SACD**, mais son compte-rendu budgétaire fait partie du compte financier de l'établissement* ». L'existence du budget annexe du SAIC permet de dégager des résultats financiers propres inhérents à l'activité du SAIC.

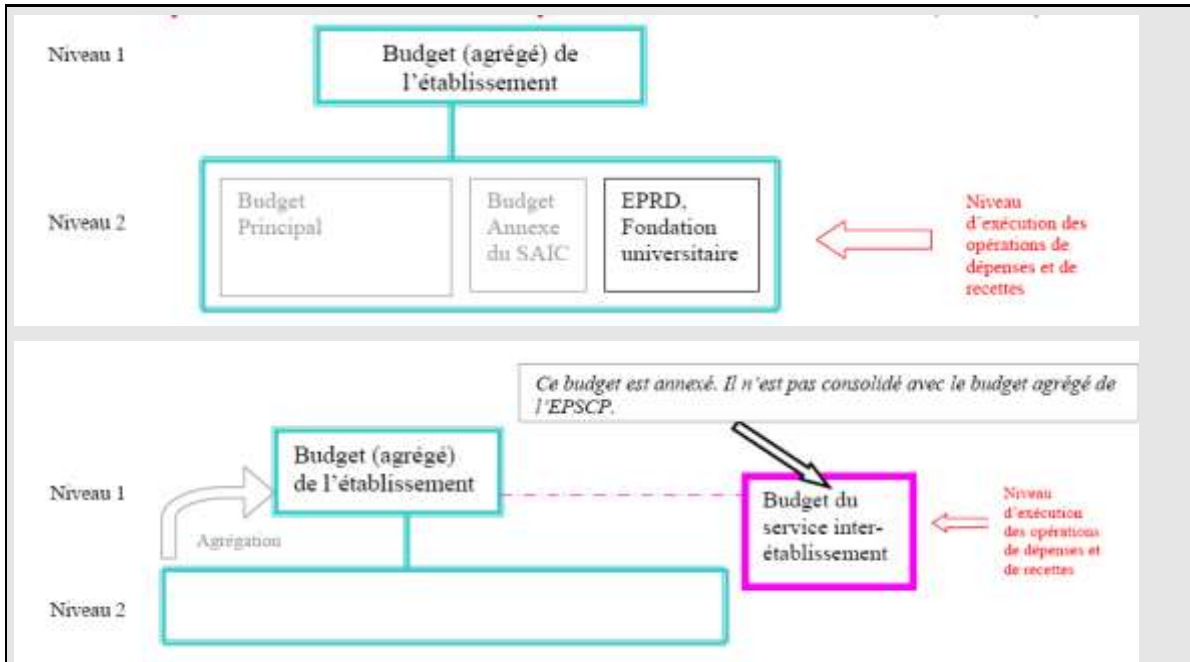
En revanche, cette même instruction dispose que le budget d'un service inter-établissement ne constitue pas un élément du budget agrégé. Il fait l'objet d'une approbation distincte.

L'exécution des prévisions budgétaires de ces services permet de dégager un résultat du budget du service, qui n'est repris ni dans le résultat du budget principal, ni dans le budget agrégé de l'établissement de rattachement et fait l'objet d'un compte financier spécifique.

Elle précise enfin que ces budgets sont suivis selon la technique du SACD.

Concernant les fondations universitaires prévues à l'article L719-12 du code de l'éducation, l'article R 719-201 prévoit que leur budget est **annexé** au budget de l'établissement qui abrite la fondation. Il précise cependant qu'afin de respecter le principe de l'unité de caisse, l'exécution de l'EPRD est suivie selon **la technique du SACD**. Son compte-rendu budgétaire fait partie du compte financier de l'établissement.

Annexe IV



Source : instruction codificatrice M9 3 modifiée

Toutefois, comme le mettent en évidence les trois définitions ci-dessus, la réglementation emploie successivement et souvent indifféremment les termes de service à comptabilité distincte et celle de budget annexe. Ces deux formes juridiques sont pourtant de nature différente.

En effet, l'instruction codificatrice M9-1, précise que le budget annexe est défini comme une catégorie particulière de SADC disposant d'une dimension budgétaire propre. Il est voté de manière distincte du budget principal.

Le résultat du SADC est intégré au résultat de l'établissement principal, ses réserves sont intégrées aux réserves globales de l'établissement principal sauf lorsqu'il s'agit d'un service inter-établissement.

En revanche, les charges et produits du budget annexe ne sont pas réincorporés dans ceux de l'établissement. Le budget annexe dispose donc de son résultat propre et de ses réserves, qui ne figurent que pour mémoire dans le compte de résultat de l'établissement.

Les instructions financières prévoient que la création d'un budget annexe n'est possible que si elle est expressément prévue par le texte portant organisation administrative et financière de l'établissement. En revanche, selon la mise à jour de la M 9-3 de 2010 (Tome III – Volumes 1 et 2 – p 52), la création d'un SADC est soumise à l'autorisation préalable et expresse du bureau 5B de la DGCP.

Dans les faits, il semble bien que la forme juridique adoptée relève de l'initiative de chaque établissement. Cette interprétation ressort des visites effectuées par la mission auprès des universités retenues dans son panel.

L'infocentre EPN permet techniquement d'identifier les SADC et les budgets annexes à l'aide d'une codification spécifique. Cependant, compte tenu de l'absence de rigueur qui préside au choix de l'une ou de l'autre forme de gestion au sein des établissements, il n'est pas possible d'opérer sur cette base une distinction fiable entre les différentes formes d'activité.

Source : Mission.

Annexe IV

La mission fait le constat que les établissements font librement leurs choix de structuration pour la gestion des activités interuniversitaires. Si une majorité des universités a choisi d'isoler ces activités dans le cadre de services interuniversitaires, d'autres ont opté, en accord avec les cocontractants, pour une gestion dans le cadre de leur budget principal.

Quelle que soit la structuration budgétaire retenue, la mission a pu noter que les établissements n'intégraient pas les coûts complets pour en déterminer les résultats ce qui affaiblit fortement la réalité économique des excédents éventuels.

L'étude menée auprès des neuf établissements a conduit à identifier un volume financier de **8 994 271 € lié aux fonds de roulement non mobilisables de ces structures autonomes, soit 6,2 % des fonds de roulement cumulés.**

L'analyse par université a mis en évidence **quatre situations distinctes** :

- ◆ **1 727 325 €** recouvrent la gestion d'un centre de formation d'apprentis universitaire dont la gestion fait l'objet d'une convention passée entre la région et l'établissement support. Trois universités de l'échantillon sont support d'un centre de formation des apprentis (CFA). Les trois collectivités conditionnent leur soutien à l'existence d'un service à comptabilité distincte permettant d'isoler le compte de résultat et le bilan du centre de formation d'apprentis. L'une des collectivités a fait le choix de n'attribuer qu'une subvention d'équilibre. Dans une autre université, les excédents réalisés peuvent être maintenus dans les fonds de roulement sous réserve de l'accord explicite de la collectivité afin de financer des investissements affectés à l'apprentissage ;
- ◆ **2 926 431 €** concernent la gestion de services interuniversitaires au bénéfice de plusieurs établissements. Trois universités sont concernées par cette situation, pour des services de natures différentes :
 - une université thématique numérique qui regroupe vingt-six établissements adhérents. Erigée sous la forme d'un service à comptabilité distincte, cette entité est administrée par un conseil d'administration composé des chefs des établissements adhérents ou de leurs représentants. L'utilisation des fonds de roulement est soumise à l'accord de ce conseil ;
 - deux presses universitaires : il s'agit d'activités industrielles et commerciales liées à l'édition de travaux de recherche. Si l'un des services est modeste, l'autre constitue un organe d'édition de référence en France.
- ◆ **3 156 652 €** sont constitués du capital propre de fondations universitaires. Deux universités sont concernées. Ces fonds sont affectés à la fondation et ne peuvent être mobilisés en dehors de leur objet et sans l'accord du conseil de gestion de la fondation.
- ◆ **823 863 €** correspondent aux fonds de roulement issus de la gestion d'un service commun au sein du budget principal chargé du réseau informatique métropolitain pour l'enseignement supérieur et la recherche relié au réseau national Renater. Il est opéré pour le compte de quinze établissements partenaires. Le réseau héberge actuellement plus de soixante-mille machines et serveurs.

Proposition n° 6 :

- ◆ **Recommander que les activités à caractère interuniversitaire soient isolées dans un service interuniversitaire ;**
- ◆ **dans ce cas, veiller à ce que les modalités de facturation se fassent en coût complet afin que la consolidation dans les comptes de l'université de rattachement donne une image fidèle de leurs activités.**

2.8. Risques liés à des créances anciennes et non provisionnées

Toutes les universités analysées par la mission font état de créances anciennes. Plus l'ancienneté d'une créance s'accroît, plus elle est difficilement recouvrable et fait courir le risque d'une admission en non-valeur²³. L'analyse des risques associés aux créances doit bien entendu se faire au cas par cas, selon le dynamisme avec lequel les établissements procèdent au recouvrement, selon la nature publique ou privée du débiteur, et selon la solidité ou non de l'engagement ayant donné lieu à la comptabilisation de la recette.

La mission a néanmoins considéré que les créances d'une ancienneté supérieure à deux ans présentaient des risques importants de non recouvrement, auxquels les établissements n'étaient pas toujours sensibilisés, c'est-à-dire qu'elles n'avaient pas toujours fait l'objet d'une provision pour dépréciation. En effet, sur l'échantillon de neuf établissements, **seuls deux ont provisionné leurs créances dont le recouvrement est potentiellement à risque.**

Le montant total des créances supérieures à deux ans non provisionnées s'élève, au sein des autres établissements, à **2 922 246 €**, soit un peu moins de **2 % des fonds de roulement cumulés**. Il est à noter que ces montants n'incluent pas les créances sur l'État au titre de la défiscalisation des heures complémentaires dont les montants sont élevés²⁴, mais que l'État s'est engagé à rembourser.

Outre des titres non recouverts dont une majorité concerne la formation continue, l'un des établissements présentait également dans ses comptes des dépenses à régulariser anciennes qui résultent d'une contestation de prélèvements automatiques jamais régularisés.

Comme les audits de l'IGAENR des établissements en double déficit l'ont déjà largement évoqué, l'organisation de pôles de recette efficaces doit être une priorité et le recouvrement des créances doit constituer une préoccupation centrale des agents comptables, et la mission ne peut qu'encourager les établissements et les commissaires aux comptes à porter une attention particulière aux créances anciennes.

Proposition n° 7 : promouvoir une organisation efficace et la sécurisation de la chaîne des recettes dans les établissements et placer le recouvrement des créances au cœur des préoccupations des agents comptables.

2.9. Réserve de fonctionnement

La circulaire budgétaire de 2010 relative aux opérateurs préconise le **maintien dans les fonds de roulement d'un montant minimal** correspondant à trente jours de charges décaissables. Cette règle a été ramenée à **15 jours** par une lettre du ministre du budget de 2012²⁵ sous les strictes conditions suivantes :

- ◆ une prévision de trésorerie soutenable ;
- ◆ une CAF suffisante ;
- ◆ un PPI permettant de s'assurer de l'adéquation entre la trajectoire financière des établissements et les investissements programmés.

²³ Pour rappel, l'inscription en provision est recommandée dès lors que des créances n'ont pu être recouvrées au-delà d'un délai raisonnable (deux ans).

²⁴ 1,4 M€ pour deux établissements.

²⁵ Lettre du ministre délégué chargé du budget à madame la ministre de l'enseignement supérieur et de la recherche réf. BUD/2012/67381/C-GC du 18 octobre 2012.

Annexe IV

En pratique, la **définition d'un ratio prudentiel centré sur le niveau de fonds de roulement n'est pas totalement pertinente, car le niveau de trésorerie qui en résulte dépend en grande partie, et au moins autant, de la situation du besoin en fonds de roulement (BFR).**

La mission observe que les BFR des universités sont aujourd'hui majoritairement négatifs (cf. annexe II), c'est-à-dire qu'ils correspondent à un excédent et non à un besoin de financement. Les décalages entre encaissements et paiements génèrent en effet, dans une grande majorité d'établissements, un flux de trésorerie positif qui s'ajoute au fonds de roulement. Cette situation résulte :

- ◆ de façon structurelle : d'un encaissement par tranches trimestrielles de la subvention pour charges de service public de l'État, qui représente la principale ressource des établissements, alors que les décaissements, majoritairement liés au paiement des charges de personnel, sont mensuels (cf. annexe III) ;
- ◆ plus récemment : d'un accroissement des postes de dettes figurant au bilan lié aux nouvelles méthodes comptables résultant des dernières instructions et aux exigences des commissaires aux comptes. En particulier, la volonté d'améliorer le rattachement des produits et des charges à l'exercice a conduit à un accroissement substantiel des comptes de charges à payer, en particulier liés à la comptabilisation fréquente des passifs sociaux sous cette forme (et dans une moindre mesure des produits à recevoir) (cf. *supra*).

Sauf situation atypique, le fonds de roulement des universités ne sert donc pas à couvrir un besoin de financement à court terme lié à l'activité.

Cette situation est globalement vérifiée au sein des neuf établissements examinés par la mission (cf. tableau 7) :

- ◆ **sept d'entre eux présentent un **BFR négatif, dont la somme représente un dégagement de trésorerie de plus de 148 M€ ;****
- ◆ **seuls deux établissements sont en situation de **BFR positif, qui contribuent négativement au niveau de trésorerie pour un montant total de -2,75 M€.****

Par conséquent, la mission considère qu'exiger des établissements le maintien d'un fonds de roulement correspondant au moins à 30 jours de charges décaissables revient, dans la majorité des cas, à ne pas tenir compte de la situation du BFR dans l'approche prudentielle.

Au sein de l'échantillon :

- ◆ trois établissements (Paris V, Paris VI et Nantes) présentent un niveau de fonds de roulement inférieur à 30 jours de charges de fonctionnement décaissables (cf. tableau 8). Pour autant, leur trésorerie présente un niveau confortable, parfois même très supérieur à l'équivalent de 30 jours de charges de fonctionnement décaissables, du fait d'un BFR fortement négatif qui compense le relativement faible niveau du fonds de roulement. Cette situation qui paraît structurelle doit conduire à considérer le niveau du fonds de roulement, pourtant inférieur au ratio prudentiel, comme non problématique pour l'exploitation de l'établissement ;
- ◆ pour quatre autres établissements (Strasbourg, Clermont-Ferrand I, UPEM, Mulhouse), le niveau de fonds de roulement, égal ou supérieur, voire très supérieur à 30 jours de charges de fonctionnement décaissables, auxquels s'ajoute l'excédent de financement dégagé par le BFR. Il en résulte une trésorerie particulièrement abondante, fluctuant entre l'équivalent de 73 et 169 jours de charges de fonctionnement décaissables. Dans ces cas de figure, le niveau de fonds de roulement pourrait être inférieur sans que cela ne compromette la solidité financière de l'établissement ;

Annexe IV

- ◆ pour deux établissements (Rennes 2 et Le Havre), le niveau du fonds de roulement, supérieur à 30 jours de charges de fonctionnement décaissables, paraît adapté en ce qu'il permet d'absorber le besoin en fonds de roulement positif et de maintenir un niveau de trésorerie couvrant 30 jours de charges de fonctionnement décaissables.

Au global, sur l'échantillon de neuf établissements considéré, l'obligation de maintenir 30 jours de charges de fonctionnement décaissables dans le fonds de roulement reviendrait à immobiliser 151 308 720 € dans le haut de bilan de l'université, soit une somme légèrement supérieure à la réalité aujourd'hui constatée (pour rappel : le total des fonds de roulement s'élève à 145 994 018 €, soit 96 % de la cible prudentielle). **Cette situation, combinée à un BFR consolidé au niveau de l'échantillon très fortement négatif (-146 142 967 €) conduit à un niveau de trésorerie de fin d'année très élevé (294 573 089 €), qui représente l'équivalent de 58 jours de charges de fonctionnement décaissables, soit près de deux mois.**

L'application du ratio prudentiel portant sur la trésorerie et non sur le fonds de roulement (maintien d'une trésorerie correspondant à 30 jours de charges de fonctionnement décaissables) conduirait, sur l'échantillon de neuf établissements, à ce que le BFR négatif couvre à lui seul 97 % de la cible prudentielle à atteindre. Le niveau de fonds de roulement requis en complément pour respecter cette règle ne s'élèverait qu'à 5 165 753 €, soit 4 % de son niveau effectif actuel.

Ces réflexions conduisent la mission à recommander la fixation d'un ratio prudentiel portant sur le niveau de la trésorerie, qui présente l'avantage de tenir compte à la fois de la situation du BFR et du fonds de roulement, et non de ce dernier seulement.

Proposition n° 8 : privilégier en tant que norme prudentielle le maintien en trésorerie d'un minimum de 30 jours de charges décaissables afin de prendre en compte les marges de manœuvre et les risques intégrés figurant dans le BFR²⁶.

²⁶ S'agissant de la trésorerie, le seuil d'alerte formalisé dans le tableau de bord financier qui sert d'outil de suivi, d'alerte et d'accompagnement des établissements d'enseignement supérieur et de recherche, est fixé par le MENESR à 25 jours de charges décaissables (le seuil de vigilance est à 30 jours de charges décaissables).

Annexe IV

Tableau 7 : Besoins en fonds de roulement positifs et négatifs au sein de l'échantillon de neuf établissements universitaires examinés par la mission (€)

	Paris V	Paris VI	Nantes	Rennes II	Strasbourg	Clermont I	UPEM	Mulhouse	Le Havre	Total
BFR positifs	0	0	0	2 301 280	0	0	0	0	446 571	2 747 851
BFR négatifs	-20 984 048	-25 666 081	-17 363 956	0	-57 191 699	-19 237 499	-2 079 311	-5 921 653	0	-148 444 247

Source : Données collectées auprès des agents comptables des établissements.

Tableau 8 : Niveau de fonds de roulement requis pour respecter diverses normes prudentielles (€)

	Paris V	Paris VI	Nantes	Rennes II	Strasbourg	Clermont I	UPEM	Mulhouse	Le Havre	Total
Charges de fonct. décaiss.	275 598 141	445 515 838	275 514 850	97 922 280	410 161 371	98 050 981	85 647 852	86 612 396	65 897 565	1 840 921 273
FRNG au 31/12/2013	17 466 918	14 201 340	10 253 081	11 268 221	34 390 600	26 136 045	14 416 657	11 782 106	6 079 050	145 994 018
FRNG en jours de charges de fonct. décaiss.	23	12	14	42	31	97	61	50	34	29
Cible de FRNG = 30j. de charges de fonct. décaiss.	22 651 902	36 617 740	22 645 056	8 048 407	33 711 893	8 058 985	7 039 549	7 118 827	5 416 238	151 308 598
Surcroît ou insuffisance de FRNG pour respecter la norme de 30j. de charges de fonct. décaiss.	-5 184 984	-22 416 400	-12 391 975	3 219 814	678 707	18 077 060	7 377 107	4 663 157	662 812	-5 314 702
FRNG = 15j. de charges de fonct. décaiss.	11 325 951	18 308 870	11 322 528	4 024 203	16 855 947	4 029 492	3 519 775	3 559 475	2 708 119	75 654 360
Surcroît ou insuffisance de FRNG pour respecter la norme de 15j. de charges de fonct. décaiss.	6 140 967	-4 107 530	-1 069 447	7 244 018	17 534 653	22 106 553	10 896 882	8 222 631	3 370 931	70 339 658
Trésorerie au 31/12/2013	39 371 542	39 867 421	27 617 037	8 966 940	91 582 299	45 373 544	18 800 812	17 361 016	5 632 478	294 573 089

Annexe IV

	Paris V	Paris VI	Nantes	Rennes II	Strasbourg	Clermont I	UPEM	Mulhouse	Le Havre	Total
Trésorerie en j. de charges de fonct. décaiss.	52	33	37	33	81	169	80	73	31	58
BFR	-20 984 048	-25 666 081	-17 363 956	2 301 280	-57 191 699	-19 237 499	-2 079 311	-5 921 653	0	-146 142 967
Cible de trésorerie = 30j. de charges de fonct. décaiss.	22 651 902	36 617 740	22 645 056	8 048 407	33 711 893	8 058 985	7 039 549	7 118 949	5 416 238	151 308 720
Niveau requis de FRNG, compte tenu du BFR, pour atteindre 30 j. de charges de fonct. décaiss. en trésorerie	1 667 854	10 951 659	5 281 100	10 349 687	-23 479 806	-11 178 514	4 960 238	1 197 296	5 416 238	5 165 753

Source : Données collectées auprès des agents comptables des établissements, et calculs de la mission.

3. Au final, le fonds de roulement des neuf universités de l'échantillon à fin 2013 paraît mobilisable en moyenne à hauteur de 25 à 35 % selon qu'il intègre ou non les propositions d'évolution formulées par la mission

3.1. Les différentes composantes non mobilisables du fonds de roulement varient fortement entre universités

L'analyse globale des composantes du fonds roulement des universités de l'échantillon à fin 2013 fait apparaître les éléments suivant :

- ◆ **près de la moitié (46,6 %) du fonds de roulement global de l'échantillon est constituée de sommes préemptées par des opérations d'investissement pluriannuelles.** Les subventions d'investissement partiellement consommées et les prélèvements sur le fonds de roulement nécessaires au financement des opérations pluriannuelles représentent chacun près du quart du fonds de roulement global de l'échantillon ;
- ◆ **près du quart (24,7 %) du fonds de roulement global de l'échantillon est préempté par des engagements réglementaires** (provisions pour risques et charges et non réaffectation pendant trois ans des excédents de la formation continue). Les retraitements intégrant les propositions de la mission sur ces deux composantes conduiraient à rendre mobilisables 12,3 M€ supplémentaires soit 8,4 % du fonds de roulement global de l'échantillon ;
- ◆ les restes à réaliser sur les conventions en cours ne représentent en revanche qu'une part très marginale du fonds de roulement global des universités de l'échantillon (0,4 %).

Ces constats au niveau de l'échantillon **masquent cependant de très grandes différences entre établissements** s'agissant du poids respectif de chacune des composantes du fonds de roulement :

- ◆ les provisions pour risques et charges représentent ainsi, avant retraitements, 60,1 % du fonds de roulement de Paris VI, 33,1 % du fonds de roulement de Paris V, et 30,6 % du fonds de roulement de Strasbourg, contre à peine 4 % des fonds de roulement de l'université de Haute Alsace ou de l'UPEM, et 1,6 % du fonds de roulement de Clermont-Ferrand I ;
- ◆ les emprunts et dettes assimilées ne constituent des composantes significatives du fonds de roulement qu'à Strasbourg (10,4 %) et à Mulhouse (7,5 %) ;
- ◆ des restes à réaliser sur convention en cours n'ont été recensés qu'à Mulhouse ;
- ◆ trois établissements (Le Havre, UPEM et Clermont-Ferrand I) n'identifient aucune subvention d'investissement non consommée dans leur fonds de roulement, alors que celles-ci représentent plus de la moitié du fonds de roulement dans deux autres établissements (Paris V et Paris VI) ;
- ◆ les engagements futurs financés par prélèvements sur fonds de roulement représentent de 0 % (Le Havre) à 84,2 % des fonds de roulement (Clermont-Ferrand I), avec des situations très contrastées entre ces deux extrêmes : de 1,5 % à Strasbourg ou 4,0 % à Mulhouse à 46,7 % à Paris VI ou 60,9 % à l'UPEM (en raison d'un plan de retour à l'équilibre sur trois ans) ;
- ◆ les excédents relatifs à la formation continue ne sont identifiés qu'à Rennes II, Strasbourg, Mulhouse et au Havre, où ils représentent de 3,5 à 12 % du fonds de roulement ;

Annexe IV

- ♦ des créances supérieures à deux ans non provisionnées ont été recensées dans la totalité des établissements à l'exception de Paris V et de l'UPEM, mais elles représentent de 0,9 à 8 % des fonds de roulement.

Tableau 9 : Synthèse des éléments non mobilisables du fonds de roulement

Éléments non mobilisables du fonds de roulement	Données à réglementation constante	Données après retraitements intégrant les propositions de la mission
FRNG comptable au 31/12/2013 (€)	145 994 018	145 994 018
Fonds de roulement lié à des dépenses futures probables ou certaines		
Provisions (€)	29 731 621	23 738 452
<i>Part dans le FRNG total (%)</i>	<i>20,4 %</i>	<i>16,3 %</i>
Emprunts et dettes assimilées (€)	4 555 401	553 170
<i>Part dans le FRNG total (%)</i>	<i>3,1 %</i>	<i>0,4 %</i>
Restes à réaliser sur conventions en cours (€)	575 377	575 377
<i>Part dans le FRNG total (%)</i>	<i>0,4 %</i>	<i>0,4 %</i>
Subventions d'investissement non ou partiellement consommées (€)	34 624 837	34 624 837
<i>Part dans le FRNG total (%)</i>	<i>23,7 %</i>	<i>23,7 %</i>
Engagements futurs financés par prélèvement sur le fonds de roulement (€)	42 668 722	42 668 722
<i>Part dans le FRNG total (%)</i>	<i>29,2 %</i>	<i>29,2 %</i>
dont opérations pluriannuelles d'investissement (€)	33 888 722	33 888 722
<i>Part dans le FRNG total (%)</i>	<i>23,2 %</i>	<i>23,2 %</i>
dont plans de retour à l'équilibre (€)	8 780 000	8 780 000
<i>Part dans le FRNG total (%)</i>	<i>6,0 %</i>	<i>6,0 %</i>
Excédents relatifs à la formation continue (€)	6 347 753	0
<i>Part dans le FRNG total (%)</i>	<i>4,3 %</i>	<i>0,0 %</i>
Fonds de roulement appartenant à des structures autonomes, non mobilisables par l'établissement (€)	8 994 271	8 994 271
<i>Part dans le FRNG total (%)</i>	<i>6,2 %</i>	<i>6,2 %</i>
Créances supérieures à deux ans non provisionnées (€)	2 922 246	2 922 246
<i>Part dans le FRNG total (%)</i>	<i>2,0 %</i>	<i>2,0 %</i>

Source : Calculs de la mission sur la base des données collectées auprès des agents comptables des universités.

3.2. L'analyse révèle une très forte hétérogénéité entre universités s'agissant de la part de leur fonds de roulement qui demeure mobilisable

Si la part moyenne du fonds de roulement global mobilisable des neuf établissements de l'échantillon représente - selon la méthodologie retenue - entre 25 % et 35 % du total des fonds de roulement de ces établissements, elle recouvre des réalités très différentes entre les établissements de l'échantillon. En intégrant les retraitements de la mission, la part du fonds de roulement mobilisable varie ainsi de 0 % à près de 88 %. Cette capacité de l'établissement à disposer librement de son fonds de roulement est ainsi extrêmement variable :

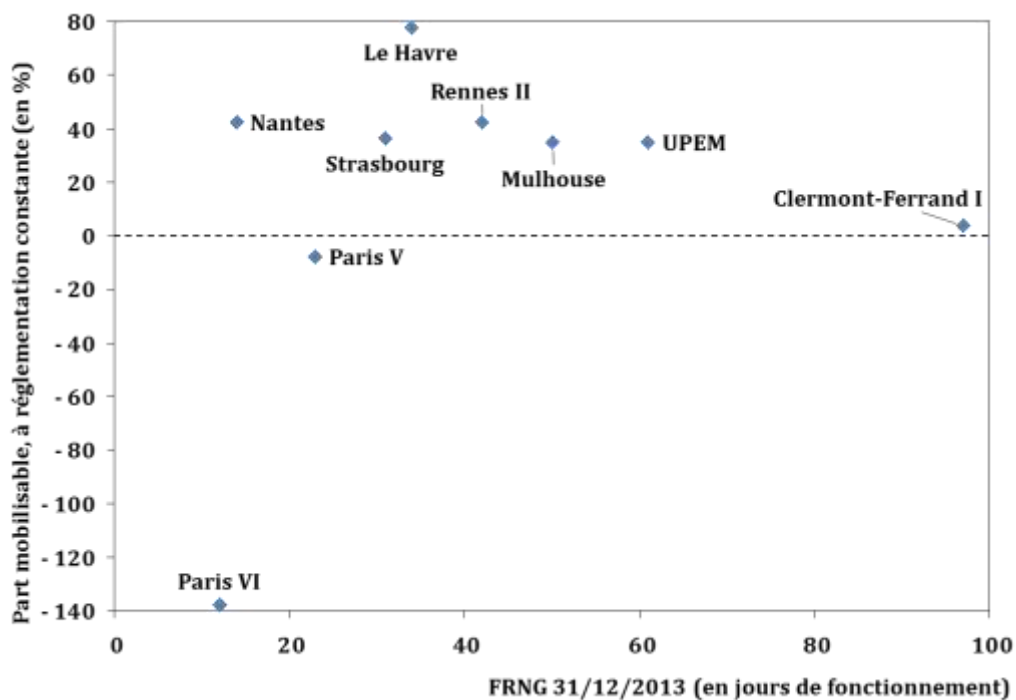
- ♦ pour trois établissements, le fonds de roulement mobilisable est négatif ou quasi nul, ce qui signifie que la totalité de leurs engagements est supérieure ou pratiquement égale à leur fonds de roulement. Cette situation appelle un rétablissement rapide du résultat et de la capacité d'autofinancement ;
- ♦ à l'opposé, un établissement voit la part mobilisable de son fonds de roulement varier entre 77,8 % et 87,8 % selon la méthodologie retenue ;

Annexe IV

- ◆ cinq établissements disposent d'un fonds de roulement mobilisable qui varie entre 34,9 % et 47,7 % de leur fonds de roulement.

En outre, la capacité d'un établissement à disposer librement de son fonds de roulement n'est pas proportionnelle au niveau de ce fonds de roulement, calculé en nombre de jours de charges de fonctionnement décaissables (cf. Graphique 1). L'université de Clermont-Ferrand I, dont le niveau du fonds de roulement est le plus élevé de l'échantillon en termes de jours de charges de fonctionnement décaissables (91 jours), ne peut en réalité librement disposer que d'une part très résiduelle de son fonds de roulement (3,7 %). A l'inverse, la part mobilisable du fonds de roulement de l'université de Nantes est de 47,5 % alors même que ce dernier ne représente que 14 jours de charges de fonctionnement décaissables.

Graphique 1 : Part mobilisable du fonds de roulement (à réglementation constante) en fonction du niveau du fonds de roulement (en jours de charges de fonctionnement décaissables) en 2013



Source : mission.

Annexe IV

Tableau 10 : Synthèse de l'analyse du fonds de roulement des neuf établissements à fin 2013, distinguant la part mobilisable à réglementation constante et après les retraitements intégrant les propositions de la mission

Université	Montant du FRNG au 31/12/2013 (€)	Données à réglementation constante			Données après retraitements intégrant les propositions de la mission		
		FRNG après déduction des éléments non mobilisables (€)	Part dans le FRNG total (%)	Consolidation des FRNG mobilisables (€)	FRNG après déduction des éléments non mobilisables (€)	Part dans le FRNG total (%)	Consolidation des FRNG mobilisables (€)
Paris 5	17 466 918	-1 400 439	-8,0	0	492 998	2,8	492 998
Paris 6	14 201 340	-19 540 209	-137,6	0	-19 540 209	-137,6	0
Nantes	10 253 081	4 349 593	42,4	4 349 593	4 349 593	42,4	4 349 593
Rennes 2	11 268 221	4 801 467	42,6	4 801 467	6 150 364	54,6	6 150 364
Strasbourg	34 390 600	12 523 975	36,4	12 523 975	23 812 178	69,2	23 812 178
Clermont-Ferrand I	26 136 045	965 816	3,7	965 816	965 816	3,7	965 816
UPEM	14 416 657	5 030 657	34,9	5 030 657	5 030 657	34,9	5 030 657
Mulhouse	11 782 106	4 111 093	34,9	4 111 093	5 317 248	45,1	5 317 248
Le Havre	6 079 050	4 731 836	77,8	4 731 836	5 338 297	87,8	5 338 297
Total	145 994 018	-	-	36 514 437	-	-	51 457 151
<i>Part mobilisable</i>	-	-	-	25 %	-	-	35 %

Source : Calculs de la mission sur la base des données collectées auprès des agents comptables des universités.

Annexe IV

La mission rappelle que d'un point de vue méthodologique l'analyse qu'elle a réalisé sur la part mobilisable du fonds de roulement de neuf universités ne peut pas servir de base à une extrapolation sur l'ensemble des établissements, l'échantillon retenu n'étant à la fois pas statistiquement représentatif et les résultats sur chaque établissement trop hétérogènes pour pouvoir être généralisés.

C'est pourquoi la mission recommande que la grille d'analyse qu'elle a élaborée et testée sur l'échantillon, qui apparaît exhaustive et facilement exploitable, soit mise à disposition des établissements et des contrôleurs budgétaires académiques et régionaux afin de constituer un outil de pilotage et fasse l'objet chaque année d'une analyse partagée en appui du compte financier.

L'analyse de la part mobilisable et de la part déjà préemptée des fonds de roulement doit être menée pour l'ensemble des universités afin de pouvoir effectuer des comparaisons pertinentes entre établissements sur leurs marges de manœuvre respectives. Ce travail pourrait être conduit par les établissements eux-mêmes, afin qu'ils s'approprient le support d'analyse, et consolidé au niveau central par le biais des contrôleurs budgétaires académiques et régionaux.

Proposition n° 9 : sur la base de la méthodologie utilisée par la mission pour l'échantillon de neuf établissements, conduire l'analyse de la part mobilisable et de la part préemptée du fonds de roulement pour l'ensemble des EPSCP.

ANNEXE V

**Causes des difficultés financières
rencontrées par les universités et leviers
pour dégager des marges de manœuvre**

SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	1
1. LES CAUSES DE LA DÉGRADATION DE LA SITUATION FINANCIÈRE DE CERTAINS ÉTABLISSEMENTS SONT À LA FOIS CONJONCTURELLES ET STRUCTURELLES	3
1.1. Les conditions de passage aux responsabilités et compétences élargies (RCE) ont pour partie déterminé la trajectoire financière des universités	3
1.1.1. <i>Des difficultés financières préexistaient au passage aux RCE</i>	<i>3</i>
1.1.2. <i>La négociation de la dotation socle « masse salariale » lors du passage aux RCE conditionne le niveau de subvention durablement perçu par chaque établissement.....</i>	<i>4</i>
1.1.3. <i>En revanche, la sous ou sur-dotation des établissements par rapport au modèle SYMPA ne constitue pas un critère probant d'explication des difficultés</i>	<i>5</i>
1.1.4. <i>D'une façon générale, les équipes de gouvernance ont insuffisamment anticipé le saut qualitatif qu'imposait l'exercice de l'autonomie.....</i>	<i>8</i>
1.2. La dynamique d'évolution de la masse salariale joue un rôle central dans l'équilibre budgétaire des établissements.....	11
1.2.1. <i>L'évolution de la masse salariale mêle facteurs exogènes aux établissements et décisions internes.....</i>	<i>12</i>
1.2.2. <i>La gestion des ressources humaines interne aux établissements occulte souvent les conséquences financières des décisions prises.....</i>	<i>16</i>
1.3. L'offre de formation est globalement en expansion	21
1.3.1. <i>L'augmentation de l'offre de formation est déconnectée de l'évolution du nombre d'étudiants.....</i>	<i>21</i>
1.3.2. <i>Des décisions externes ont alourdi le coût de l'activité de formation à offre constante</i>	<i>23</i>
1.3.3. <i>Les outils de pilotage du volume et du coût de l'offre de formation sont insuffisants.....</i>	<i>24</i>
1.4. Les politiques d'investissement sont difficilement maîtrisées	25
1.4.1. <i>L'augmentation globale des surfaces a été préférée à l'optimisation du parc existant</i>	<i>25</i>
1.4.2. <i>La politique d'investissement est souvent déconnectée des capacités financières des établissements</i>	<i>26</i>
1.4.3. <i>La projection pluriannuelle des besoins est généralement absente</i>	<i>27</i>
1.4.4. <i>Les coûts induits par la réalisation des projets immobiliers sont souvent sous-évalués.....</i>	<i>28</i>
1.5. Les mises aux normes comptables successives ont ponctuellement, et de façon hétérogène, bouleversé l'équilibre financier des établissements.....	28

2. POUR RÉTABLIR LEUR ÉQUILIBRE, LES ÉTABLISSEMENTS AYANT CONNU DES DIFFICULTÉS FINANCIÈRES ONT LARGEMENT PRIVILÉGIÉ DES LEVIERS DE COURT TERME.....	30
2.1. La maîtrise de la masse salariale constitue le premier levier de redressement des comptes.....	30
2.2. Les moyens alloués aux composantes ont été fréquemment réduits en cas de tension.....	33
2.3. L'investissement et l'entretien constituent également, en général, des sources d'économies privilégiées à court terme.....	33
2.4. Certains établissements ont néanmoins amorcé la réforme de leur organisation et de leurs activités.....	34
2.4.1. <i>Les fonctions de pilotage ont fait l'objet d'un renforcement et d'une professionnalisation hétérogène.....</i>	<i>34</i>
2.4.2. <i>La rationalisation de l'offre de formation a été plus ou moins amorcée dans certains établissements.....</i>	<i>35</i>
3. DÉGAGER DES MARGES DE MANŒUVRE PLUS PÉRENNES DANS LES ÉTABLISSEMENTS NÉCESSITE DÉSORMAIS D'ACTIONNER DES LEVIERS AYANT TRAIT À LEUR CŒUR DE MÉTIER.....	37
3.1. L'analyse de la répartition des ressources entre activités de formation et de recherche est rarement effectuée.....	37
3.2. La rationalisation de l'offre de formation est à poursuivre pour répondre aux besoins ainsi qu'aux contraintes des établissements.....	38
3.3. L'activité de recherche doit également être réexaminée en cohérence avec la politique de formation et à l'aune de sa soutenabilité budgétaire.....	40
3.4. Les possibilités d'augmentation des recettes par le biais du développement des ressources propres sont inégales et contraintes.....	41
3.4.1. <i>Les ressources hors subvention de l'État (mais y compris ANR) représentent en moyenne 20,5 % du total des produits en 2013, et les principales ressources propres 13,4 %.....</i>	<i>43</i>
3.4.2. <i>La progression des recettes de prestations de recherche provient pour l'heure majoritairement des financements de l'ANR.....</i>	<i>50</i>
3.4.3. <i>La formation continue offre encore des marges de manœuvre à condition qu'elle soit correctement tarifée.....</i>	<i>54</i>
3.4.4. <i>Les fondations ne sont qu'une source de financement subsidiaire.....</i>	<i>56</i>
3.4.5. <i>Les droits de scolarité constituent un potentiel de ressources propres important.....</i>	<i>57</i>
3.5. Une véritable politique de rationalisation du patrimoine immobilier doit être mise en place.....	60
3.6. L'optimisation et la mutualisation des fonctions support est encore inaboutie.....	63

Introduction

Les résultats nets comptables des soixante-quinze établissements¹ retenus dans le périmètre de la mission après impôt s'élèvent en 2013 à 189 M€. Ces résultats sont en hausse de 95 % sur les trois dernières années : toutefois, ils ne correspondent en 2013 qu'à 1,5 % des produits encaissables².

En 2013, seuls huit établissements présentent un déficit d'exploitation. Parmi ceux-ci, quatre étaient déjà en déficit l'année précédente. L'année 2013 semble marquer une amélioration puisque en 2012, quinze universités étaient déficitaires (dont sept en double déficit) et en 2011, treize universités étaient concernées par un déficit (dont sept en double déficit).

Les établissements présentant un double déficit ont fait l'objet d'un audit de l'IGAENR et d'un plan de retour à l'équilibre validé par le recteur chancelier des universités concernées (voir Tableau 1).

Pour diagnostiquer les causes qui ont conduit à la dégradation de la situation financière de certains établissements, et identifier les leviers mobilisés et mobilisables pour retrouver une situation équilibrée, la mission s'est appuyée sur l'analyse détaillée de neuf établissements³, sur la base d'une grille de questionnement commune.

Elle a également exploité les onze rapports d'audit flash et les dix rapports d'audit approfondi ou d'accompagnement réalisés par l'IGAENR entre 2012 et 2014 (cf. tableau 1).

Les thématiques abordées dans cette annexe ont fait l'objet de plusieurs rapports récents, qui, le cas échéant, sont cités :

- ◆ Cour des comptes, référé du 3 novembre 2014 sur l'allocation des moyens de l'État aux universités ;
- ◆ Sénat, rapport n° 547 « bilan consolidé des sources de financement des universités » avril 2013 ;
- ◆ Sénat, rapport n° 446 « mise en œuvre de la loi n° 2007-1199 du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités » mars 2013 ;
- ◆ IGF – IGAENR n° 2012-M-023-02 « cadrage macroéconomique des moyens humains et financiers alloués aux universités depuis 2007 » avril 2012 ;
- ◆ IGAENR, rapport n° 2012-041 « étude des mécanismes internes d'allocation des moyens en crédits et en emplois dans les universités » avril 2012 ;
- ◆ IGAENR, rapport n° 2014-013 « contribution à la réflexion stratégique et à la politique immobilière des universités » mars 2014 ;
- ◆ IGAENR, rapport n° 2014-035 « la gestion des heures d'enseignement au regard de la carte des formations supérieures » juin 2014 ;
- ◆ IGAENR n° 2014-061 « implication des universités dans la formation tout au long de la vie » juillet 2014.

¹ Le périmètre de soixante-quinze établissements regroupe les universités (sauf l'université Antilles-Guyane), l'université de Lorraine, l'institut national polytechnique de Grenoble ainsi que l'institut national polytechnique de Toulouse.

² Les produits encaissables sont les contreparties d'obligations vis-à-vis de tiers. Concrètement, ils impliquent une obligation de paiement et doivent conduire à une variation de la trésorerie. Ils se différencient des produits non encaissables (Produits encaissables : comptes 70 à 74 + 751 + 752 + 76).

³ Paris V, Paris VI, Paris-Est Marne-la-vallée, Le Havre, Strasbourg, Haute-Alsace (UHA) - Mulhouse, Rennes II, Clermont-Ferrand I, Nantes.

Annexe V

Tableau 1 : Audits de l'IGAENR cités

Date du rapport	N° de rapport	Titre du rapport
décembre 2012	2012-150	Université Paris 13 - Diagnostic flash sur la situation budgétaire et financière
décembre 2012	2012-151	Université de Pau et des Pays de l'Adour - Diagnostic flash sur la situation budgétaire et financière
décembre 2012	2012-153	Université d'Evry Val d'Essonne - Diagnostic flash sur la situation budgétaire et financière
décembre 2012	2012-160	Université Paris 1 - Diagnostic flash sur la situation budgétaire et financière
décembre 2012	2012-161	Université Bordeaux 2 - Diagnostic flash sur la situation budgétaire et financière
décembre 2012	2012-163	Université Paris 6 - Diagnostic flash sur la situation budgétaire et financière
décembre 2012	2012-164	Université de Rennes 1 - Diagnostic flash sur la situation budgétaire et financière
décembre 2012	2012-166	Université de Nantes - Diagnostic flash sur la situation budgétaire et financière
octobre 2013	2013-108	Situation budgétaire de l'université Versailles Saint-Quentin en Yvelines
octobre 2013	2013-109	Situation budgétaire de l'université Paul Valéry Montpellier 3
mai 2014	2014-025	Audit de la situation financière de l'université Blaise Pascal - Clermont-Ferrand 2
janvier 2013	2013-007	Audit de l'université du Havre - Analyse de la situation financière et étude des moyens de revenir à un équilibre budgétaire pérenne
mai 2013	2013-044	Mission d'accompagnement précontractuel de l'université de Lorraine
novembre 2013	2013-096	Audit de l'université de Pau et des pays de l'Adour
novembre 2013	2013-100	Audit approfondi de l'université Paris 1 Panthéon Sorbonne - Note d'étape
décembre 2013	2013-122	Audit de l'université de Nantes
décembre 2013	2013-123	Audit d'accompagnement de l'université d'Angers
janvier 2014	2014-005	Diagnostic économique et financier de l'université du Maine - Le Mans - académie de Nantes
février 2014	2014-009	Diagnostic financier et économique de l'université Avignon et des pays de Vaucluse - académie d'Aix-Marseille
juin 2014	2014-029	Audit approfondi de l'université de Versailles Saint-Quentin
juin 2014	2014-037	Audit d'accompagnement de l'université Paul Valéry Montpellier 3

Source : IGAENR.

1. Les causes de la dégradation de la situation financière de certains établissements sont à la fois conjoncturelles et structurelles

1.1. Les conditions de passage aux responsabilités et compétences élargies (RCE) ont pour partie déterminé la trajectoire financière des universités⁴

Le passage des universités aux RCE s'est traduit, dans certains établissements, par des difficultés financières qui pouvaient préexister de manière latente et ont été accentuées par l'autonomie, ou qui en résultent directement.

1.1.1. Des difficultés financières préexistaient au passage aux RCE

Comme le notait la Cour des comptes dans son référé du 3 novembre 2014, **une fragilité financière antérieure au passage aux RCE et des décisions de gestion mal évaluées expliquent certaines des difficultés parfois rencontrées par les établissements universitaires.**

Cette situation n'était pas forcément perçue car la tutelle était moins attentive et moins équipée en dispositifs de suivi (services des rectorats peu étoffés, pas d'outils spécifiques mis à leur disposition). De plus, l'absence de comptabilisation de la masse salariale dans le budget des établissements ne donnait pas à ces évolutions des résultats la même importance quantitative.

Pourtant, les audits flash menés par l'IGAENR, notamment dans les universités d'Angers, de Nantes et de Pau et des Pays de l'Adour (cf. encadré 1), font apparaître des dynamiques de dégradation inscrites dans le long terme.

Encadré 1 : L'exemple de difficultés financières préexistant au passage aux RCE dans trois universités

L'IGAENR a observé une dégradation très nette de la situation budgétaire de la section de fonctionnement de l'université d'Angers au cours de l'exercice 2010, année de passage aux RCE, mais qui résulte pour partie de décisions prises au cours des années antérieures, en l'espèce l'augmentation de 17 % des charges de personnels entre 2008 et 2009 (soit 2,5 M€).

De même, si le passage aux RCE de l'université de Nantes a révélé une chute importante de son excédent brut d'exploitation (-3,2 M€), de son résultat comptable (-5 M€), devenu négatif à hauteur d'1 M€, et de sa capacité d'autofinancement (-4,7 M€), ces indicateurs avaient affiché des niveaux identiques en 2008 et en 2006 : l'équipe de gestion héritait donc d'une dynamique négative structurelle.

Enfin, l'université de Pau et des Pays de l'Adour a vu, lors de son passage aux RCE, son fonds de roulement s'effondrer en raison, d'après l'audit, d'une politique d'investissement insuffisamment financée depuis 2007 au moins, là où l'équipe dirigeante de l'établissement pointait pour sa part l'insuffisante couverture par l'État de la masse salariale transférée, impactant directement les résultats.

Source : mission

⁴ Principales dispositions : globalisation du budget avec transfert de la masse salariale, rénovation de la gouvernance avec renforcement des pouvoirs du président, possibilité de créer des fondations, dévolution du patrimoine envisageable.

1.1.2. La négociation de la dotation socle « masse salariale » lors du passage aux RCE conditionne le niveau de subvention durablement perçu par chaque établissement

Le niveau de l'enveloppe de masse salariale obtenue par chaque établissement lors de son passage aux RCE conditionne pour une large part la détermination de la subvention annuelle pour charges de service public.

La dotation socle a en effet été calculée pour chaque établissement sur la base des crédits de masse salariale exécutés sur le titre 2 au cours de l'exercice précédant le passage au RCE. La saturation plus ou moins importante des emplois affectés aux établissements à cette date s'est donc révélée déterminante⁵.

Deux situations ressortent de ces modalités de calcul initiales :

- ◆ les établissements qui, l'année précédant leur passage aux RCE, affichaient des emplois vacants en nombre significatif se sont vus attribuer une dotation sous-calibrée par rapport à leur plafond d'emplois⁶ ;
- ◆ les établissements, généralement des vagues suivantes, qui ont saturé leur plafond d'emplois avant leur passage aux RCE ont bénéficié d'un meilleur calibrage de leur dotation de masse salariale. Ils ont cependant rigidifié celle-ci pour plusieurs années en raison du taux d'occupation des emplois par des titulaires, voire des contractuels (cf. tableau 2).

Tableau 2 : Établissements ayant saturé leur plafond d'emplois à l'occasion de leur passage aux RCE

Université	Conclusions du rapport d'audit de l'IGAENR
Paris 13	L'université a mis en place une saturation de ses plafonds d'emplois en 2009 dans l'optique de la négociation du socle de masse salariale l'année suivante. Or, les recrutements étant intervenus en cours d'exercice, ils n'ont été que partiellement pris en charge par la délégation de masse salariale (en 2010).
Evry Val d'Essonne	La saturation des emplois d'enseignants-chercheurs à partir de la rentrée 2012 (avec 17 recrutements pour 12 départs) a contribué à la croissance de la masse salariale de l'établissement.
Paris 6	L'université a pris conscience des dérives de sa politique de saturation d'emplois menée avant le passage aux RCE (en 2009), et a mis en œuvre des mesures d'économies budgétaires.
Rennes 1	Le poids financier de la saturation du plafond d'emplois (en 2009) est devenu manifeste à partir de l'année 2010, l'université sous-estimant le coût de sa masse salariale à hauteur de deux millions d'euros dans le budget primitif.
Le Havre	La dynamique de recrutement constatée entre 2007 et 2010 s'est poursuivie après le passage de l'université aux RCE, en 2011, induisant une saturation du plafond d'emplois, malgré la baisse du nombre d'étudiants.
Paris 1 Panthéon Sorbonne	Le passage aux RCE en janvier 2011 s'est accompagné de la saturation des emplois, illustrée en particulier par un pic des ETP de personnel BIATSS ⁷ .

⁵ Dans leur rapport conjoint d'avril 2012 portant sur le cadrage macroéconomique des moyens humains et financiers alloués aux universités depuis 2007, l'IGF et l'IGAENR notaient que « la méthodologie retenue pour le calibrage de la masse salariale transférée aux établissements passés aux RCE avait pu être à l'origine de mécanismes de saturation des enveloppes de masse salariale par les établissements l'année précédant le transfert, à des fins de maximisation du socle de masse salariale transféré. En effet, les universités ont parfois eu recours à la sur-exécution des prévisions (malgré leurs mises à jour) ainsi qu'à la saturation de leurs plafonds d'emplois. Si l'absence de données de masse salariale avant le passage aux RCE n'a pas permis la quantification de ces phénomènes, les inspections ont pu constater qu'à l'inverse, les établissements ayant des vacances d'emploi importantes l'année précédant l'autonomie se sont vus notifier un socle de masse salariale moins favorable ».

⁶ Ce qui a mécaniquement créé des difficultés si ces établissements ont augmenté leur nombre d'ETP les années suivantes.

⁷ Personnels des bibliothèques, ingénieurs, administratifs, techniciens, de service et de santé (BIATSS).

Annexe V

Université	Conclusions du rapport d'audit de l'IGAENR
Nantes	La saturation du plafond d'emplois par l'université au moment de son accession à l'autonomie a provoqué un déséquilibre structurel des finances de l'établissement, la masse salariale n'étant pas suffisante.
Paul Valéry Montpellier 3	Entre 2011 et 2013, l'université a connu une progression de 17 ETPT, qui résulte de la saturation des postes vacants en 2011.

Source : mission, à partir des audits IGAENR.

En l'absence d'application du modèle d'allocation des moyens sur des critères objectifs d'activité, et compte-tenu des modalités d'actualisation de la dotation de masse salariale⁸, la distorsion éventuellement introduite à l'occasion du passage aux RCE perdure dans le temps. **Chaque année, le calibrage de la dotation continue en effet de s'appuyer sur l'exécution réelle constatée l'année précédant le transfert des RCE.** S'y ajoutent les crédits destinés à couvrir les créations d'emplois intervenues depuis lors (et les charges sociales afférentes), les mesures catégorielles (par exemple pour 2015 : amélioration des carrières des agents de catégorie B et C), ainsi que les contributions au CAS pensions pour les titularisations issues du plan de dé-précarisation (loi n° 2012-347 du 12 mars 2012)⁹. De ce fait, les désajustements nés à l'origine du passage aux RCE ne sont pas corrigés.

1.1.3. En revanche, la sous ou sur-dotation des établissements par rapport au modèle SYMPA ne constitue pas un critère probant d'explication des difficultés

Des situations de sur ou sous-dotation sont mises en évidence par le modèle SYMPA – que le ministère présente explicitement comme un simple modèle d'aide à la décision et non comme un modèle mécanique d'allocation des moyens – aussi bien en emplois qu'en crédits¹⁰. **Ces situations perdurent au fil des ans sans que la répartition des crédits entre établissements n'ait jusqu'à maintenant eu pour objectif de les résorber.**

Pour autant, le fait qu'un établissement apparaisse en pratique sous doté en crédits par rapport au modèle SYMPA ne saurait à lui seul expliquer d'éventuelles difficultés financières. Ainsi, comme l'indique le tableau 3 ci-dessous, sur les huit universités présentant un déficit en 2013, quatre bénéficiaient cette année-là d'une dotation réelle en crédits supérieure à ce que lui aurait alloué le modèle SYMPA¹¹, tandis que les quatre autres étaient en situation de sous dotation par rapport au modèle. De même, sur les treize universités qui, en 2013, présentent un fonds de roulement inférieur à 25 jours de charges décaissables, quatre seulement étaient en situation de sous dotation en crédits vis-à-vis du modèle SYMPA (cf. tableau 4).

⁸ Le montant de la SCSP pour les opérateurs du programme 150 (11 795 M€ dans le PAP 2015) se répartit comme suit : 9 427,8 M€ correspondent à la masse salariale des 103 opérateurs passés aux RCE (80 % de la dotation totale), 1 669,7 M€ correspondent à la dotation de fonctionnement des universités et écoles d'ingénieurs répartie dans le cadre du nouveau système d'allocation des moyens (14,1 % de la dotation totale), et 698 M€ correspondent aux crédits immobiliers hors maintenance, dotation non intégrée au système d'allocation des moyens, et actions spécifiques (5,9% de la dotation totale).

⁹ D'après le PAP MIREs 2015.

¹⁰ Faute d'intégrer l'intégralité de la masse salariale, le modèle SYMPA ne porte qu'environ sur 20 % des moyens alloués aux universités.

¹¹ DR/DT : dotation de référence / dotation théorique – Correspond à la dotation en crédits.

Annexe V

Tableau 3 : Situation des établissements présentant un résultat comptable déficitaire en 2013 au regard de leur dotation en crédits dans le modèle SYMPA

Université	Résultat 2013 (€)	Ratio dotation réelle/dotation théorique en 2013
Établissements « sur-dotés »		
Institut polytechnique de Grenoble	-3 741 318	1,11
Clermont-Ferrand-II	-3 820 260	1,06
Grenoble-I	-2 077 275	1,02
UPEM	-4 114 263	1,02
Établissements « sous dotés »		
Montpellier-III	-416 633	0,97
Bordeaux	-64 866	0,94
UVSQ	-470 499	0,93
Paris-XIII	-2 810 252	0,81

Source : calculs de la mission à partir des comptes financiers des universités et des données de la DGESIP pour le ratio entre dotation réelle et dotation théorique.

Tableau 4 : Situation des universités présentant un fonds de roulement inférieur à 25 jours de charges décaissables en 2013 au regard de leur dotation en crédits dans le modèle SYMPA

Université	Fonds de roulement 2013 (en jours de charges décaissables)	Ratio dotation réelle/dotation théorique en 2013
Universités « sur-dotées »		
Littoral	22	1,15
Caen	17	1,05
Clermont-Ferrand-II	5	1,06
Nantes	14	1,03
Nice	13	1,03
Orléans	-1	1,02
Paris-I	15	1,03
Paris-VI	12	1,07
La Réunion	8	1,11
Universités « sous dotées »		
Paris-V	24	0,95
UVSQ	0	0,93
Limoges	23	0,92
Paris-XIII	18	0,81

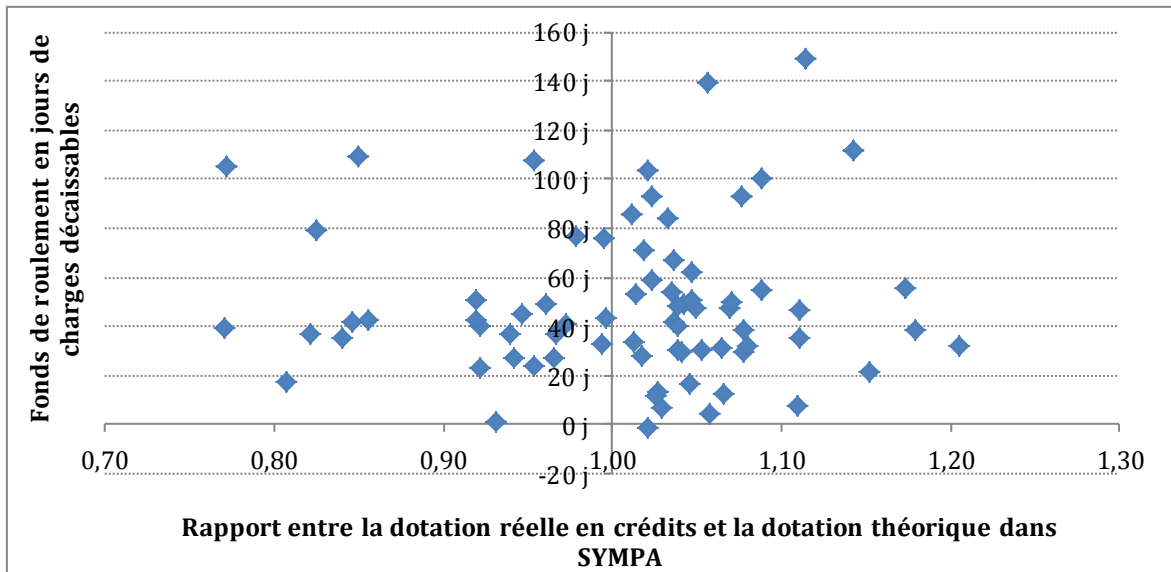
Source : calculs de la mission à partir des comptes financiers des universités et des données de la DGESIP pour le ratio entre dotation réelle et dotation théorique.

Plus largement, les analyses de la mission (cf. graphique 1 et graphique 2) montrent **qu'aucune corrélation ne peut être clairement établie entre, d'une part, la performance financière d'un établissement, mesurée par la part du résultat dans le total des produits ou le fonds de roulement en jours de charges de fonctionnement décaissables, et d'autre part le niveau de sa dotation réelle en crédits rapportée à sa dotation théorique dans le modèle SYMPA.**

La mission n'a pas mené la même analyse au regard de la dotation théorique en emplois allouée par le modèle SYMPA dans la mesure où les sous dotations constatées font l'objet d'une compensation – certes partielle – en crédits.

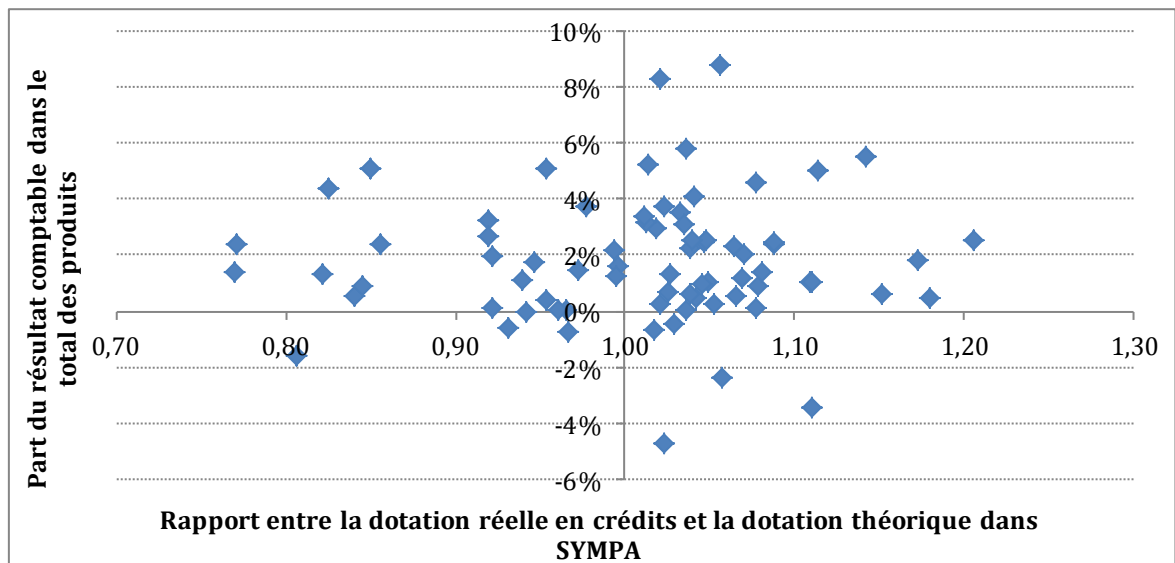
Annexe V

Graphique 1 : Fonds de roulement des établissements exprimé en nombre de jours de charges décaissables en 2013 en fonction du rapport entre la dotation réelle en crédits et la dotation théorique dans le modèle SYMPA



Source : calculs de la mission à partir des comptes financiers des universités et des données de la DGESIP pour le ratio entre dotation réelle et dotation théorique.

Graphique 2 : Part du résultat comptable dans les produits totaux des universités en 2013 en fonction du rapport entre la dotation réelle en crédits et la dotation théorique dans le modèle SYMPA



Source : calculs de la mission à partir des comptes financiers des universités et des données de la DGESIP pour le ratio entre dotation réelle et dotation théorique.

1.1.4. D'une façon générale, les équipes de gouvernance ont insuffisamment anticipé le saut qualitatif qu'imposait l'exercice de l'autonomie

Les établissements universitaires ayant connu des difficultés financières au cours des dernières années présentent certaines caractéristiques communes sur le plan organisationnel et de la gouvernance :

- ◆ **un pilotage de l'établissement insuffisant et peu outillé ;**
- ◆ **des budgets fondés sur des prévisions de recettes et de dépenses peu réalistes, voire insincères ;**
- ◆ **des chaînes des recettes peu sécurisées**, avec une absence de garantie d'exhaustivité dans la constatation des recettes, et des difficultés à recouvrer effectivement les recettes titrées.

Ces facteurs structurels de fragilité ont été également identifiés dans des établissements qui dégageaient des résultats positifs.

1.1.4.1. Un pilotage de l'établissement insuffisant et peu outillé

Avec le passage aux RCE, les équipes en charge de la gestion et du pilotage des établissements ont été confrontées à la nécessité de prendre en charge des fonctions nouvelles, notamment en matière de gestion de la masse salariale. La production de données relatives à leur situation est devenue cruciale pour accompagner la prise de décision.

La montée en compétences rapide qu'exigeait ce changement de contexte a imposé de recruter de nouveaux profils au sein des équipes administratives, et d'organiser les fonctions de gestion et de pilotage au plus près des équipes présidentielles des établissements.

Cette montée en compétence a également dû s'appuyer sur la mise au point d'outils nouveaux, qu'il est revenu à chaque établissement de bâtir, plus ou moins rapidement, et qui se sont révélés plus ou moins efficaces.

La difficulté de certains établissements à anticiper ces évolutions nécessaires et à les mettre en œuvre efficacement ressort comme un élément explicatif majeur de la dégradation de leur situation financière. Ainsi, le rapport d'audit de l'université Paris 1 montre que ni son organisation ni ses procédures de gestion n'ont évolué de manière adéquate lors du passage aux RCE, puisqu'elles se sont révélées insuffisamment adaptées à la prise en charge des nouvelles responsabilités (scolarité, ressources humaines, systèmes d'information).

Quand ces éléments n'ont pas été réunis, **les établissements se sont trouvés dans l'incapacité de prendre précocement conscience de la dégradation tendancielle de leur situation financière.** Quand celle-ci s'est traduite par des résultats déficitaires, des difficultés de trésorerie ou la nécessité de prélever sur le fonds de roulement pour faire face aux engagements de l'établissement, le diagnostic permettant d'identifier les causes des difficultés n'a pas toujours pu être produit en interne, nécessitant généralement l'intervention d'auditeurs externes de l'IGAENR.

Lorsqu'elle a été perçue, la gravité de la dérive des comptes n'a pas toujours été appréciée à son juste niveau, et les conséquences sur le fonctionnement de l'établissement n'ont pas toujours été tirées assez vite, retardant d'autant l'adoption d'une stratégie de redressement des comptes. Dans certains cas, les équipes présidentielles et la communauté universitaire ont montré de fortes réticences à s'engager dans ce processus de retour à l'équilibre, car il exigeait des décisions difficiles sur l'activité, les recrutements ou les projets d'investissement, alors même que ces décisions étaient inéluctables.

Annexe V

L'absence, jusqu'en 2012, de dispositif d'alerte n'a pas permis aux acteurs chargés du contrôle budgétaire d'anticiper suffisamment tôt les difficultés qui apparaissaient pour intervenir précocement auprès des établissements dont les résultats se dégradaient.

S'ajoute aux éléments cités *supra* une **insuffisante prise en compte par les établissements de l'impact pluriannuel de leurs décisions sur les conditions de leur équilibre financier**, notamment en matière de recrutement, de politique indemnitaire, d'opérations d'investissement et d'ouverture de formations.

Encadré 2 : Exemples d'établissements confrontés à un pilotage insuffisant (audits de l'IGAENR)

▪ Méconnaissance des coûts de l'offre de formation

L'université d'Évry n'a pas maqueté son offre de formation, elle ne dispose d'aucune analyse de la charge d'enseignement par composantes. Elle n'est donc pas en mesure de rapprocher les heures effectuées du potentiel, ni de distinguer les heures complémentaires assumées par les enseignants permanents et les vacataires. Les dotations en heures complémentaires ne sont par conséquent pas accordées aux composantes sur la base d'une estimation de la charge d'enseignement réelle. Ce n'est qu'au mois d'octobre, après le paiement des enseignants que le montant des heures complémentaires peut être obtenu.

L'université de Rennes I ne paraît pas assez outillée pour connaître et maîtriser une offre de formation très riche.

▪ Méconnaissance des constituants de la dynamique de la masse salariale

Une part très importante de l'augmentation de la masse salariale globale de l'UVSQ est constituée par la forte hausse du poste des « vacances et heures complémentaires ». Or, comme le notent les auditeurs, l'établissement n'a pas été capable de fournir des explications rationnelles à cette évolution, amenant les membres de la mission de l'IGAENR à s'interroger sur la réalité du montant indiqué pour 2010, probablement sous-évalué.

▪ Non prise en compte des charges de fonctionnement récurrentes induites par l'investissement immobilier

En outre, le PPI de l'UVSQ pour la période s'étalant de 2010 à 2013 n'envisageait aucune dépense de gros entretien renouvellement (GER).

De façon identique, à l'université de Pau-Pays de l'Adour, la charge supplémentaire de fonctionnement annuelle issue de la livraison de surfaces immobilières neuves a été évaluée par les auditeurs à plus de 455 000 €, sur la base d'un ratio minimal de 30 € par m². Selon l'université, les projets Egée, IPRA2 et IPREM devraient générer des ressources propres permettant de compenser ces montants. Mais les auditeurs notent que ces ressources ne sont absolument pas certaines, contrairement à l'accroissement des charges de fonctionnement qui lui résultera mécaniquement des nouvelles surfaces.

Source : mission, à partir des audits de l'IGAENR.

1.1.4.2. Des budgets fondés sur des prévisions de recettes et de dépenses peu réalistes, voire insincères

Dans les établissements ayant rencontré des difficultés, la **maîtrise du pilotage budgétaire, tout autant en prévision qu'en exécution apparaît très imparfaite**. Alors que la qualité comptable (comptabilité générale) des établissements s'est améliorée avec la certification des comptes, ce volet de la gestion reste une zone où des marges de progrès importantes subsistent.

Le processus d'élaboration du budget repose encore souvent sur une logique de reconduction de crédits et sur l'agrégation des demandes provenant des composantes. Cette pratique ne permet pas réellement au budget de jouer son rôle, c'est-à-dire de traduire dans l'allocation interne des moyens les choix et priorités de la présidence de l'établissement.

Annexe V

La faible capacité de projection pluriannuelle sur les grands postes de dépenses (citée *supra*) se conjugue fréquemment avec les limites du dialogue interne entre services centraux et composantes, tout autant qu'à l'insuffisance des outils d'objectivation de ce dialogue et de suivi de l'exécution budgétaire en cours d'année.

En 2013, les quinze établissements qui affichent les écarts les plus importants entre prévision et réalisation ont produit :

- ◆ un écart cumulé des résultats supérieurs aux prévisions de 106 M€ ;
- ◆ un écart cumulé des résultats inférieurs aux prévisions de 52 M€¹².

Encadré 3 : Exemples d'anomalies dans les modalités d'élaboration des budgets

Au sein de l'échantillon de neuf établissements retenu par la mission pour conduire une analyse approfondie de leur fonds de roulement, des anomalies ont été relevées dans deux établissements quant aux modalités d'élaboration de leur budget :

- dans l'un, les ressources propres faisaient chaque année l'objet d'une surestimation de 20 M€ ;
- dans l'autre, l'usage s'était installé de surestimer systématiquement, et de façon substantielle, les prévisions budgétaires, tant en recettes qu'en dépenses, **faisant du budget non pas un instrument de répartition sincère des moyens existants, mais l'expression théorique d'une dotation jugée « idéale », que les budgets modificatifs successifs en cours d'exercice avaient vocation à ramener à un niveau réaliste**. Cette pratique a masqué l'apparition de déficits lorsque les dépenses initialement autorisées à des niveaux trop élevés pour être soutenables ont connu un taux d'exécution supérieur à celui des recettes.

Dans les deux cas, ces pratiques expliquent pour partie la trajectoire d'exécution qui a abouti à un résultat déficitaire.

Dans les audits réalisés par l'IGAENR entre 2012 et 2014, cet élément ressort également à plusieurs reprises :

- à l'université de Versailles-Saint-Quentin, les rapporteurs ont ainsi noté que l'absence de sincérité budgétaire récurrente, en particulier en ce qui concerne la surestimation des recettes (de 14,7 M€ pour 147 M€ prévus sur les postes de produits en 2012) a participé à l'apparition d'un important déficit en 2012 (prévision : excédent de 2,5 M€ / exécution : déficit de 5,2 M€) ;
- les auteurs de l'audit relatif à l'université d'Evry ont pour leur part observé une lourde défaillance dans le pilotage budgétaire. En effet, historiquement, l'établissement exécutait 51 % de son budget dans les deux derniers mois de l'année ;
- l'université de Paris 13 a connu, en 2011, une sous-exécution des recettes de 6,3 M€, résultant selon les équipes de l'établissement d'une budgétisation trop optimiste des subventions à percevoir et d'une diminution des produits de plus d'1 M€.

Source : mission et audits IGAENR.

1.1.4.3. Des chaînes des recettes peu sécurisées

En matière d'exécution budgétaire, dans les établissements connaissant des difficultés, la mauvaise maîtrise de la chaîne des recettes, entre composantes et niveau central, a été systématiquement identifiée comme une faiblesse majeure : la principale conséquence tient à **l'absence de garantie sur l'exhaustivité de la constatation des droits dus à l'établissement**. Le niveau central est par ailleurs privé de visibilité, et donc de moyens d'ajustement des dépenses aux recettes, quand perdurent les pratiques consistant à constater massivement les recettes en fin d'année.

¹² Cf. comité de pilotage du dispositif de suivi, d'alerte et d'accompagnement du 15/10/2014 - DGESIP.

Dans l'audit d'accompagnement précontractuel de l'université de Lorraine¹³, l'IGAENR préconisait ainsi la mise en œuvre d'un travail permettant à court terme de mieux appréhender les montants des titres de recettes qui n'auraient pas été facturées au cours de l'exercice auquel elles se rattachent, et à plus long terme, la révision de l'ensemble de la procédure de gestion des recettes.

1.2. La dynamique d'évolution de la masse salariale joue un rôle central dans l'équilibre budgétaire des établissements

Le transfert de la masse salariale a bouleversé les équilibres internes des budgets des établissements universitaires puisque ce poste représente désormais en moyenne de 75 à 80 %, voire au-delà, de leurs dépenses.

Dans ces conditions, tout accroissement non maîtrisé de la masse salariale met en péril l'équilibre financier des établissements et leur capacité à développer leurs projets. De plus, le montant des dépenses de masse salariale est un marqueur hautement symbolique dans la mesure où il est censé illustrer l'esprit de responsabilité d'un établissement qui maîtriserait ses emplois, ses recrutements, sa politique indemnitaire, ses heures complémentaires, etc.

En dehors des conditions de passage aux RCE, **la dynamique de la masse salariale a constitué ainsi la première cause de dégradation de la situation financière des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP).**

Une partie de cette dégradation peut provenir de facteurs largement exogènes, donc subis par l'université. C'est principalement le cas de la dynamique d'augmentation des cotisations « employeur » au compte d'affectation spéciale (CAS) « Pensions civiles et militaires de l'État » (cf. 1.2.1.1)

A titre plus limité, d'autres causes externes peuvent également peser sur la masse salariale des établissements :

- ◆ le financement des personnels hospitalo-universitaires maintenus en surnombre au-delà de l'âge légal de départ à la retraite (cf. 1.2.1.2) ;
- ◆ la mise en œuvre du dispositif prévu par la loi n° 2012-347 du 12 mars 2012 dite « Sauvadet¹⁴, » qui contribue à modifier la répartition entre personnels titulaires et non titulaires au sein des établissements et génère des charges sociales plus importantes (cf. 1.2.1.3).

Une partie de l'augmentation de la masse salariale procède néanmoins de décisions directement prises par les établissements :

- ◆ une politique de recrutement dynamique (cf. 1.2.2.1) ;
- ◆ une déformation de la structure des emplois, notamment des emplois enseignants (cf. 1.2.2.2) ;
- ◆ une politique indemnitaire parfois généreuse (cf. 1.2.2.3) ;

Enfin, une dernière part de l'augmentation de la masse salariale provient de l'évolution du GVT, laquelle mêle causes externes et endogènes puisqu'elle est liée à la politique de recrutement de l'établissement et résulte également des conditions d'avancement fixées par les statuts nationaux (cf. 1.2.1.4).

¹³ Rapport IGAENR n° 2013-044 mai 2013.

¹⁴ Loi n° 2012-347 du 12 mars 2012 relative à l'accès à l'emploi titulaire et à l'amélioration des conditions d'emploi des agents contractuels dans la fonction publique, à la lutte contre les discriminations et portant diverses dispositions relatives à la fonction publique.

1.2.1. L'évolution de la masse salariale mêle facteurs exogènes aux établissements et décisions internes

1.2.1.1. Le poids particulier des contributions au CAS pensions

Les impératifs d'équilibre du CAS pensions ont entraîné une évolution soutenue des taux de contribution des employeurs au titre des pensions civiles, sur les rémunérations de personnels titulaires qu'ils assurent : ce taux était de 49,90 % en 2006, 62,14 % en 2010, 65,39 % en 2011, et il s'établit à 74,28 % pour 2014 et 2015.

Pour rappel, l'État dote chaque établissement sur la base de la masse salariale transférée lors du passage aux RCE, actualisée chaque année selon les modalités évoquées au 1.1.2, qui prennent en compte l'évolution du taux de cotisation employeur sur la masse salariale transférée.

Les établissements doivent en revanche prendre à leur charge l'augmentation des cotisations induite par les décisions qu'ils prennent pour les personnels recrutés hors masse salariale transférée, y compris sous le plafond d'emploi lorsque celui-ci n'était pas saturé, et *a fortiori* pour les emplois financés sur ressources propres.

La part prise par l'augmentation des contributions au CAS pensions est, dans la grande majorité des audits réalisés par l'IGAENR, le déterminant le plus important de l'évolution de la masse salariale.

Tableau 5 : Identification du poids des charges dans l'évolution de la masse salariale des établissements audités par l'IGAENR

Université	Période	Evolution de la masse salariale
Angers	2010 - 2012	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 51 % de la croissance de la masse salariale constatée entre 2010 et 2011 provient de l'augmentation des salaires bruts, 45 % de celle des charges ; ▪ Sur la même période, les charges et les autres rémunérations augmentent proportionnellement plus rapidement que les salaires bruts : plus de 7 % contre 5,5 % ; ▪ L'augmentation de 2,1 M€ de la masse salariale, enregistrée en 2012, est liée pour 1,6 M€ au CAS pensions.
Clermont-Ferrand 2	2011 - 2013	<ul style="list-style-type: none"> ▪ La masse salariale des personnels titulaires a augmenté de 5,3 % entre 2011 et 2013. La part des charges patronales représente 87 % de cette croissance ; ▪ Le poids des charges dans la masse salariale, tous personnels titulaires confondus, a augmenté de deux points sur la période, passant de 39,5 % en 2011 à 41,3 % en 2013 ; ▪ Le poids relatif de la rémunération principale a baissé de près de deux points (passant de 52 % à 50,4 %).
Bordeaux 2	2010 - 2011	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Le premier facteur d'augmentation est celui des charges sur salaires qui pèsent pour 65,3 % dans l'augmentation globale (5,3 M€).

Annexe V

Le Mans	2011 - 2012	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Dans l'augmentation de la masse salariale, la part des charges (54 % de l'évolution) est très supérieure à celle des rémunérations principales (33 % de l'évolution) ou de l'indemnitare ; ▪ Le montant des charges sociales générées par les choix de l'université correspond à environ 450 k€, soit 16 % de l'accroissement de la masse salariale.
Nantes	2012	<ul style="list-style-type: none"> ▪ La hausse des charges (en particulier du CAS pensions) pèse pour 79 % de l'évolution de la masse salariale des BIATSS titulaires (986 k€ pour 1,253 M€) ; ▪ Le reste de l'augmentation est lié à une progression de l'INM¹⁵ moyen, tandis que le nombre d'ETPT¹⁶ baisse légèrement (-3). Pour les E/C, la hausse des charges explique 82 % de l'augmentation de la masse salariale (+ 2 M€).
Paris 1	2011 - 2012	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les charges représentent 64,5 % de l'augmentation (+ 2,5 M€) quand les rémunérations principales pesaient pour 23,5 % dans celle-ci.
UVSQ	2011 - 2013	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les charges sociales des personnels titulaires ont augmenté de 16,4 % (+ 4,8 M€), celles des non titulaires ont connu une croissance de 19,3 % (+ 1,3 M€) ; ▪ Les rémunérations principales ont augmenté de 4,9 % (+ 1,7 M€) pour les titulaires, et de 7,7 % pour les autres personnels (+ 1,6 M€).
Montpellier 3	2012	<ul style="list-style-type: none"> ▪ L'évolution de la masse salariale résulte pour 54 % de l'alourdissement des taux de cotisations et pour 18 % de la croissance de la consommation d'ETP ; ▪ Les impacts cumulés de l'évolution des ETP et de l'INM moyen représentent un quart de l'évolution en 2012, et près de 48 % s'il l'on prend en compte l'effet induit sur les cotisations sociales.
	2013	<ul style="list-style-type: none"> ▪ La hausse du taux de cotisation explique 56 % de l'augmentation de la masse salariale, les nouveaux ETP y concourent pour 10 %.
Paris 6	2010 - 2011	<ul style="list-style-type: none"> ▪ La hausse du CAS Pensions explique 65 % de l'augmentation de la masse salariale ; ▪ L'évolution des ETPT a été négative.
Rennes 1	2010 - 2011	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les charges expliquent 70 % de la progression de la masse salariale. 30 % des charges additionnelles proviennent de l'augmentation des rémunérations. ▪ À rémunérations brutes égales, l'impact de la hausse des charges est d'un peu moins de 50 % (70 % de 70 %) et entraîne mécaniquement une croissance de la masse salariale ; ▪ L'établissement estime que son socle de masse salariale a été sous-estimé de 2 M€, ce qui a eu pour conséquence une sous-estimation du CAS pensions.

¹⁵ Indice nouveau majoré.

¹⁶ Equivalent temps plein travaillé.

Annexe V

Paris 13	2010 - 2011	<ul style="list-style-type: none">▪ Les charges patronales ont augmenté de 7,84 % sur la période (+ 4 M€). La croissance Les cotisations de pensions civiles ont connu une croissance de 9,28 % ;▪ Au total, la masse salariale a augmenté de 8,5 M€.
Pau Pays de l'Adour	2009 - 2012	<ul style="list-style-type: none">▪ Plus de 63 % de la croissance provient des charges sociales, qui ont connu la hausse la plus rapide ;▪ 13 % de l'augmentation de la masse salariale sont dus aux autres rémunérations comprenant les heures complémentaires ;▪ 24 % de l'augmentation de la masse salariale sont imputable aux salaires bruts.

Source : Mission, à partir des audits IGAENR.

1.2.1.2. Le financement des personnels hospitalo-universitaires maintenus en surnombre

Les formations et personnels relevant du secteur santé présentent des caractéristiques qui imposent de leur réserver une place particulière dans le dispositif de pilotage des universités.

Les enseignants des universités praticiens hospitaliers « assurent des fonctions d'enseignement pour la formation initiale et continue, des fonctions de recherche et des fonctions hospitalières »¹⁷.

Le calibrage des ressources humaines et des recrutements relève d'une procédure dite « de révision des effectifs », partagée entre la tutelle des universités et celle des hôpitaux, au sein de laquelle les besoins liés aux soins hospitaliers peuvent conduire à calibrer des moyens supérieurs aux seuls besoins de l'enseignement. Ainsi, l'université Paris 5, rencontrée par la mission et dont la moitié de la masse salariale relève de personnels hospitalo-universitaires, estime que le nombre des PU-PH¹⁸ et MCU-PH¹⁹ excède de près de 200 ses besoins liés à la formation. Compte tenu de ces observations, il pourrait être intéressant qu'une mission d'inspection soit consacrée aux mécanismes de gestion des PU-PH et aux supports budgétaires sur lesquels ils sont recrutés.

Les personnels enseignants praticiens hospitaliers ayant atteint la limite d'âge de leur corps (65 ans) ont la possibilité d'être maintenu en activité en surnombre jusqu'à 68 ans. La compensation financière octroyée par le ministère, valorisée sur la base de l'INM 734 depuis 2011 (76 321 €), ne couvre pas totalement le coût de ces emplois. À titre d'illustration, l'université Paris 5 estime le coût moyen d'un PU-PH en surnombre à 11 000 € mensuels, compensé à hauteur d'environ 7 000 € par le ministère. Le surcoût annuel supporté par l'établissement lié au statut spécifique de ces personnels est estimé par lui à 1,2 M€²⁰.

1.2.1.3. Les effets de la loi dite « Sauvadet » sur les personnels contractuels

La loi n° 2012-347 du 12 mars 2012 dite loi Sauvadet, destinée sécuriser les parcours professionnels des agents non titulaires des trois fonctions publiques, comporte trois volets visant à limiter la précarité de leurs situations :

¹⁷ Décret n° 84-135 du 24 février 1984 portant statut des personnels enseignants et hospitaliers des centres hospitaliers et universitaires.

¹⁸ Professeurs des universités, praticiens hospitaliers.

¹⁹ Maîtres de conférences des universités, praticiens hospitaliers.

²⁰ Réponse à la Cour des comptes du 17 juillet 2014.

Annexe V

- ◆ des modalités d'accès professionnalisées²¹ aux corps et cadres d'emplois, ouvertes durant une période de quatre ans (jusqu'à mars 2016) ;
- ◆ la transformation en contrat à durée indéterminée (CDI), des contrats à durée déterminée (CDD) des agents justifiant d'une durée de service d'au moins six ans à la date de publication de la loi ;
- ◆ une clarification et une harmonisation du régime de recours aux agents contractuels, et une redéfinition des conditions de durée et de renouvellement des contrats.

Ces dispositifs produisent progressivement leurs effets dans les EPSCP, qui proposent notamment à leurs agents contractuels remplissant les conditions, d'accéder à la titularisation. La contrepartie de cette sécurisation de la situation des agents concernés consiste en une modification des équilibres entre titulaires et non titulaires au sein de la structure des emplois des établissements, ainsi qu'en une rigidification de celle-ci. En termes de coûts, la contribution au CAS pensions de ces postes est intégrée aux crédits de masse salariale transférés par l'État.

En juin 2014, 1 908 postes avaient été ouverts au titre de l'enseignement supérieur et de la recherche, 1 887 agents s'étaient inscrits, 890 avaient été admis²².

1.2.1.4. Le glissement vieillesse technicité (GVT)

Le GVT²³ peut être positif si l'âge moyen des effectifs titulaires d'un établissement s'accroît, ou négatif si cet âge moyen diminue. Les ressorts de cette dynamique mêlent causes exogènes et endogènes :

- ◆ les avancements automatiques d'échelon et de grade dont bénéficient les agents titulaires²⁴ ont une répercussion sur l'évolution de la masse salariale des établissements, **qui s'impose à eux** ;
- ◆ **les décisions que ceux-ci prennent** en termes de repyramidage des emplois (départ à la retraite de personnels ayant atteint un haut niveau dans l'échelle indiciaire, remplacés par des personnels débutant à un échelon plus bas, renforcement de l'encadrement administratif, par exemple) et de politique de promotion influent également.

Le GVT positif qui découle de ces mécanismes de décision relève donc d'une responsabilité partagée entre l'État et les établissements ce qui n'implique aucune compensation automatique à l'image du dispositif existant pour les collectivités territoriales ou les hôpitaux publics. L'appropriation des techniques d'analyse et de prévision de ce GVT constitue encore un défi pour nombre d'établissements.

Dans son rapport précité, la Cour des comptes évaluait la somme des GVT positifs à un surcroît de masse salariale de 36 M€ en 2013, et de 58 à 59 M€ en 2014

²¹ Examens professionnalisés et concours réservés.

²² Rapport du Sénat n° 772 relatif à la précarité dans la fonction publique – Juillet 2014 – Chiffres DGAFP.

²³ Le GVT est la part de l'évolution des salaires qui résulte des évolutions de carrière propres à chaque salarié. Effet glissement : impact des entrées et des sorties sur l'évolution de la masse salariale. Effet vieillesse : impact sur l'évolution de la masse salariale des changements de salaire, sans changement de fonction, dus au déroulement normal de carrière dans le métier (ancienneté). Effet technicité : impact sur l'évolution de la masse salariale des modifications de la répartition du personnel entre les différents métiers et compléments à la suite de changements de fonctions, ou de l'acquisition de compétences nouvelles (réussite à un concours ou un examen professionnel) (source : note DAF / DGESEP).

²⁴ En revanche les mesures catégorielles à caractère général prises par l'État n'entrent pas dans la définition du GVT telle que retenue par le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche.

Le GVT solde a été couvert par l'État à hauteur de 14,5 M€ en 2011, de 18 M€ en 2012 et de 25 M€ en 2013. Cette compensation a été versée aux établissements affichant un GVT positif. Les GVT positifs n'ont ainsi pas été intégralement couverts, et il n'a été procédé à aucune péréquation avec les établissements dégageant un GVT négatif.

Cette question alimente un débat récurrent entre la CPU et le MENESR. Compte tenu des montants en jeu, elle constitue pourtant un déterminant qu'il convient de relativiser dans les difficultés rencontrées par certains établissements, surtout si l'on considère que le solde du GVT procède, comme évoqué *supra*, de responsabilités partagées entre l'État et les établissements.

Le montant total du GVT mérite d'être rapproché de la valorisation des 1 000 emplois créés chaque année depuis 2012 (mesure nouvelle de 51,99 M€ au PLF 2015) pour éclairer, au niveau national, les difficultés d'équilibre de la masse salariale des établissements.

Le débat qui s'est instauré au sein de la communauté sur une logique de compensation des charges transférées a pour effet d'occulter la problématique principale, qui consiste désormais à dimensionner le projet stratégique des établissements à leurs moyens disponibles²⁵.

1.2.2. La gestion des ressources humaines, interne aux établissements, occulte souvent les conséquences financières des décisions prises

1.2.2.1. La politique de recrutement

La politique de recrutement a beaucoup pesé sur l'évolution de la masse salariale des établissements qui ont connu des difficultés financières.

Elle a pu être engagée avant le passage aux RCE dans quelques établissements, dans l'optique de saturer les emplois avant transfert de la masse salariale.

D'autres établissements, qui apparaissent « sous dotés » en emplois par rapport au modèle SYMPA, se sont engagés dans des recrutements importants pour « combler » l'écart, considérant que leur fonctionnement ne pouvait être assuré convenablement que s'ils se rapprochaient du nombre théorique d'emplois déterminé par le modèle. Ces décisions sont intervenues à une période où les outils de pilotage n'avaient pas systématiquement été mis en place, si bien que les conséquences pluriannuelles de ces décisions n'ont pas été suffisamment anticipées et ont pu peser lourdement sur les équilibres financiers.

Quand les établissements, en particulier ceux qui apparaissaient « sous dotés » dans le modèle SYMPA, ont engagé des recrutements, la différence entre la compensation par emploi octroyée par le ministère²⁶ (25 000 € par emploi entre 2010 et 2014) et le coût réel de ce dernier a créé un besoin de financement qui aurait dû être couvert par des ressources propres ou des économies de fonctionnement sur d'autres postes de dépenses. L'absence d'anticipation sur ce point a introduit des déséquilibres qui se révèlent difficiles à corriger.

Ces situations ont été observées dans de très nombreux établissements (cf. tableau 6).

²⁵ À ce titre, dans son référé du 3 novembre 2014 sur l'allocation des moyens de l'État aux universités, la Cour des comptes note que « les universités, devenues employeurs de plein exercice, auraient dû anticiper, ce déterminant endogène de la masse salariale (...) ».

²⁶ Il s'agit de la somme versée par le MENESR, par emploi, pour la différence entre dotation théorique et dotation réelle.

Annexe V

Tableau 6 : Les effets des recrutements sur l'évolution de la masse salariale

Université	Année	Sous-dotation (en emplois)	Observations des missions d'audit de l'IGAENR
Paris 13	2010 - 2011	- 288	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Croissance de 78,37 ETPT (+ 5,51 %).
Pau et Pays de l'Adour	2010		<ul style="list-style-type: none"> ▪ Accroissement de la masse salariale de 33 % ; ▪ Renforcement des emplois de doctorants contractuels, passés de 75 ETP à 104 ETP en quatre ans (entre 2009 et 2012) ; ▪ Développement des emplois ATER, le total des rémunérations passant de 951 693 € à 1 543 966 € (en 2010).
Bordeaux 2	2009 - 2011		<ul style="list-style-type: none"> ▪ Augmentation du nombre de personnels non titulaires de 68 ETPT (+ 8,4 %). Les BIATSS connaissent la plus forte augmentation (+ 140 ETPT, soit un tiers de plus). Ce chiffre doit être néanmoins corrigé du nombre de contrats d'allocataires qui ont été comptabilisés avec les personnels BIATSS (entre 25 et 50 selon la période) ; ▪ Diminution de 71 ETPT pour les enseignants et chercheurs non titulaires (à corriger du nombre d'allocataires comptabilisés avec les contrats BIATSS).
Versailles Saint-Quentin en Yvelines	2011 - 2012		<ul style="list-style-type: none"> ▪ Hausse de 23 ETP pour les enseignants-chercheurs et les BIATSS, dont 19 de catégorie A, ce qui concourt à la saturation des postes vacants ; progression de la masse salariale qui se répartit entre titulaires enseignants pour un montant de 4,921 M€ et BIATSS pour une somme de 1,534 M€ ; ▪ Augmentation de la masse salariale qui concerne également les personnels non titulaires pour un montant de 3,130 M€ (0,866 M€ pour les non titulaires BIATSS et 2,263 M€ pour les non titulaires enseignants) et se traduit par une augmentation des effectifs ; de 674 ETPT en 2011, l'université totalise 714 ETPT en 2012 et atteint le nombre de 729 ETPT en 2013 ; ▪ Augmentation approximativement estimée à 226 ETP entre 2010 et 2013. Ce chiffre est resté à l'état d'estimation, les données issues des différentes applications ou documents de gestion étant discordantes (OREMS, DPG, HARPEGE).
Clermont-Ferrand 2	2011 - 2013		<ul style="list-style-type: none"> ▪ Augmentation de la masse salariale de 2,4 % entre 2011 et 2012 et de 3,4 % entre 2012 et 2013 ; ▪ ETPT en diminution de 0,2 % entre 2011 et 2012, et en augmentation de 1,1 % entre 2012 et 2013.
Nantes	2010 - 2012	- 90	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Augmentation globale des ETPT de +63. ▪ Stabilité des effectifs des enseignants et enseignants-chercheurs titulaires et des BIATSS titulaires (respectivement +3 ; et -11) ; ▪ Hausse de 119 ETPT pour les enseignants et chercheurs contractuels, sans croissance simultanée des ressources sur appels à projets ; ▪ Diminution du nombre de BIATSS contractuels de -48 ETPT.
Angers	2009 - 2011	- 310	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Recrutements importants de BIATSS profitant essentiellement aux fonctions soutien. (+36,4 % ETP alors que l'accroissement des ETP des fonctions support s'est limité à 5 %).

Annexe V

			<ul style="list-style-type: none">Recrutement de 96 BIATSS contractuels supplémentaires entre 2009 et 2010, induisant une augmentation de la masse salariale des personnels non titulaires de + 6,3 M€ en deux ans.
Maine - Le Mans	2011-2012	- 155	<ul style="list-style-type: none">Augmentation de 27,5 ETPT, (+ 2,8 %) ;Forte hausse des personnels non titulaires, notamment enseignants et chercheurs : + 4,5 % ;Croissance de la masse salariale, qui passe de 60 à 63 M€, essentiellement concentrée sur trois catégories de personnels (PR, MCF et non titulaires BIATSS de catégorie A), qui représentent 50 % de cette augmentation.
UPEM	2013	- 200	<ul style="list-style-type: none">Croissance de 85 ETPT, soit 10 % de hausse entre 2010 et 2013 (dont 70 % entre 2010 et 2011, concernant à 50 % des personnels contractuels).

Source : mission à partir des audits IGAENR.

1.2.2.2. La structure des emplois de certains établissements est très éloignée des moyennes nationales

Dans quelques établissements, les audits et missions de l'IGAENR ont mis en évidence des structures d'emploi qui s'éloignent très sensiblement des moyennes nationales qui ne constituent cependant en aucun cas une norme. Ainsi, une surreprésentation des enseignants-chercheurs par rapport aux personnels de statut du second degré se traduit, à effectifs équivalents, par un potentiel horaire moindre²⁷ pour l'établissement, et donc par un surenchérissement du coût de son offre de formation.

La répartition des enseignants-chercheurs entre professeur et maître de conférence impacte également la masse salariale selon que les premiers sont plus ou moins représentés. En effet, le coût moyen par grade²⁸ varie entre 80 033 € pour les maîtres de conférences de classe normale et 146 074 € pour les professeurs des universités de classe exceptionnelle (grade le plus élevé).

La répartition des personnels entre titulaires et contractuels a pour sa part un impact sur l'exposition de l'établissement aux mesures générales de rémunération des personnels de la fonction publique, et sa capacité à ajuster plus ou moins rapidement sa masse salariale par le jeu des contrats à durée déterminée.

La gestion prévisionnelle des emplois et des compétences (GPEEC), qui devrait permettre d'analyser l'existant et surtout de bâtir les grands axes d'une politique de gestion des ressources humaines susceptibles d'accompagner la stratégie des établissements, reste souvent à l'état embryonnaire. L'enjeu, en termes de projections pluriannuelles des besoins à couvrir, des stratégies à adopter à l'égard des profils de postes, de définition d'une carte cible des emplois, d'arbitrage entre les besoins de la formation et de la recherche, de montée en compétences des équipes, de recherche d'équilibres entre les activités et les secteurs disciplinaires des établissements est un défi majeur pour à la fois maîtriser l'évolution de la masse salariale et donner aux établissements les moyens de mettre en œuvre leurs projets.

Les observations réalisées par les différentes missions d'audit illustrent cette situation (cf. encadré 4).

²⁷ Obligations réglementaires de service : 192 heures équivalent TD pour un enseignant-chercheur, 384 heures équivalent TD pour un enseignant du second degré.

²⁸ Ces données correspondent pour chaque catégorie à la masse salariale annuelle moyenne, divisée par le nombre d'ETPT.

Encadré 4 : Illustrations de l'impact de la structure des emplois sur la situation financière de certains établissements

- À l'université Paris 1, l'augmentation des effectifs de professeurs de 11,2 ETPT, ainsi que la promotion en « hors-classe » de 11 maîtres de conférences ont participé à la progression de la masse salariale des enseignants-chercheurs.
- À l'université de Montpellier 3, le nombre de professeurs est sensiblement supérieur à la moyenne nationale pour des établissements comparables, et les effectifs d'enseignants du second degré sont inférieurs à la moyenne. L'écart entre la structure en emplois de l'université et le modèle de référence utilisé par le ministère dans le cadre de son modèle de répartition SYMPA engendre un déficit de potentiel horaire de 12 288 heures et un surcoût financier global de plus d'1 M€.

Source : mission, à partir des audits de l'IGAENR.

1.2.2.3. La politique indemnitaire

Le passage aux RCE a été saisi par une part importante des établissements audités pour aligner les régimes indemnitaires des personnels relevant de la filière de l'administration de l'éducation nationale et de l'enseignement supérieur (AENES) sur ceux appartenant à la filière recherche-formation. Certains établissements ont mené des politiques indemnitaires en direction des enseignants-chercheurs ou des personnels BIATSS (cf. tableau 8).

Les montants concernés restent néanmoins modestes au regard des crédits globaux de masse salariale, et pèsent pour une part minoritaire dans les évolutions de celle-ci.

Il convient en outre de noter que l'amélioration de la politique indemnitaire des établissements a été encouragée lors du passage aux RCE, et a été accompagnée par des moyens spécifiques du ministère : un bonus indemnitaire a été versé aux universités afin de les encourager à actionner tous les leviers offerts par la loi LRU en matière de rémunération des personnels. Ces fonds complémentaires correspondaient à 10 % de l'enveloppe indemnitaire exécutée sur le titre 2 l'année précédant le passage aux RCE, avec un montant minimal de 200 000 €.

Annexe V

Tableau 7 : Exemples de politique indemnitaire menée après le passage aux RCE

Université	Année	Observations
Le Mans	2011 - 2012	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Augmentation de 228 K€ du montant des primes pour les personnels titulaires, essentiellement au profit des BIATSS. Tous personnels confondus, l'augmentation des primes s'élève à 243 K€ (de 2,598 M€ à 2,842 M€) ; ▪ En valeur relative, parmi les déterminants de l'évolution de la masse salariale, l'augmentation la plus importante entre 2011 et 2012 est bien celle qui touche aux primes (+9,4 %).
Avignon	2010 - 2012	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Augmentation des indemnités de 10 % en trois ans, tous personnels confondus (de 2 M€ à 2,2 M€ entre 2010 et 2012).
Paris 6	2010 et 2011	<ul style="list-style-type: none"> ▪ En 2010, hausse modérée des ETPT, amplifiée par une augmentation sensible de la valeur du point, et une politique très généreuse de promotions, de reclassements et d'accroissement des primes. ▪ Important accroissement de l'INM moyen en 2011, à la suite d'un mouvement de promotions et de reclassements, alors que l'impact des cotisations sociales était plus important. (+ 6,58 points pour l'INM moyen entre 2010 et 2011, soit 1,3 M€ sur une augmentation de 6,2 M€ de la masse salariale). ▪ Effets limités par la baisse des effectifs.
Paris 13	2009 - 2011	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Une généreuse politique indemnitaire a été mise en place, notamment pour les BIATSS. Cette politique a été examinée en novembre 2009 à l'occasion d'un comité technique paritaire (CTP). En tenant compte de l'augmentation de 10 % de son enveloppe indemnitaire acquise dans le cadre du passage aux RCE (+ 310 k€) et en y ajoutant le produit des marges de manœuvres escomptées, l'établissement pensait disposer d'un surplus de 1,8 M€ à répartir entre ses personnels. Le comité a donc validé à l'unanimité de ses membres la proposition du président d'augmenter les indemnités des personnels BIATSS à hauteur de 30 %. ▪ Était aussi acté le principe d'une réflexion à entreprendre avec les partenaires sociaux dans la perspective de la mise en place d'une prime d'établissement relevant de l'article L. 954-2 du code de l'éducation. Cette prime a été décidée en 2010. En décembre de cette même année, le CTP était à nouveau appelé à se prononcer sur la politique indemnitaire 2011. Sur le fondement de la disponibilité estimée d'une enveloppe de 616 734 €, le projet d'une nouvelle augmentation de 20 % des primes BIATSS était adopté par le comité.
Paris-Est Marne La Vallée	2010 - 2013	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Augmentation de 1,4 M€ des primes et indemnités (13 % de la hausse de la masse salariale). ▪ Progression du poste « divers prime » (concernant les primes de formation continue et d'apprentissage) de 1 M€, auparavant versées par le centre de formation d'apprentis. ▪ Hausse du poste BIATSS induit par l'harmonisation et la revalorisation des primes dans les filières AENESR, ITRF et bibliothèques.

Source : mission à partir des audits IGAENR.

1.2.2.4. L'insuffisance des outils de prévision

L'absence d'accompagnement des établissements passés aux RCE en termes d'outils d'analyse et de prévision de la masse salariale a accentué les difficultés de prise en charge des nouvelles compétences, quand la montée en expertise des équipes administratives n'avait pas été anticipée.

Les établissements se sont diversement équipés en capacité d'analyse des dépenses de personnels, ainsi que de projection pluriannuelle de leurs décisions. Sur ce point, ils n'ont été que peu aidés par le niveau national ou les structures de mutualisation. **De ce fait, l'impact des décisions prises (recrutement, indemnitaire, promotions), dont la responsabilité relève des établissements, n'a pas toujours été mesuré et pèse d'autant sur la structure et l'évolution de la masse salariale. Pour l'instant, aucun outil de projection pluriannuelle n'est développé au niveau national.**

1.3. L'offre de formation est globalement en expansion

Le poids de l'offre de formation a régulièrement crû au cours des dernières années, et est fréquemment identifié comme l'un des facteurs qui a pu concourir à la dégradation des résultats financiers des établissements. Plusieurs déterminants expliquent à la fois l'accroissement de cette offre et l'augmentation de son coût :

- ◆ une évolution de la carte des formations ayant conduit à une augmentation de l'offre, alors que le nombre d'étudiants a peu évolué en dix ans (cf. 1.3.1) ;
- ◆ des décisions externes qui se sont traduites par des surcoûts mis à la charge des établissements (cf. 1.3.2) ;
- ◆ un déficit de pilotage du volume horaire et du coût de l'offre de formation (cf. 1.3.3).

1.3.1. L'augmentation de l'offre de formation est déconnectée de l'évolution du nombre d'étudiants

Le passage à l'organisation licence-master-doctorat (LMD) (2003) a entraîné un profond remaniement de l'offre de formation des établissements d'enseignement supérieur qui, conjugué à d'autres évolutions tenant notamment au développement des formations professionnelles, a conduit à un désajustement croissant entre effectifs étudiants, charge d'enseignement et potentiel d'enseignement.

Il en a résulté un émiettement de l'offre de formation, avec une multiplication des parcours et mentions en licence et master, et une augmentation du nombre de formations à faibles effectifs (cf. tableau 8). Le phénomène est particulièrement prononcé en licence, où l'effectif moyen par formation est passé de 112 étudiants à 97, soit une diminution de 13 %.

Annexe V

Tableau 8 : Nombre de formations et effectifs en licence, master et doctorat au niveau national (diplômes nationaux)²⁹

Niveau	2003			2013				Variation des effectifs moyens par formation entre 2003-2013 (%)	
	Nombre de formations	Effectif d'étudiants	Effectif moyen par formation	Nombre de formations	Variation du nombre de formations entre 2003-2013 (%)	Effectif d'étudiants	Variation des effectifs d'étudiants entre 2003-2013 (%)		Effectif moyen par formation
Licence	7 280	813 988	112	8 090	11	784 714	-4	97	-13
Master	6 875	276 831	40	8 960	30	329 182	19	37	-9
Doctorat	4 120	62 420	15	3 814	-7	63 560	2	17	10
Total	18 275	1 153 239	63	20 864	14	1 177 456	2	56	-11

Source : Rapport IGAENR n° 2014-035 « la gestion des heures d'enseignement au regard de la carte des formations supérieures », juin 2014.

²⁹ NB : les données présentées ici portent sur un périmètre plus large que celui des 75 établissements étudiés par la mission. Il comprend, outre les 75 universités et l'université de Lorraine (statut de grand établissement), les instituts nationaux polytechniques de Toulouse et Grenoble, les centres universitaires de formation et de recherche d'Albi et de Mayotte, les universités de technologie de Compiègne, Troyes et Belfort-Montbéliard, l'institut national des langues et civilisations orientales, l'institut d'études politiques, l'observatoire de Paris, l'institut de physique du globe, Paris Dauphine, l'école nationale du paysage de Blois, ainsi que les pôles de recherche et d'enseignement supérieur de Paris-Est et Grenoble.

1.3.2. Des décisions externes ont alourdi le coût de l'activité de formation à offre constante

Des décisions externes aux établissements ont affecté le potentiel horaire dont ils disposent et, *in fine*, alourdi la charge pesant sur eux.

Il en est ainsi de l'équivalence introduite entre heures de travaux pratiques (TP) et heures de travaux dirigés (TD) en 2009³⁰. Cette évolution a été couverte à hauteur de 45 M€ dans le modèle SYMPA, sans que la mission n'ait été en mesure d'estimer si cette somme suffisait à compenser en totalité le surcroît de charge. De la même façon, le référentiel national d'équivalences horaires, introduit en 2009, permet de prendre en compte dans les obligations de service d'enseignement des enseignants-chercheurs des activités à caractère pédagogique, d'animation, d'encadrement ou de valorisation de la recherche, ou encore des activités mixtes (responsabilité d'une structure, communication,...). Cette mesure adoptée en conseil d'administration, a fait l'objet d'applications très différentes selon les établissements, et peut, quand son élaboration atteint un certain degré de sophistication, se révéler très coûteuse³¹.

Par ailleurs, en 2011, un arrêté a fixé à au moins 1 500 HETD (heures équivalent travaux dirigés) le nombre d'heures devant être délivrées au cours des trois années du cursus de licence. L'alignement des formations comportant un volume inférieur a été conduit progressivement jusqu'à la rentrée 2014.

Ces décisions, en réduisant le potentiel horaire des établissements, tout en renforçant leurs charges d'enseignement, se sont traduites par une augmentation fréquente de la consommation d'heures complémentaires (cf. tableau 10).

Il convient néanmoins de rappeler que le recours à l'heure complémentaire est, avec les vacances d'enseignement, le moyen le moins onéreux de financer l'offre de formation. L'augmentation du volume des heures complémentaires n'est donc pas, d'un point de vue strictement économique, une mauvaise chose en soi. La question de son impact sur la qualité des enseignements et sur les conditions d'exercice de la fonction enseignante relève d'une autre logique.

³⁰ Régime de pondération : une heure de cours magistral = 1,5 heure équivalent TD / Une heure de TD = une heure équivalent TD / Une heure de TP = 2/3 d'heure équivalent TD.

³¹ Entre 1 et 5,4 % du potentiel d'enseignement selon les disciplines à l'université de Paris Est Marne-la-vallée. Rapport IGAENR n°2014-028 relatif à l'évaluation de la soutenabilité de l'offre de formation des établissements d'enseignement supérieur.

Tableau 9 : L'évolution des heures complémentaires au sein de la masse salariale

Université	Observations
Paris 13	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les heures complémentaires payées ont augmenté de 22,21 % entre 2010 et 2011 ; ▪ Le référentiel d'équivalences horaires adopté pour cadrer en interne les obligations de service des enseignants a impacté le niveau des rémunérations : son coût a été évalué à 30 000 HTD/an (incluant les primes pour responsabilités pédagogiques).
Evry Val d'Essonne	<ul style="list-style-type: none"> ▪ En l'absence d'outil de prévisions infra-annuelles de la consommation des heures complémentaires, il faut attendre le mois d'octobre – après paiement des enseignants – pour disposer d'une évaluation du montant des heures complémentaires.
Bordeaux 2	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les heures complémentaires ont augmenté de 29 % en 2011 (+ 7 504 heures), à la suite de la mise en place du référentiel national horaire des enseignants-chercheurs en 2010. Ceci a engendré un surcoût de 405 724 €.
Rennes 1	<ul style="list-style-type: none"> ▪ La croissance des heures complémentaires a coûté 600 381 € à l'établissement en 2010, sans être accompagné d'une augmentation des ressources propres (notamment des recettes de formation continue).
Blaise Pascal - Clermont-Ferrand 2	<ul style="list-style-type: none"> ▪ L'université est passée d'une augmentation des heures complémentaires de 1 % entre 2011 et 2012 (+52 k€) à 3 % entre 2012 et 2013 (+63 k€).
Pau et pays de l'Adour	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 7 800 HETD ont été supprimées en 2012, malgré l'apparition d'un besoin de 7 000 HTD supplémentaires à l'occasion de la mise en place de la « mastérisation » ; ▪ Le passage à 1 500 heures a pesé sur cinq licences en lettres et en droit dont le nombre d'heures était de 1 365 heures auparavant).
Paris 1 Panthéon Sorbonne	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les heures complémentaires ont augmenté de 50 000 heures entre 2005 et 2010 (+55 %), sans lien avec l'évolution des effectifs étudiants ; ▪ Les heures complémentaires payées sur le budget central ont augmenté de plus de 53 % en 3 ans, passant de 2,8 M€ à 4,3 M€.
Angers	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Une forte part de l'augmentation de la masse salariale globale provient des « vacations et heures complémentaires », qui ont crû de 22 % (+ 1,2 M€) entre 2010 et 2011.
Avignon et des pays de Vaucluse	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les heures complémentaires représentent 4,9 % de la masse salariale en 2010, 5,3 % en 2011 et 5,8 % en 2012, pour un montant respectivement de 1,9 M€, 2,2 M€ et 2,5 M€ ; ▪ Leur évolution sur la période représente la croissance la plus forte parmi les composants de la masse salariale : +13 %.
Paul Valéry Montpellier 3	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Les vacations et heures complémentaires des enseignants ont augmenté de 1,34 M€ (soit 36,1 %) de 2010 à 2012 ; ▪ Trois facteurs expliquent la croissance des heures complémentaires : le développement de l'offre de formation habilitée en 2011, le passage à 1500 heures des parcours de licences et une augmentation importante des effectifs.

Source : mission à partir des audits IGAENR.

1.3.3. Les outils de pilotage du volume et du coût de l'offre de formation sont insuffisants

Il existe aujourd'hui des degrés de maîtrise des outils et des processus politiques et techniques de gestion de l'offre de formation très contrastés entre les établissements d'enseignement supérieur. À certains endroits ces outils existent depuis plusieurs années et ont même atteint un niveau de sophistication remarquable³², à d'autres ils sont en cours de création ou purement et simplement inexistants.

³² Université de Strasbourg par exemple.

Annexe V

Alors que certains établissements disposent d'outils de pilotage du volume horaire et du coût de l'offre de formation performants, le diagnostic d'une évolution difficilement soutenable de l'offre de formation dans certains établissements en difficulté financière révèle un déficit de pilotage de cette activité, qui tient à des facteurs à la fois organisationnels, techniques ou politiques internes des établissements :

- ◆ les décisions sont encore prises dans les composantes et constatées a posteriori par les services centraux, sans cadrage minimal de leur part ;
- ◆ les systèmes d'information existants ne sont pas toujours utilisés pour apporter aux services centraux de l'établissement une mesure de l'activité et produire les éléments indispensables au calcul des coûts ;
- ◆ les résistances internes à l'encadrement de cette activité par l'échelon central de l'établissement peuvent se révéler fortes.

Encadré 5 : Illustration des difficultés relatives à la mise en place d'un pilotage de l'offre de formation

▪ Absence d'outils de suivi et d'analyse

Le manque de données et l'outillage insuffisant des services centraux a été observée de façon récurrente par les missions d'audit de l'IGAENR. Ainsi, les universités d'Angers et du Mans ne sont pas en mesure de calculer la charge d'enseignement théorique, l'université de Rennes I ne paraît pas assez outillée pour maîtriser son offre de formation, tandis que la mauvaise visibilité de l'équipe dirigeante de l'université de Nantes est regrettée. Les outils développés ne sont pas toujours fiables : à l'UPMC, par exemple, l'écart entre la charge théorique des maquettes et la charge réelle est de 26 % en moyenne.

▪ Caractéristiques de l'offre de formation

La richesse et la dispersion des offres de formation constituent souvent un handicap dans la mise en place d'un pilotage par les services centraux. L'université de Nantes offre un très large spectre de formations, qui sont dispersées au sein d'une vingtaine de composantes et déconcentrées géographiquement. L'université de Rennes I doit également faire face à une offre très riche, comportant plus de 500 formations et diplômes.

Source : mission.

1.4. Les politiques d'investissement sont difficilement maîtrisées

Les politiques d'investissement que mènent les universités concernent aussi bien l'extension et la maintenance de leur patrimoine immobilier que l'acquisition d'équipements nécessaires à la réalisation de leurs activités.

L'extension et la maintenance du patrimoine immobilier font appel à des financements extérieurs dont les universités assurent ou non la gestion directe, ainsi qu'à de l'autofinancement, qui a des effets directs sur leur équilibre économique.

1.4.1. L'augmentation globale des surfaces a été préférée à l'optimisation du parc existant

Les effets des politiques immobilières des établissements sont doubles. D'une part, elles peuvent créer des tensions lorsque les établissements doivent autofinancer une partie des investissements et, d'autre part, elles génèrent systématiquement une augmentation des charges d'infrastructure que les établissements sont, contrairement aux investissements, seuls à assumer.

Or, au cours des dix années passées, l'augmentation des surfaces utilisées au titre de l'enseignement supérieur a été plus importante que la croissance des effectifs : 12,5 millions de m² de surface hors œuvre nette (SHON) en 2000 pour 18,5 millions de m² SHON en 2013 (+ 48 %), alors que les effectifs étudiants ont progressé, toutes formations (hors BTS et CPGE³³) et tous types d'établissements confondus, sur la même période de 1 851 887 à 2 041 900 (+ 10,3 %) – la différence de périmètre explique la divergence de chiffres avec le tableau 8 – et que les effectifs de chercheurs passaient de 87 724 à 91 273 (+ 4 %)³⁴. Si l'évolution des surfaces disponibles ne peut pas être strictement corrélée à celle des effectifs étudiants compte tenu de la nécessité d'améliorer les conditions d'accueil de ces derniers et des besoins propres de la recherche, cette évolution crée inévitablement des tensions budgétaires.

Les données nationales (PapESR) enregistrent une légère diminution des surfaces entre 2009 et 2012 (- 88 830 m²), évolution qui risque néanmoins d'être inversée par les livraisons en cours et à venir, relevant des contrats de projets État-région (CPER) 2007-2013.

Certains des établissements en difficulté financière ont réceptionné des surfaces nouvelles, dont ils n'ont pas toujours demandé la création, mais qui résultent pour beaucoup de négociations entre l'État et les collectivités territoriales lors de l'élaboration des CPER successifs³⁵. Les établissements peinent alors fréquemment à financer les frais d'infrastructure liés à l'exploitation de ces nouvelles surfaces, qui ont souvent fait l'objet de sous-estimations lors du lancement des projets.

En outre, les constructions nouvelles s'inscrivent rarement dans un plan visant à optimiser et redéployer les surfaces existantes. Le cumul des décisions, au fil des ans, peut allouer à l'université des surfaces disponibles très supérieures à ses besoins³⁶. À titre illustratif, l'université de Lorraine estime qu'elle dispose aujourd'hui de surfaces excédentaires d'au moins 100 000 m².

Enfin, la passation de partenariats public-privé (PPP) peut être un facteur d'incertitude financière, à l'image du contrat « efficacité énergétique » conclu par l'UVSQ (Université de Versailles-Saint-Quentin-en-Yvelines). Cette convention a été génératrice de surcoûts importants pendant la phase d'exécution, résultant des difficultés de réalisation, ainsi que du maintien de personnels dont les tâches avaient pourtant été externalisées.

1.4.2. La politique d'investissement est souvent déconnectée des capacités financières des établissements

Au-delà de la question spécifique de l'immobilier il convient de s'interroger sur le déséquilibre qui semble s'être installé dans la structure même du financement des investissements des universités depuis quelques années.

³³ Brevets de techniciens supérieurs et classes préparatoires aux grandes écoles.

³⁴ Chiffres cités dans le rapport IGAENR n° 2014-013 « Contribution à la réflexion stratégiques et à la politique immobilière des universités ». Le rapport de la Cour, qui cite France Domaine, avance le chiffre de 18,6 millions de m² bâtis.

³⁵ À titre d'illustration la construction d'un nouvel IUT, d'un bâtiment de l'IUFM, et le développement du « quartier de la création » à l'université de Nantes n'ont, par exemple, pas fait l'objet d'une revendication explicite de la part de l'établissement.

³⁶ Au moins en matière de formation, l'activité de recherche répondant à d'autres considérations.

Annexe V

Les audits flash réalisés par l'IGAENR pointent dans la plupart des cas une déconnexion dans la construction du budget entre section de fonctionnement et section d'investissement, qui a des effets sur l'équilibre du tableau de financement. L'analyse rétrospective, sur deux ou trois ans, met souvent en évidence des niveaux de CAF, auxquels s'ajoutent les subventions d'investissement, qui ne sont plus suffisants pour assurer le financement de la politique d'investissement des établissements. L'équilibre des flux de financement est alors réalisé par prélèvement sur le fonds de roulement (cf. annexe II relative à l'analyse financière consolidée, et annexe IV relative à la décomposition du fonds de roulement mobilisable), et l'érosion de celui-ci peut être rapide quand la situation financière est mal appréhendée et que les engagements pluriannuels contractés représentent des montants importants.

Ces observations concernent tout autant les investissements à caractère immobilier, que les investissements mobiliers, dont l'équipement scientifique.

Outre l'absence de vision pluriannuelle, le suivi technique des subventions destinées à financer des opérations à caractère pluriannuel peut perturber l'approche prévisionnelle de l'évolution du fonds de roulement. Ainsi, lorsque l'une de ces subventions est constatée pour son intégralité sur un exercice, le solde – versé au fonds de roulement – doit être mobilisé année après année, au fur et à mesure de la réalisation de l'opération, et doit faire l'objet d'un suivi précis qui n'est pas toujours réalisé dans les meilleures conditions.

À titre illustratif, Paris 6 a perçu et titré une subvention de 5,8 M€ de la ville de Paris. L'opération n'ayant pas été réalisée, cette subvention devra être reversée à la collectivité, amputant d'autant le montant du fonds de roulement de l'établissement.

1.4.3. La projection pluriannuelle des besoins est généralement absente

La dimension pluriannuelle de la gestion du patrimoine immobilier, et plus largement de la politique d'investissement, reste dans de nombreux établissements à mettre en œuvre. La production d'un programme pluriannuel d'investissement (PPI) à l'appui du budget³⁷, lorsqu'elle est réalisée, relève davantage de la réponse à une obligation réglementaire qu'à une projection réaliste des droits et obligations auxquels aura à faire face l'établissement, et des effets que sa politique d'investissement aura sur sa situation financière. Cette projection est pourtant indispensable pour mesurer la soutenabilité des décisions qui sont prises, les effets que celles-ci auront sur l'équilibre du budget (amortissement, maintenance, GER), et surtout pour rapprocher les ressources prévisionnelles (CAF, subventions d'investissement), des projets d'investissement, à la fois en montants, mais également en rythme d'encaissement et de décaissement.

Les établissements qui ne maîtrisent pas cette dimension sont confrontés à un risque important de baisse significative de leur fonds de roulement, constaté a posteriori, voire à des difficultés de trésorerie, qui les contraignent à différer des projets que leur situation ne leur permet plus de financer.

A contrario, l'exemple de Clermont-Ferrand I, établissement ayant obtenu la dévolution de son patrimoine immobilier et analysé par la mission dans son échantillon de neuf établissements, a démontré l'apport de cette démarche en termes de responsabilisation, de développement des compétences et d'appréhension de la situation pluriannuelle d'un établissement.

³⁷ Disposition prévue par le décret n° 2008-618 précité.

1.4.4. Les coûts induits par la réalisation des projets immobiliers sont souvent sous-évalués

Parmi les difficultés que rencontrent les établissements qui connaissent des situations de déséquilibre, et ce point est à lier à l'absence de vision pluriannuelle, figure la mauvaise appréhension des coûts induits par la mise en service de projets immobiliers.

Un des établissements visités considère qu'il doit autofinancer entre 1 et 2 M€ pour couvrir les frais de mise en service d'un nouveau bâtiment, selon le niveau de finition pris en charge par les financeurs.

Par ailleurs, le ratio de 15 € par m² communément avancé comme niveau souhaitable pour assurer un entretien correct des bâtiments, peine à être intégré par les établissements dans leurs projections financières. Négliger ces coûts, *a fortiori* à mesure que de nouvelles surfaces sont livrées, constitue un risque pour l'avenir en majorant les budgets qui devront être consacrés à de la maintenance plus lourde à moyen terme.

Les missions d'audit de l'IGAENR ont identifié de telles situations à plusieurs reprises (cf. encadré 6).

Encadré 6 : Exemples de sous-évaluation des charges d'entretien constatés par les missions d'audit de l'IGAENR

Les dépenses liées à l'entretien du patrimoine ont régulièrement servi de variable d'ajustement pour équilibrer le budget de l'université d'Angers, faisant apparaître un risque financier lié à la dégradation accélérée du patrimoine

La mission d'audit de l'université de Nantes estime que 45 000 m² SHON de locaux sont dégradés, et nécessitent des réhabilitations lourdes ou des remplacements. En dépit de ce constat, et sans lien avec le nombre d'utilisateurs, les surfaces augmentent depuis les années 2000.

Source : mission, à partir des audits de l'IGAENR.

1.5. Les mises aux normes comptables successives ont ponctuellement, et de façon hétérogène, modifié l'équilibre financier des établissements

De manière générale, la certification des comptes des établissements devenus autonomes a entraîné une amélioration de la qualité comptable³⁸. L'intervention des commissaires aux comptes a pu également se traduire par des opérations d'ajustement comptable d'ampleur importante, dont les effets se sont concentrés sur un, voire deux exercices, et ont contribué à l'apparition de résultats déficitaires et/ou des réductions du fonds de roulement.

Les opérations destinées à respecter la séparation des exercices (charges à payer, produits à recevoir, produits constatés d'avance,...) ainsi que la comptabilisation des passifs sociaux (congé payés, comptes épargne-temps, heures supplémentaires et heures complémentaires) ont eu un impact sur les résultats. Les dotations aux amortissements ont pu également fortement varier, après remise en état des hauts de bilan. Cette situation pèse sensiblement sur le fonds de roulement et sur le besoin de fonds de roulement des établissements (cf. annexe IV relative à l'analyse des fonds de roulement mobilisables).

Du fait d'exigences assez hétérogènes des commissaires aux comptes, s'agissant notamment des modes de comptabilisation des passifs sociaux (cf. annexe IV), ces opérations ont néanmoins pu se traduire par des impacts très variables sur le résultat des établissements.

³⁸ Cette évolution positive ne doit cependant pas masquer des problèmes persistants évoqués par ailleurs dans le présent rapport.

Annexe V

Cette mise aux normes comptables n'est intervenue que de façon conjoncturelle sur les résultats et les ajustements conduits annuellement deux années après le passage aux RCE ne relèvent désormais plus que de la gestion ordinaire des établissements.

Tableau 10 : Les effets des mises aux normes comptables et des interventions des CAC sur le résultat des établissements (en K€)

	2009	2010	2011	2012	2013
Angers					
Résultat	4 121	- 384	- 3 313	136	1 865
Op. correction suite interv. CAC	- 1 800	- 4 500	- 6 800	- 2 200	
Clermont-Ferrand 2 (UBP)					
Résultat		28	-1 599	289	- 3 820
Op. correction suite interv. CAC		+ 446	- 2 230	+ 0,8	+ 2 700
Bordeaux 2					
Résultat	8 000	- 187	- 1 583		
Op. correction suite interv. CAC		- 7 714			
Le Mans					
Résultat	892	1 982	169	- 1 117	448
Op. correction suite interv. CAC			- 2 451	- 4 323	
Nantes					
Résultat	4 011	- 1 059	1 576	1 572	3 959
Op. correction suite interv. CAC		- 6 600	- 7 171	- 11 180	
Paris 1					
Résultat	10 134	- 831	- 360	- 3 291	
Op. correction suite interv. CAC	10 000	- 6 000	788		
UVSQ					
Résultat	7 627	12 973	409	-5 217	-471
Op. correction suite interv. CAC	Compensation entre opérations minorantes / majorantes				
Montpellier 3					
Résultat			759	2 111	756
Op. correction suite interv. CAC				- 1360	
Paris 6					
Résultat	- 17 595	- 15 345	- 9 032	- 1 454	2 467
Op. correction suite interv. CAC		- 774	- 758		
Evry					
Résultat	- 554	1 450	- 398		
Op. correction suite interv. CAC	- 2 000		1 056		
Le Havre					
Résultat		- 6734	- 792	468	2 258
Op. correction suite interv. CAC			274		

Source : mission à partir des audits réalisés par l'IGAENR.

2. Pour rétablir leur équilibre, les établissements ayant connu des difficultés financières ont largement privilégié des leviers de court terme

Si un certain nombre d'établissements ont su préserver leur santé financière après le passage aux RCE, en s'appropriant rapidement le nouveau cadre de gestion issu de l'autonomie, d'autres ont dû s'engager dans des plans de retour à l'équilibre budgétaire en mobilisant les leviers les plus immédiatement disponibles.

Dans ce second cas, l'action étant guidée par la contrainte financière, des mesures de court terme ont généralement été privilégiées. Si elles permettent de sortir rapidement d'une situation de déficit du compte de résultat, elles ne peuvent assurer ni la soutenabilité de la politique de l'établissement à moyen terme, ni le maintien d'un service de qualité, sans être complétées par des réformes de structure plus profondes.

2.1. La maîtrise de la masse salariale constitue le premier levier de redressement des comptes

Compte-tenu du poids que représente la masse salariale au sein des budgets des universités, sa maîtrise constitue le premier levier pour restaurer l'équilibre du compte de résultat. À travers ses audits, l'IGAENR a mis en évidence le fait que lorsque la masse salariale atteint 83 % des ressources encaissables, un seuil d'alerte est atteint. Les audits démontrent même qu'au-delà de 80 %, la rigidité introduite dans le budget ne laisse plus de marges d'action aux établissements.

Plusieurs types de mesures visant à maîtriser la masse salariale ont pu être prises dans les établissements en difficulté financière, pour générer des économies rapides.

Il en est ainsi des décisions de non recrutement qui ont porté en premier lieu sur les emplois nouveaux alloués chaque année aux établissements, au titre des 5 000 emplois supplémentaires créés dans l'enseignement supérieur et la recherche entre 2012 et 2016. Cette situation traduit la priorité donnée par certains établissements à la maîtrise de leur masse salariale, au détriment de la mobilisation de leur plafond d'emplois.

Ces gels d'emplois peuvent aussi porter sur les emplois qui se libèrent, par départ en retraite ou pour toute autre raison. Dans l'échantillon de neuf établissements visités par la mission, cette politique représente un gel de 208 emplois dont la non-couverture est actée ou projetée.

Tableau 11 : Les gels d'emplois actés ou projetés dans les neuf établissements de l'échantillon en 2014

	Strasbourg	Paris 6	Nantes	Paris 5	UPEM	Clermont-Ferrand 1	Rennes 2	UHA	Le Havre
Emplois de référence	3 775	4 335	2 847	2 974	752	1 080	1 002	0795	671
Emplois SYMPA	3 401	3 439	2 904	2 647	946	1 316	1 141	905	728
Sur-dotation en emplois	374	896	-57	327	-194	-235	-140	-110	-57
Sur-dotation en crédits (M€)	3,396	3,969	1,108	-0,939	0,413	-4,870	-0,154	-0,614	0,139
Emplois gelés en 2012 et 2013				8 EC				31,7 ETP	
Emplois gelés en 2014	20 BIATSS et 20 EC		76 ETP dont 50 EC	Refus de gels d'emplois BIATSS en référence à l'impossibilité de geler des emplois de PUPH	17 des 20 emplois créés	Redéploiements internes - Raisonement uniquement sur l'enveloppe de masse salariale et non sur le plafond d'emplois	Refus de gels d'emplois	11,5 emplois en 2014	19 emplois
Gels actés en 2014					gel de tous les emplois créés en 2015 et 2016				5 emplois à venir

Source : mission.

Annexe V

Quand le poste ne fait pas l'objet d'un gel, l'ouverture du concours destinée à le pourvoir peut-être décalée d'un, voire deux ans, laissant ainsi le temps d'étudier les effets du recrutement au regard des besoins à moyen terme. Lorsque le recrutement est réalisé, il peut intégrer une déqualification de l'emploi pour réaliser des économies.

Ces mesures sont fréquemment complétées par une politique consistant à restreindre le renouvellement des personnels contractuels en dehors du secteur de la recherche – souvent recrutés sur ressources propres – après analyse des besoins réels et des moyens disponibles de la structure concernée.

La gestion des heures complémentaires a également fait l'objet d'une volonté de maîtrise dans la plupart des établissements – connaissant ou non des difficultés financières – qui se traduit par un encadrement strict des volumes mis à disposition des composantes à travers deux mesures non exclusives l'une de l'autre : soit les enveloppes sont définies à la baisse, souvent de manière forfaitaire, et s'inscrivent dans un cadre limitatif, soit un plafond d'heures complémentaires par enseignant est défini (cf. encadré 7).

Encadré 7 : Modalités de limitation des heures complémentaires envisagées ou mises en place par certains établissements

Parmi les neuf établissements visités par la mission :

- l'université Paris 5 s'est fixée comme objectif de réduire de 10 % sa consommation d'heures complémentaires ;
- l'université de Strasbourg envisage de revenir au niveau de consommation d'heures complémentaires enregistré avant la fusion, soit 90 000 HC, alors que le contexte de la fusion a eu pour effet de porter leur volume total à 130 000 du fait notamment de l'absence de pratiques et d'outils de pilotage harmonisés ;
- l'université de Clermont-Ferrand 1 a fixé des règles internes destinées à encadrer les heures complémentaires effectuées par les enseignants chercheurs (hors hospitalo-universitaires) et enseignants du second degré.

Source : mission.

Enfin, d'autres mesures ont figuré dans les plans de retour à l'équilibre : non-publication d'emplois de BIATSS, avec remplacement par des contractuels, suppression de la possibilité de recourir au recrutement d'ATER à mi-temps (deux mi-temps sont plus coûteux qu'un temps complet), limitation des promotions d'initiative locale des enseignants-chercheurs en fonction des promotions nationales (CNU), pour maintenir un nombre de promotions total identique, et repérage et limitation des sous-services.

La modélisation financière de l'impact de ces décisions reste un exercice délicat à conduire, chaque établissement se reposant sur les outils qu'il a mis au point, et qui se révèlent plus ou moins efficaces et précis.

Ces mesures de court terme ont imposé, dans leur mise en œuvre, des réorganisations et redéploiements. Les démarches engagées ne peuvent cependant pas se prolonger, à moyen terme, sans que des actions plus structurelles soient envisagées. Pour les bâtir, les établissements les plus avancés ont procédé à une cartographie de leurs emplois, notamment sur les fonctions support, à partir de laquelle peuvent être définies des stratégies de réallocation, à la fois en termes de structure d'emplois, mais aussi de répartition des moyens entre grands secteurs (recherche/formation) et unités (composantes, laboratoires). Elle a pu être complétée d'une cartographie des activités, qui met en relation le stock disponible d'emplois et les besoins générés par les activités de la structure. Dans les faits, les réallocations se sont pour l'heure le plus souvent limitées aux emplois devenus vacants.

2.2. Les moyens alloués aux composantes ont été fréquemment réduits en cas de tension

La réduction des dotations budgétaires allouées aux composantes constitue un levier fréquemment actionné dans la plupart des établissements, y compris ceux qui n'ont pas eu à établir un plan de retour à l'équilibre. Parmi les neuf établissements de l'échantillon visités par la mission, plusieurs mesures de ce type ont été identifiées (cf. encadré 8).

Encadré 8 : Exemples de réduction des moyens alloués aux composantes

- à l'université Paris 5, les budgets de fonctionnement des composantes (hors masse salariale et hors dépenses centralisées) ont diminué de 25 % en 2014 (dotation en heures complémentaires réduites de 10 % comprises), mais les dotations récurrentes des laboratoires ont été maintenues (elles le sont depuis 5 ans) ;
- à l'université de Strasbourg, en 2013, les dotations de fonctionnement des composantes (hors masse salariale et hors dépenses centralisées) ont été réduites de 20 % ;
- à l'université de Rennes 2, le maintien en équilibre de la section de fonctionnement a été obtenu grâce à une augmentation des ressources propres (+582 k€/an) et à des réductions forfaitaires successives des dépenses de fonctionnement (-192 k€/an) ;
- à l'université Paris 6, les dotations de base des départements de formation et des unités de recherche ont diminué de 18 % (après une augmentation de 10 % en 2009).

Source : mission.

Appliquée sur la base d'un pourcentage identique pour toutes les composantes de l'établissement, et renouvelée sur une période de deux ou trois ans, cette politique trouve toutefois vite ses limites si des mesures structurelles ou organisationnelles ne prennent pas le relais.

2.3. L'investissement et l'entretien constituent également, en général, des postes d'économies privilégiés à court terme

Parmi les leviers mobilisés par les établissements faisant face à des difficultés budgétaires, figure la politique d'investissement. Plusieurs d'entre eux ont pris la décision soit de suspendre des projets, notamment immobiliers, soit d'alléger très significativement leurs engagements en matière d'investissement, en ne conservant que ceux qui bénéficient de financements externes.

Parmi les plans de retour à l'équilibre figure également un écrêtement des budgets alloués à la maintenance et au gros entretien renouvellement (GER), qui constitue un risque pour l'avenir, en ce qu'il ne permet pas un entretien suffisant des bâtiments et générera à terme des coûts supplémentaires de remise en état.

Encadré 9 : Exemples de restrictions budgétaires imputées aux dépenses d'entretien et aux projets d'investissement issus des audits de l'IGAENR

En 2013, l'université du Mans a construit son budget avec pour objectif de maîtriser les dépenses, notamment de fonctionnement, se traduisant par un report de certaines opérations de maintenance immobilière à hauteur de 315 k€.

L'université de Pau et des Pays de l'Adour a, pour sa part, mis en place une politique qui, selon les auditeurs, tend à considérer le patrimoine comme une variable d'ajustement budgétaire. Les dépenses de travaux d'entretien courant ont ainsi diminué de 60,81 % entre 2010 et 2012. La baisse des dépenses d'entretien des bâtiments et de la maintenance ne permettra pas de faire face à la vétusté des bâtiments.

S'agissant de Paris 13, l'équipe de direction a choisi de réduire l'investissement pour poursuivre la trajectoire de redressement des comptes, et a réduit de 50 % le budget affecté à la maintenance, pour une économie de 1 M€.

Source : mission à partir des audits réalisés par l'IGAENR.

2.4. Certains établissements ont néanmoins amorcé la réforme de leur organisation et de leurs activités

2.4.1. Les fonctions de pilotage ont fait l'objet d'un renforcement et d'une professionnalisation hétérogène

2.4.1.1. Montée en compétences des équipes politiques et techniques

Le passage aux RCE a repositionné tous les maillons de la chaîne administrative, en particulier les fonctions support, au cœur de la politique d'établissement. Les audits pré-RCE réalisés par l'IGAENR dans 122 établissements (universités, grands établissements, écoles, établissements publics) ont révélé de nombreux points de tension.

L'encadrement supérieur (direction générale des services, agence comptable, direction administrative et financière, direction des ressources humaines) a été fortement mis sous tension du fait du passage à l'autonomie, sans bénéficier d'un réel appui du ministère, l'administration centrale ayant découvert au même rythme que les établissements les conséquences pratiques du déploiement de budgets globaux au sein des établissements.

L'adaptation des équipes s'est faite au fil de l'eau, en commençant plus précocement dans les établissements passés aux RCE dans les premières vagues. Elle a d'abord concerné les personnels affectés aux fonctions les plus sollicitées du fait des nouvelles responsabilités et compétences : fonction budgétaire et financière, fonction ressources humaines, fonction contrôle de gestion.

Face à la multiplication par trois ou quatre du montant de leur budget, la plupart des établissements se sont adaptés assez rapidement et, au final, les difficultés rencontrées apparaissent peu nombreuses au regard des enjeux et des évolutions réalisées sur un temps très court.

2.4.1.2. La fonction de pilotage

La fonction pilotage est apparue comme le corollaire indispensable de la prise en charge des nouvelles compétences et responsabilités des établissements, afin d'éclairer le processus de décision, d'appuyer la construction de stratégies soutenables, et d'en mesurer les effets.

Annexe V

Les établissements qui se sont engagés dans cette voie ont recruté de nouvelles compétences et de nouveaux profils, regroupés au sein d'équipes placées au plus près de la gouvernance des établissements. Ils se sont mis en capacité de disposer de documents de suivi d'exécution budgétaire et de projection, de tableaux de bord en matière financière ou de ressources, et de divers autres instruments d'aide à la décision.

Des progrès substantiels ont été réalisés dans ce domaine même si nombre d'établissements souffrent encore d'un manque de visibilité sur des questions clés de pilotage, telles que la connaissance des coûts.

2.4.1.3. Un dialogue de gestion renouvelé et outillé avec les composantes

Pour assurer ce lien entre équipe de direction et services centraux d'une part, composantes et laboratoires d'autre part, des exercices formels avaient traditionnellement lieu au moment de la préparation du budget.

Ils ont pris une nouvelle dimension avec le passage aux RCE, pouvant passer par la conclusion de contrats d'objectifs et de moyens (COM) avec les composantes, et s'inscrivant fréquemment dans le cadre d'un dialogue de gestion doté d'outils nouveaux et d'une procédure plus structurée. Les dispositifs de dialogue aboutis portent sur les missions et projets des composantes et laboratoires, donc sur l'offre de formation et la politique scientifique, et mettent en regard l'ensemble des ressources dont ils bénéficient (moyens en personnels, crédits, surfaces) avec des indicateurs d'activité et de résultat.

Parmi les neuf établissements visités par la mission, l'université Clermont-Ferrand 1 a mis au point le dispositif le plus abouti : l'évolution de l'offre de formation, notamment, s'appuie sur des critères quantitatifs (effectifs minimaux) mais intègre aussi la notion de performance au travers de la mesure de l'insertion professionnelle des étudiants.

Tous les établissements n'ont pas atteint ce stade, et dans l'un au moins (parmi l'échantillon des neuf) l'élaboration du budget ne relevait pas d'un cycle de conférences avec les composantes.

2.4.2. La rationalisation de l'offre de formation a été plus ou moins amorcée dans certains établissements

Parmi les décisions inscrites dans les plans de retour à l'équilibre, figurent :

- ◆ la définition de règles communes en matière de décision d'ouverture de diplôme (le plus souvent fixation d'un minimum de dix à vingt étudiants par type de diplôme) ;
- ◆ la fermeture de formations ou d'options à faibles effectifs ;
- ◆ la mutualisation de modules entre parcours de formation ;
- ◆ la redéfinition du format de certaines formations par la réduction du nombre d'heures.

Certains établissements ont restructuré leur organisation, ou déclarent avoir prévu de le faire, en réduisant le nombre de leurs composantes, et en créant de nouveaux ensembles autour de grands champs disciplinaires. Ces nouvelles organisations constituent un cadre qui devrait permettre de plus facilement repenser l'offre de formation et d'envisager la suppression d'éventuels doublons, de mettre un terme aux offres concurrentes et de rechercher davantage de mutualisations entre parcours. Les premières observations réalisées dans le cadre des audits de l'IGAENR illustrent certaines de ces orientations (cf. encadré 10).

Encadré 10 : Exemples d'objectifs de rationalisation de l'offre de formation relevés par l'IGAENR à l'occasion des audits d'établissements

À l'UVSQ, la mise en œuvre du plan de retour à l'équilibre a été l'occasion de conduire une rationalisation globale de l'offre de formation, au sein de chaque composante. Des seuils d'ouverture et de dédoublement ont été établis, des mutualisations ont été opérées, et les groupes à faible effectif ont été fermés. En 2013-2014, l'analyse des coûts de l'ensemble des formations a été entreprise.

L'université de Nantes, dont 19 % des parcours étaient destinés à moins de dix étudiants (d'après l'audit mené par l'IGAENR) a pris l'engagement d'articuler son offre de formation autour de six pôles, et non en fonction des vingt composantes.

L'université d'Avignon a quant à elle réduit le nombre de domaines de formation de 6 à 4 (DEG, SHS, ALL, STS).

Source : mission.

3. Dégager des marges de manœuvre plus pérennes dans les établissements nécessite désormais d'actionner des leviers ayant trait à leur cœur de métier

3.1. L'analyse de la répartition des ressources entre activités de formation et de recherche est rarement effectuée

La cartographie économique des activités d'un établissement d'enseignement supérieur permet de mettre en évidence les modalités de financement de ses activités de formation et de recherche par grands champs disciplinaires à partir d'une analyse des charges et des produits directs que chacun d'entre eux génère. La différence entre les charges et les produits directs de l'activité de formation ou de recherche d'un champ disciplinaire correspond au financement que l'établissement doit apporter pour assurer l'équilibre économique de cette activité. Elle permet ainsi de vérifier que l'effort économique consenti par l'établissement est cohérent avec les orientations stratégiques qu'il a définies.

Les cartographies économiques des activités des universités auditées par l'IGAENR en 2013 et 2014 font apparaître de grandes variations entre établissements en matière d'allocation de leurs ressources disponibles entre activités de formation et de recherche. Au sein d'un échantillon de sept établissements, la répartition des ressources entre formation et recherche varie dans un rapport qui s'échelonne de 70 %-30 % à 60 %-40 %. La capacité d'un établissement à répartir ses moyens entre activités de formation et de recherche de manière à assurer la soutenabilité économique de chacune d'elle est déterminante pour son équilibre financier et sa capacité à dégager des marges de manœuvre notamment pour financer ses investissements à travers une capacité d'autofinancement suffisante.

Tableau 12 : Comparaison des données issues des cartographies économiques des activités de sept universités

	U1	U2	U3	U4	U5	U6	U7
Recettes							
Part formation (%)	5,66	5,19	5,88	6,36	5,50	10,21	6,71
Recettes par ETP Enseignant (€)	7 247	8 131	8 329	10 352	10 941	15 719	10 296
Part recherche (%)	1,49	5,67	3,71	7,96	7,49	4,24	3,30
Recettes par ETP E-C (€)	2 731	11 884	8 007	14 297	10 402	8 449	12 243
Part niveau central (%)	92,36	91,32	90,05	84,81	87,10	85,55	89,11
Dépenses							
Part formation (%)	43,48	51,21	43,90	46,53	50,67	55,26	49,65
Part recherche (%)	30,53	25,63	28,20	31,63	28,01	26,89	25,33
Part niveau central (%)	23,44	23,16	25,64	16,63	21,33	17,85	23,74
Besoins de financement							
Part formation (%)	54,89	69,65	59,03	59,03	65,65	66,53	65,70
Part recherche (%)	42,12	30,35	38,02	34,61	34,35	33,47	33,69

Source : audits approfondis IGAENR.

Annexe V

Ces comparaisons n'ont pas d'objectif normatif. Elles visent simplement à expliciter le fait que la soutenabilité économique globale des activités d'un établissement dépend de la répartition interne de ses moyens compte tenu du niveau de ressources propres générées par chacune d'elles. Les effets de cette répartition sont aujourd'hui plus mesurés *a posteriori* qu'anticipés, ce qui peut expliquer en partie les difficultés rencontrées par certains établissements.

La situation des établissements peut ainsi être illustrée par les données issues d'une université de l'ouest de la France.

Tableau 13 : Conditions de l'équilibre économique global des activités d'une université traduites par la cartographie de cet établissement

	Formation	Recherche	établissement	CAF
Charges directes (€)	151 622 339	11 803 192	48 966 269	
Ressources directes (€)	28 420 363	73 794 634	238 081 794	
Besoin/excédent de financement (€)	- 123 209 976	- 61 991 442	189 115 525	3 922 106
Pourcentage (%)	65,1	32,8	-	2,1

Source : audit IGAENR.

Dans cet établissement, la cartographie met en évidence le fait que, compte tenu des choix réalisés en matière de formation et de recherche, des charges et ressources directes générées par chacune de ces activités et par l'établissement, celui-ci équilibre d'un point de vue économique ses activités en consacrant 65,1 % de ses ressources à l'activité de formation et 32,8 % à l'activité de recherche, ce qui ne permet de consacrer que 2,1 % de ses moyens à l'autofinancement de l'investissement.

C'est à travers une maîtrise de ce type d'outil d'analyse que les universités seront en mesure de dégager des marges de manœuvre dans la mesure où elles pourront mieux faire coïncider la répartition de leurs moyens avec leurs orientations stratégiques et où elles pourront choisir plus facilement les secteurs sur lesquels elles doivent faire porter leurs efforts.

La mission a également constaté que **les établissements s'interrogent plus facilement sur le dimensionnement de leur offre de formation que sur le niveau de leurs activités de recherche.**

Par ailleurs, les services des établissements doivent développer en leur sein une comptabilité analytique. Elle devient nécessaire pour assurer dans les meilleures conditions économiques le développement de leurs prestations, que les universités facturent en ne sachant pas, le plus souvent, si elles couvrent ou non les coûts engagés. Cette approche en coûts complets s'impose notamment dans les secteurs de la recherche, de la formation continue et de la valorisation du patrimoine, mais doit plus largement s'appliquer à toute prestation facturée.

Proposition n° 1 : généraliser la réalisation d'une cartographie économique des activités dans les universités afin de mieux ajuster orientations stratégiques et allocation des moyens.

3.2. La rationalisation de l'offre de formation est à poursuivre pour répondre aux besoins ainsi qu'aux contraintes des établissements

Comme on l'a vu *supra*, l'offre de formation est, avec l'activité recherche, au cœur du modèle économique que doivent bâtir les établissements. Les mesures de rationalisation de l'offre de formation évoquées au paragraphe 2.4.2 ont constitué une première étape. Des réorganisations de plus grande ampleur doivent désormais être envisagées et s'inscrire dans la prochaine campagne d'accréditation.

Ces évolutions tiennent d'une part à un meilleur positionnement et un meilleur dimensionnement de l'offre de formation et, d'autre part, à une adaptation du potentiel d'enseignement.

Les mesures qui concernent le positionnement et le dimensionnement de l'offre de formation :

- ◆ le développement de l'université peut s'appuyer sur la recherche d'un meilleur équilibre entre une **stratégie de différenciation de ses activités de formation autour de ses domaines d'excellence**, en développant une identité propre, en particulier au niveau master, et une **stratégie de coopération lui permettant de limiter ses coûts sur les autres champs** ;
- ◆ **cette stratégie de différenciation doit être assurée en cohérence avec la définition d'une politique de recherche** : cette démarche globale apparaît déterminante tant pour la gestion du potentiel d'enseignement et la politique de recrutement des enseignants-chercheurs (cf. *infra*) que pour un meilleur ciblage de la contribution de l'université aux unités de recherche du site (cf. 3.3) ;
- ◆ **la coopération plus systématique entre établissements au niveau régional, voire interrégional** mérite d'être développée via les contrats de site et les initiatives du ministère pour réduire les coûts d'organisation de formations à effectifs limités. Les modalités d'enseignement des langues rares en est une illustration ;
- ◆ **la nouvelle procédure d'accréditation de l'offre de formation doit être saisie pour redéfinir la stratégie d'établissement** et procéder aux ajustements qui paraissent nécessaires pour en assurer la maîtrise. Cette procédure comporte depuis 2014 un volet destiné à mesurer la soutenabilité économique du projet présenté. Les analyses seront utilisées par le ministère dans son travail d'expertise, mais fourniront des éléments qui devraient alimenter les capacités de pilotage de cette activité au sein des établissements. Cette procédure vertueuse dans son principe mérite d'être suivie et évaluée, en particulier pour mesurer son impact sur le dimensionnement de l'offre de formation et sur l'équilibre économique des établissements³⁹.

Les mesures qui touchent à l'adaptation du potentiel d'enseignement :

- ◆ outre les mesures déjà citées (rapport adapté entre emplois d'enseignants-chercheurs et enseignants de statut du second degré, report de recrutement de personnels titulaires,...), des **redéploiements internes** peuvent avoir pour objectif d'assurer une meilleure répartition du potentiel entre champs disciplinaires, pour optimiser l'utilisation des moyens en réduisant les sous-services dans une composante et en couvrant mieux les besoins dans une autre ; ce travail peut être conduit sur la base des éléments ressortant de la cartographie des activités, outil mis à disposition des établissements ;
- ◆ s'il ne peut y avoir de norme générale en matière de **rapport entre le nombre d'emplois d'enseignants-chercheurs et le nombre d'emplois d'enseignants de statut du second degré** au sein d'un établissement, il appartient néanmoins à ce dernier de s'assurer que cette répartition est bien adaptée au niveau de ses activités de recherche et de formation et à ses capacités budgétaires ;

³⁹ Elle va en effet être confrontée à : (1) la capacité très inégale des établissements à produire les informations nécessaires, qui limitera la qualité de l'analyse de la soutenabilité (volume horaire associé à chaque mention, etc.), (2) la qualité variable des outils de pilotage et des SI destinés à les alimenter, (3) la difficulté pour certains à mettre en relation charge prévisionnelle d'enseignement et charge réalisée. Les conséquences concrètes de ce dialogue entre le ministère et les établissements restent incertaines (quelles conséquences si le dossier d'accréditation comporte des lacunes ?). Des liens entre cette analyse de la soutenabilité et le contrôle budgétaire académique, ainsi que le département d'analyse financière des établissements restent à bâtir.

Annexe V

- ◆ les conditions d'encadrement plus favorables que connaissent certains secteurs disciplinaires peuvent également permettre l'organisation de nouvelles formes d'enseignement – par exemple le développement de la pédagogie par projet qui connaît un réel succès dans les formations d'ingénieurs – susceptibles d'attirer de nouveaux publics à l'université ;
- ◆ parmi les mesures qui pourraient être envisagées pour permettre aux établissements de dégager des marges de manœuvre et de desserrer les contraintes qui pèsent sur la gestion de leur offre de formation, figure la possibilité de **moduler le service des enseignants-chercheurs selon la nature de leurs activités** (activité de recherche, responsabilités administratives ou pédagogiques)⁴⁰.

Ces démarches supposent que des capacités de pilotage aient été développées au niveau des services centraux des établissements et que les analyses produites soient partagées avec les composantes. Une fois encore, la maîtrise des systèmes d'information est primordiale pour conduire ces travaux : charge théorique, charge réelle, besoins en heures complémentaires, consommation réelle, nombre d'étudiants, performance (insertion), etc.

3.3. L'activité de recherche doit également être réexaminée en cohérence avec la politique de formation et à l'aune de sa soutenabilité budgétaire

La mission a constaté le déséquilibre grandissant qui existe aujourd'hui au sein des établissements dans le traitement de leurs deux cœurs de métier, la formation, objet de mesures de rationalisation déjà amorcées (cf. 2.4.2) et la recherche, épargnée par les mesures d'économie engagées.

En effet, le secteur de la recherche a, pour l'essentiel, été sanctuarisé dans les plans de retour à l'équilibre qu'ont dû adopter les établissements en difficulté. Plusieurs raisons peuvent être identifiées, qui expliquent les réticences des établissements et des équipes de direction à s'engager dans cette voie : l'image et le prestige d'un établissement reposent souvent sur sa recherche, l'évaluation et la carrière des enseignants-chercheurs sont fortement liées à cette activité, les activités de recherche sont souvent mises en œuvre au sein d'unités mixtes (partagées avec les établissements publics à caractère scientifique et technologique (EPST)), soumises à des évaluations externes, et bénéficient de financements sur projets. Ces éléments de contexte font que la recherche, pour l'essentiel, n'est pas considérée comme une variable d'ajustement dans les démarches de maîtrise de l'équilibre budgétaire. Cette situation est confortée par le fait qu'en dépit des obligations réglementaires, la connaissance et l'analyse des moyens mis par l'ensemble des partenaires dans les unités de recherche communes font très largement défaut, ce qui ne permet pas de fonder une stratégie sur une bonne appréhension globale de la situation.

Pourtant, le secteur de la recherche peut peser dans les difficultés financières rencontrées par une partie des établissements, soit de manière directe au travers de la gestion des activités prises en charge sur le budget de l'université, soit de manière plus indirecte et moins précisément mesurable quand des moyens de l'établissement concourent à la réalisation des activités alors que leur suivi budgétaire est assuré par d'autres structures.

Dans le premier cas, des défaillances techniques dans le suivi budgétaire, notamment des contrats de recherche, ont pris leur part dans la dégradation de certaines situations budgétaires :

- ◆ recrutements réalisés au titre de la mise en œuvre de contrats de recherche, sans que le rattachement comptable soit avéré ;

⁴⁰ Proposition du rapport IGAENR n° 2014-035 portant sur la gestion des heures d'enseignement au regard de la carte des formations supérieures.

Annexe V

- ◆ modalités de suivi des contrats et de constatation des subventions qui imposent de mettre en place des dispositifs de suivi extrabudgétaire dont la fiabilité n'est pas toujours assurée ;
- ◆ organisations administratives, budgétaires et comptables insuffisamment sécurisées, notamment en matière de recettes ;
- ◆ difficulté à maîtriser des procédures allant du chercheur à l'agent-comptable.

Dans le second cas, le secteur de la recherche s'inscrit dans un paysage institutionnel dans lequel les intervenants et structures sont nombreux. Une partie de l'activité de recherche des établissements est ainsi confiée à des structures juridiquement autonomes : sociétés d'accélération du transfert de technologie (SATT), filiales, voire associations, qui assurent le suivi budgétaire des actions, mobilisent les moyens de l'université pour les réaliser, mais n'assurent pas toujours en retour la couverture de ces coûts (directs et indirects) à leur juste niveau faute d'une approche analytique suffisante.

Enfin, dans le cadre de la stratégie scientifique qui doit être arrêtée par l'établissement, et au regard des priorités qu'il s'est fixé, des mutualisations ou arrêts d'activités ne doivent pas être exclus par principe.

3.4. Les possibilités d'augmentation des recettes par le biais du développement des ressources propres sont inégales et contraintes

La mission a pu avoir communication par la Cour des comptes des données collectées par cette dernière auprès des agents comptables des universités dans le cadre d'une mission actuellement conduite à la demande du Sénat. Ces informations ont apporté un utile complément aux données des comptes financiers reconstituées par ailleurs par la mission.

Encadré 11 : Exploitation des données relatives aux ressources des universités collectées par la Cour des comptes

Elles fournissent le détail des principales recettes d'exploitation, hors subvention d'État, par nature, de 2008 à 2013⁴¹ (cf. tableau 14). Elles permettent ainsi d'analyser la part et la dynamique de développement des ressources propres des établissements.

À la date de leur communication à la mission début janvier 2015, la Cour des comptes n'avait pas encore totalement achevé le travail de fiabilisation de ces données, des incohérences apparaissant encore dans certains établissements.

À l'échelle consolidée néanmoins, ces incohérences présentent un impact faible sur les interprétations qui peuvent être tirées, les données livrant des informations relativement fiables sur les ordres de grandeur et les tendances. La mission a par conséquent choisi de les exploiter et d'en restituer le résultat dans la présente annexe. Elle n'a pour cela retenu que les données concernant les 75 établissements universitaires de son périmètre.

Il est à noter enfin que le total des produits d'exploitation varie fortement sur la période, en raison de la mise en place progressive des RCE.

Source : mission.

⁴¹ Subventions des autres collectivités publiques, financements de l'Agence nationale de la recherche (ANR) hors programme des investissements d'avenir (PIA), financements du PIA, taxe d'apprentissage, autres subventions d'exploitation, droits de scolarité (diplômes nationaux et universitaires), prestations de recherches hors financement de l'ANR, prestations de formation continue, autres prestations de service.

Annexe V

Tableau 14 : Principales ressources propres identifiées par la Cour des comptes, par nature, sur le périmètre des 75 établissements analysés par la mission (2008-2013)

	2008 (€)	2009 (€)	2010 (€)	2011 (€)	2012 (€)	2013 (€)
Subventions des autres collectivités publiques	384 770 314	423 484 203	476 978 279	498 541 328	449 956 808	502 621 967
Autres subventions d'exploitation	63 076 585	79 561 421	89 461 914	96 738 705	89 262 460	94 494 649
Financements de l'agence nationale de la recherche (ANR) hors Investissements d'Avenir	35 009 875	43 603 103	44 808 578	56 713 897	91 340 051	112 123 907
Prestations de recherche hors ANR	125 220 529	117 405 336	132 319 690	137 475 384	135 648 883	137 910 840
Financements Investissements d'Avenir	0	0	0	1 068 867	22 186 202	78 753 903
Taxe d'apprentissage	83 001 317	93 521 588	86 037 824	89 915 764	92 615 668	92 690 603
Droits de scolarité diplômés nationaux	197 366 352	191 365 633	204 979 438	217 058 487	224 105 160	226 473 051
Droits d'inscription diplômés université	30 493 809	35 921 678	44 545 965	49 286 078	52 235 053	57 571 140
Prestations de formation continue	172 932 331	190 967 439	206 218 131	222 908 378	230 968 595	241 652 059
Autres prestations de service	151 497 262	173 425 064	199 041 110	187 746 225	214 104 651	209 039 221
Sous-total	1 243 368 375	1 349 255 464	1 484 390 930	1 557 453 112	1 602 423 531	1 753 331 341
Variation par rapport à l'année n-1(%)	-	8,5	10,0	4,9	2,9	9,4

Source : données collectées par la Cour des comptes auprès des agents comptables des universités. Retraitements de la mission.

3.4.1. Les ressources hors subventions de l'État (mais y compris ANR) représentent en moyenne 20,5 % du total des produits en 2013, et les principales ressources propres 13,4 %

D'après les données obtenues par la mission, les produits hors subventions de l'État (principalement la subvention pour charges de service public) mais y compris l'ANR représentent 2,695 Md€, soit 20,5 % du total des produits des 75 universités du périmètre de la mission. Ce résultat paraît en ligne avec les chiffres présentés dans le programme annuel de performance de la mission recherche et enseignement supérieur du budget de l'État⁴², où les produits hors subventions de l'État représentent 2,665 Md€ sur 13,037 Md€ de recettes, soit 20,4 % du total des produits.

Au sein de ces 2,695 Md€ de recettes hors subventions de l'État, 1,753 Md€ correspondent aux principales ressources propres des établissements (cf. tableau 15), encaissables et clairement identifiées, qui représentent 13,4 % du total des produits. Le solde des recettes hors subvention de l'État représente 942 M€ et inclut aussi bien des recettes non encaissables (reprises sur amortissements, dépréciations et provisions, transferts de charges) que des produits exceptionnels (produits de cessions d'actifs) et des produits financiers.

Tableau 15 : Décomposition du total des produits par nature, sur le périmètre des 75 universités analysé par la mission, en 2013

Produits	Montant (€)	Part dans le total des produits (%)
Total des produits	13 126 888 240	100,0
Subventions de l'État	10 431 602 299	79,5
<i>Subventions autres collectivités publiques</i>	502 621 967	3,8
<i>Financements ANR hors Investissements d'avenir (IA)</i>	112 123 907	0,9
<i>Financements Investissements d'avenir</i>	78 753 903	0,6
<i>Taxe d'apprentissage</i>	92 690 603	0,7
<i>Autres subventions d'exploitation</i>	94 494 649	0,7
<i>Droits de scolarité diplômés nationaux</i>	226 473 051	1,7
<i>Droits d'inscription diplômés université</i>	57 571 140	0,4
<i>Prestations de recherche hors ANR</i>	137 910 840	1,1
<i>Prestations de formation continue</i>	241 652 059	1,8
<i>Autres prestations de service</i>	209 039 221	1,6
Sous-total « principales ressources propres »	1 753 331 341	13,4
Autres produits (y compris produits non encaissables) ⁴³	941 954 600	7,2
Total des produits hors subventions de l'État	2 695 285 941	20,5

Source : données collectées par la Cour des comptes pour le détail des produits hors subventions de l'État et comptes financiers pour les autres données, calculs de la mission.

Sur la période 2008-2013, ces ressources propres affichent une croissance globale de 41 %, soit un accroissement annuel moyen de 7,1 % (cf. graphique 3). Si on analyse la dynamique propre de chaque catégorie de ressource, trois sous-ensembles se dégagent nettement (cf. graphique 4) :

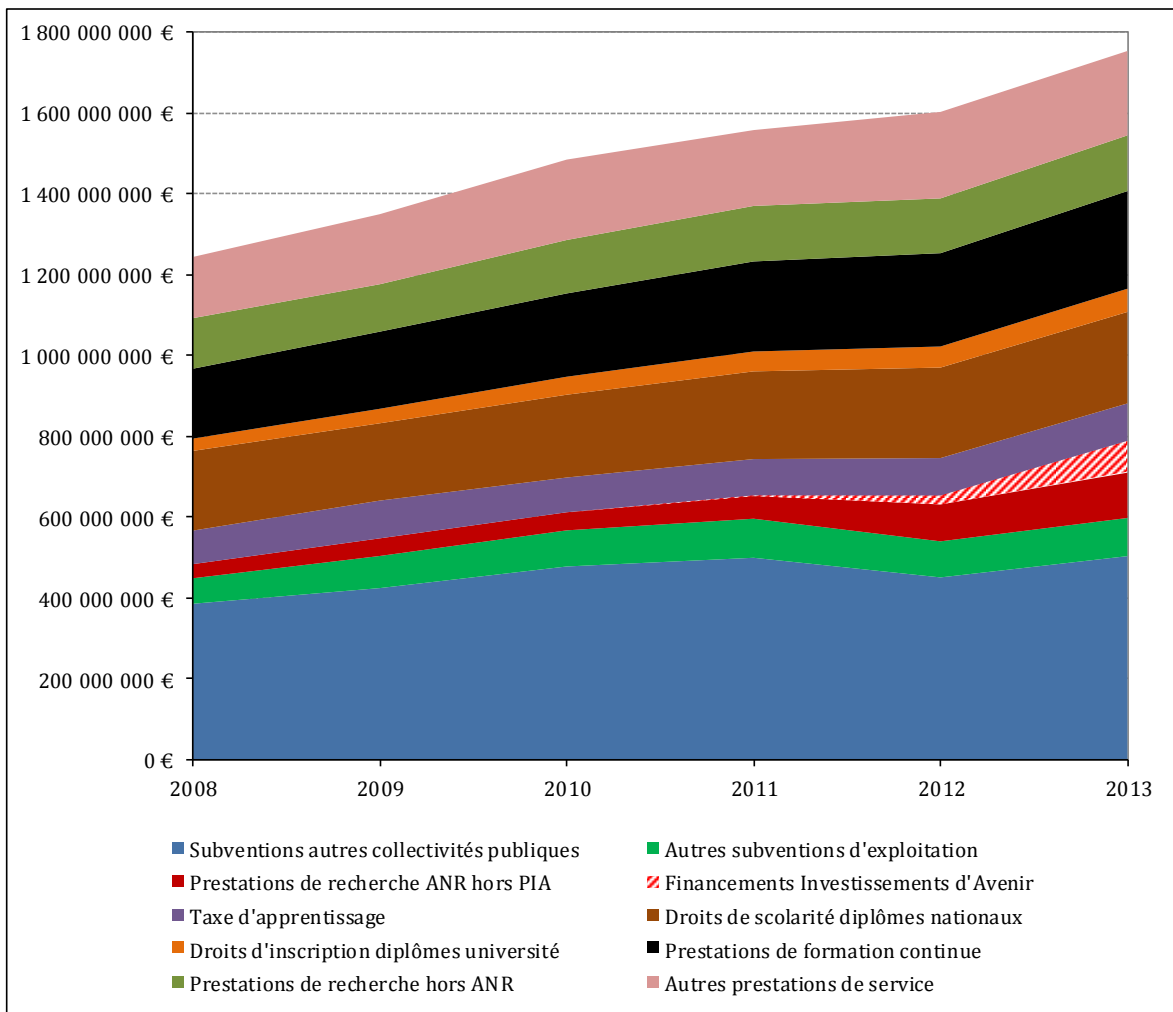
⁴² Cf. page 114 du document cité.

⁴³ Ce chiffre ne provient pas des données collectées par la Cour des comptes. Il a été déduit par la mission, comme la différence entre la somme des produits listés, y compris la subvention pour charges de service public allouée par l'État, et le total des produits issu des comptes financiers. Il inclut ainsi des produits non encaissables comme des produits issus de la neutralisation de l'amortissement ou des reprises sur amortissements et provisions.

Annexe V

- ◆ les prestations de recherche hors ANR, les droits d'inscription liés aux diplômes nationaux et la taxe d'apprentissage progressent très faiblement entre 2008 et 2013 (de 10 à 15 % sur la période, soit un accroissement annuel moyen de 2 à 3 %) ;
- ◆ les subventions des collectivités publiques autres que celles de l'État, les autres subventions d'exploitation, les prestations de formation continue et les autres prestations de service progressent de façon assez dynamique (de 30 à 50 % sur la période 2008-2013, soit un accroissement annuel moyen de 5,5 à 8,4 %) ;
- ◆ les droits d'inscription liés à des diplômes d'université, les prestations de recherche financées par l'ANR, et les financements du PIA⁴⁴ progressent enfin très fortement.

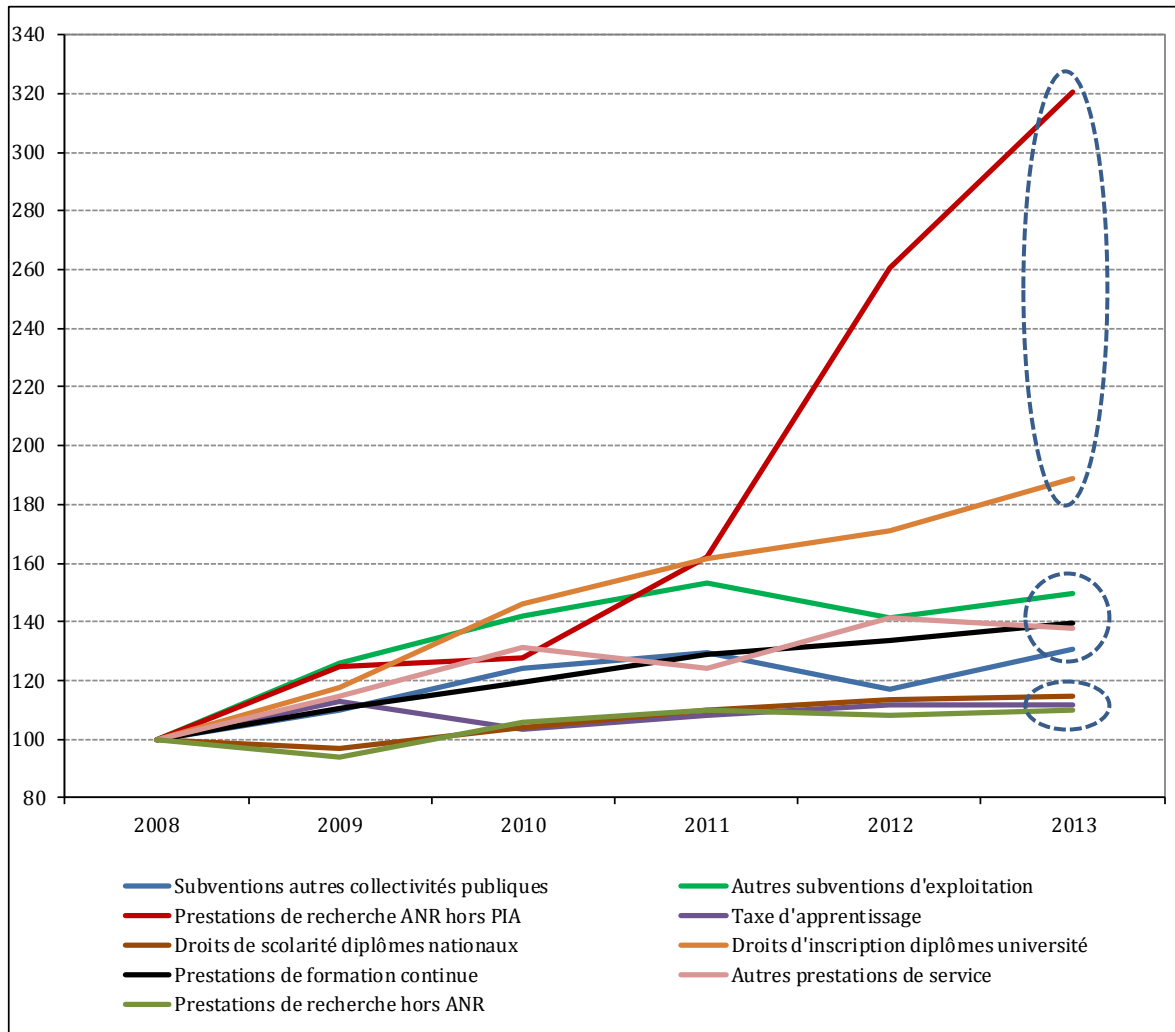
Graphique 3 : Évolution des principales catégories de ressources propres des 75 établissements du périmètre de la mission, de 2008 à 2012, en €



Source : données collectées par la Cour des comptes.

⁴⁴ Les financements du PIA figurent dans le graphique 3 mais ont été exclus du graphique 4 pour des raisons de lisibilité : inexistant de 2008 à 2010, ils n'apparaissent qu'en 2011 et progressent à un rythme qui fait passer leur indice de 100 à 7 368 en 2013. Cette progression extrêmement rapide doit être relativisée au vu des montants : 1 M€ en 2011, 22 M€ en 2012 et 79 M€ en 2013.

Graphique 4 : Évolution des principales catégories de ressources propres des 75 établissements du périmètre de la mission, hors financements du PIA, de 2008 à 2012, (base 100 en 2008, € courants)



Source : données collectées par la Cour des comptes.

La notion de ressources propres doit clairement distinguer l'origine publique ou privée du produit. Ainsi, les financements de l'ANR et du PIA, tout comme les subventions des autres collectivités publiques, correspondent à des recettes d'origine publique, généralement considérées comme des ressources propres dans la mesure où elles sont distinctes de la subvention pour charges de service public versée par l'État et que leur versement n'a aucun caractère automatique. Les prestations de recherche hors ANR peuvent pour leur part intégrer des recettes liées à des contrats de recherche financés par l'Union européenne.

Annexe V

Comme le montre le tableau 16 ci-dessous, **le total des ressources publiques⁴⁵ s'élevait à 11,125 Md€ en 2013, après avoir connu deux années de hausse soutenue (+7,5 % en 2012 et +5,1 % en 2013)**. Les ressources d'origine publique représentaient 85 % du total des produits en 2013, une part en hausse de deux points de pourcentage par rapport à 2011 et 2012⁴⁶. Ce dynamisme des ressources d'origine publique s'explique à près de 90 % par l'augmentation de la subvention de l'État, elle-même très largement liée au passage aux RCE de huit établissements du périmètre en 2012⁴⁷, et de deux en 2013⁴⁸. L'augmentation brute de la subvention de l'État s'élève ainsi à +7,9 % en 2012 et +4,1 % en 2013, mais 76 % de cette hausse est imputable aux effets de périmètre en 2012, et 21 % en 2013. **Retraitée des effets de périmètre, la dynamique observée apparaît beaucoup plus modérée : +1,9 % en 2012, et +3,2 % en 2013**. Plus marginalement, l'augmentation des ressources publiques s'explique aussi par l'augmentation des financements de l'ANR et la montée en charge rapide des financements du PIA (cf. tableau 17).

Les ressources d'origine privée ou européenne n'ont quant à elles connu qu'une faible augmentation en valeur absolue, et une légère baisse en valeur relative. Elles s'élèvent à 1,059 Md€ en 2013, une somme en hausse de 2 % par rapport à 2012 (après une hausse de 3,8 % en 2012). Leur part dans le total des produits représente 8,1 % en 2013, en diminution de 0,3 point de pourcentage par rapport à 2011⁴⁹. Cette évolution masque un assez fort dynamisme des droits de scolarité sur les diplômés d'université (et des diplômés nationaux dans une moindre mesure), ainsi que des prestations de formation continue et des autres prestations de services. Les recettes de taxe d'apprentissage et de prestations de recherche progressent en revanche à un rythme très modéré. Les autres subventions d'exploitation sont quant à elles en baisse.

Enfin, la catégorie des autres produits, qui couvre à la fois des produits hors exploitation et des produits non encaissables, est en net retrait.

Tableau 16 : Répartition du total des produits des 75 établissements du périmètre de la mission et leurs variations, par origine de la ressource (2011-2013, en € courants)⁵⁰

	2011	2012	2013
Ressources publiques France (en €)	9 848 077 686	10 585 405 321	11 125 102 077
<i>Part dans le total des produits (%)</i>	<i>83</i>	<i>83</i>	<i>85</i>
Ressources privées ou européennes (en €)	1 001 129 021	1 038 940 469	1 059 831 563
<i>Part dans le total des produits (%)</i>	<i>8,4</i>	<i>8,2</i>	<i>8,1</i>
Autres produits	1 037 842 392	1 092 167 799	941 954 600
<i>Part dans le total des produits (%)</i>	<i>8,7</i>	<i>8,6</i>	<i>7,2</i>
Total des produits (en €)	11 887 049 098	12 716 513 589	13 126 888 240

Source : données collectées par la Cour des comptes et comptes financiers des universités, calculs de la mission.

⁴⁵ Soit les subventions de l'État, les subventions des autres collectivités publiques, les financements de l'ANR et les financements liés au programme des investissements d'avenir (PIA).

⁴⁶ Ce ratio est calculé en rapportant le total des produits d'origine publique au total des produits soit y compris la ligne « autres produits » qui inclut des produits dont l'origine publique ou privée ne peut être distinguée et qui comprend des produits non encaissables. **La part des ressources publiques s'élève en 2013 à 91,3 % si les ressources publiques sont rapportées au total des produits diminué de la ligne « autres produits ».**

⁴⁷ Grenoble III, Lille III, Lyon II, Montpellier III, Paris VIII, Paris X, Perpignan, Toulon.

⁴⁸ Polynésie française, La Réunion.

⁴⁹ Cf. note de bas de page 46. **La part des ressources d'origine privée ou européenne s'élève en 2013 à 8,7 % si ces ressources sont rapportées au total des produits diminué de la ligne « autres produits »** et elle diminue de 0,4 points de pourcentage par rapport à 2011.

⁵⁰ NB : ces chiffres bruts ne sont pas retraités de l'effet du passage aux RCE de 8 établissements de l'échantillon en 2012, et de 2 en 2013.

Annexe V

Tableau 17 : Variation en euros courants de chaque ressource par nature et part de cette variation dans la variation de chaque ensemble de ressources (2011-2013)

Produits	Variation 2011-2013 (en €)	Part dans la variation 2011-2013 de chaque catégorie (en %)
Produits totaux	1 239 839 142	-
Ressources publiques (France)	1 277 024 391	100,0
Subvention de l'État	1 139 848 705	89,3
<i>dont effet du passage aux RCE</i>	<i>639 358 646</i>	<i>50,1</i>
<i>dont variation hors effet du passage aux RCE</i>	<i>500 490 059</i>	<i>39,2</i>
Subventions autres collectivités publiques	4 080 640	0,3
Financements ANR hors IA	55 410 011	4,3
Financements Investissements d'Avenir	77 685 035	6,1
Ressources privées ou européennes	58 702 542	100,0
Taxe d'apprentissage	2 774 839	4,7
Autres subventions d'exploitation	-2 244 055	-3,8
Droits de scolarité diplômés nationaux	9 414 563	16,0
Droits d'inscription diplômés université	8 285 063	14,1
Prestations de recherche hors ANR	435 456	0,7
Prestations de formation continue	18 743 681	31,9
Autres prestations de service	21 292 996	36,3
Autres produits	-95 887 791	-100,0

Source : données collectées par la Cour des comptes et comptes financiers des universités, calculs de la mission.

Une partie des ressources propres échappe au suivi budgétaire des établissements, notamment dans le secteur de la recherche. Ces ressources sont en effet pour partie gérées par un organisme de recherche partenaire, ou confiées à une structure disposant de la personnalité morale (filiale, SATT). Cette évolution est renforcée par les importants financements extrabudgétaires obtenus au titre des opérations d'envergure initiées ces dernières années (plan Campus, investissements d'avenir), souvent perçus par le pôle de recherche et d'enseignement supérieur (PRES), et désormais la communauté d'universités et d'établissements (COMUE).

Au-delà de ces données agrégées, **les établissements présentent des situations contrastées** (cf. tableau 18 et graphique 5):

- ◆ **s'agissant de leur capacité à générer des ressources propres** : la part des ressources propres dans les produits totaux variant de 6,5 à 31,2 % ;
- ◆ **s'agissant du poids relatif de chaque type de ressources propres** : par exemple, la part des subventions d'exploitation des autres collectivités publiques (hors subventions de l'État) dans le total des produits apparaît particulièrement hétérogène entre les établissements. Elle varie de 0,2 % à 19,7 % en 2013.

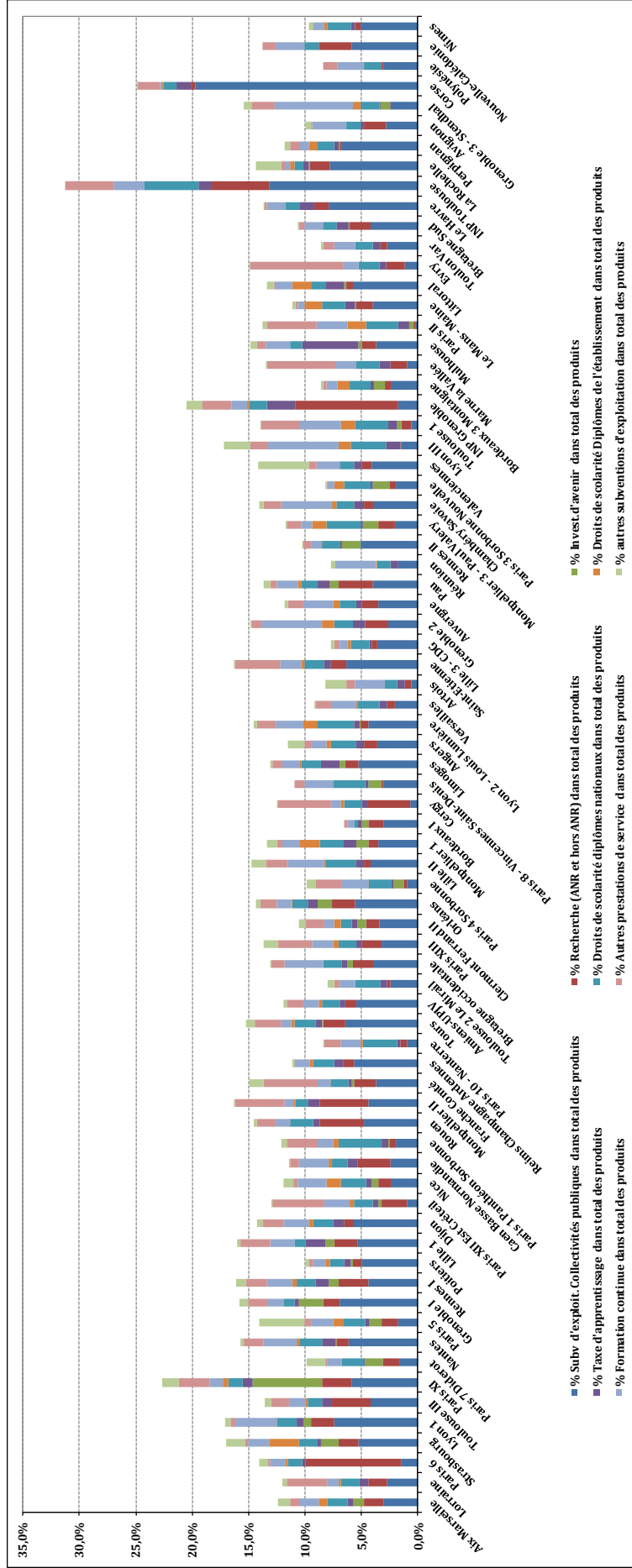
Tableau 18 : Répartition des établissements selon l'importance de leurs principales ressources propres en % (2013)

	Principales ressources propres dans le total des produits	Subv d'exploit. Collectivités publiques dans le total des produits	Recherche (ANR et hors ANR) dans le total des produits	Invest. d'avvenir dans le total des produits	Taxe d'apprentissage dans le total des produits	Droits de scolarité nationaux dans le total des produits	Droits de scolarité Diplômes de l'établissement dans le total des produits	Formation continue dans le total des produits	Autres prestations de service dans le total des produits	Autres subventions d'exploitation dans le total des produits
Minimum	6,5	0,2	0,0	0,0	0,0	0,3	0,0	0,2	0,0	0,0
Premier quartile	10,8	2,2	0,6	0,0	0,4	1,3	0,0	1,2	0,5	0,1
Médiane	13,4	3,6	1,3	0,1	0,6	1,7	0,2	1,7	1,3	0,4
Troisième quartile	14,8	5,3	1,9	0,7	1,0	2,0	0,5	2,4	2,0	0,8
Maximum	31,2	19,7	9,1	6,1	5,0	4,9	2,6	7,0	8,2	4,5
Moyenne	13,4	3,8	1,9	0,6	0,7	1,7	0,4	1,8	1,6	0,7

Source : données collectées par la Cour des comptes et comptes financiers des universités, calculs de la mission.

Annexe V

Graphique 5 : Part des principales ressources propres dans l'ensemble des produits, pour les 75 établissements du périmètre de la mission (2013)



Source : données collectées par la Cour des comptes et comptes financiers des universités, calculs de la mission.

3.4.2. La progression des recettes de prestations de recherche provient majoritairement des financements de l'ANR

Le développement de l'activité de recherche, qu'elle soit de nature partenariale ou relevant de dispositifs d'appels à projets aux niveaux français ou européen, constitue une première piste d'amélioration du financement des activités, déjà identifiée et mobilisée par les établissements. Les recettes issues des prestations de recherche ont augmenté de 56 % entre 2008 et 2013, passant de 160 à 250 M€, soit une augmentation annuelle moyenne de 9,3 %.

Il convient de rappeler que l'analyse de la mission ne porte que sur les ressources propres dont la gestion est assurée par les universités du périmètre. La part de ces ressources qui concernent des unités mixtes de recherche avec des organismes de recherche et dont la gestion est assurée par ces derniers n'apparaît pas ici.

Néanmoins, les recettes issues de contrats ANR (hors PIA) ont augmenté beaucoup plus significativement que les recettes des autres prestations de recherche (contrats privés et européens) : les premières sont passées de 35 M€ en 2008 à 112 M€ en 2013, soit une augmentation de 220 % sur la période et une croissance annuelle moyenne de 26 %, quand les secondes ne progressaient que très légèrement, passant de 125 M€ à 138 M€ entre 2008 et 2013, soit une augmentation de 10 % en 5 ans, correspondant à un taux d'accroissement annuel moyen de moins de 2 %. **Ainsi, la part des prestations de recherche ANR dans le total des produits des prestations de recherche est passé de 22 à 45 % entre 2008 et 2013.**

Tableau 19 : Évolution des recettes issues des prestations de recherche entre 2008 et 2013, pour les 75 établissements du périmètre de la mission

M€	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Prestations de recherche ANR hors PIA	35,01	43,60	44,81	56,71	91,34	112,12
Prestations de recherche hors ANR	125,22	117,41	132,32	137,48	135,65	137,91
Total produits des prestations de recherche	160,23	161,01	177,13	194,19	226,99	250,03
Part de la recherche dans les ressources propres (%)	13	12	12	12	14	14
Part de la recherche dans le total des produits (%)	ND	ND	ND	1,6	1,8	1,9
Variation (%)						
Prestations de recherche ANR hors PIA	NA	24,5	2,8	26,6	61,1	22,8
Prestations de recherche hors ANR	NA	-6,2	12,7	3,9	-1,3	1,7
Total recherche	NA	0,5	10,0	9,6	16,9	10,2
Part de chaque source de financement dans les produits de la recherche (%)						
Prestations de recherche ANR hors PIA	22	27	25	29	40	45
Prestations de recherche hors ANR	78	73	75	71	60	55

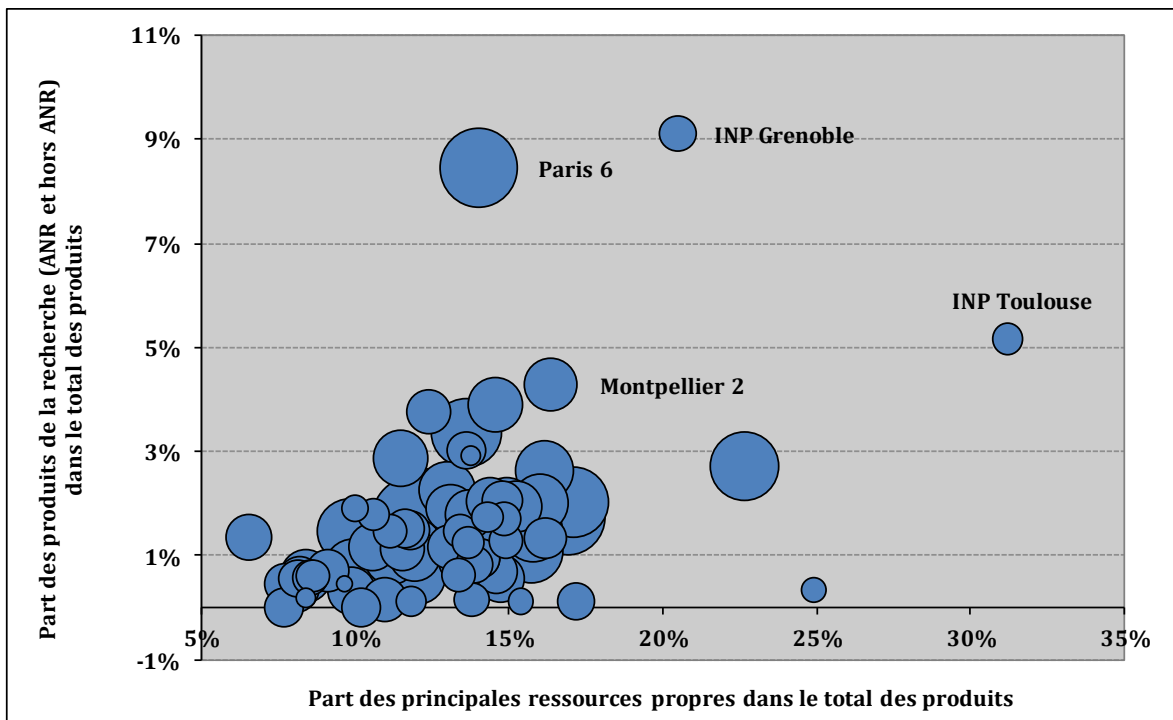
Source : données collectées par la Cour des comptes et comptes financiers des universités, calculs de la mission.

S'il convient d'encourager le développement des contrats de recherche au sein des établissements universitaires, et notamment des prestations hors ANR, il faut souligner que tous les établissements ne disposent pas à cet égard d'un potentiel identique.

Annexe V

La capacité d'un établissement à générer des ressources issues de prestations de recherche dépend en effet des ressources humaines et scientifiques dont il dispose. À quelques exceptions près, comme les universités Paris 6 ou Montpellier 2, ou les instituts polytechniques de Grenoble et de Toulouse, les situations des établissements quant à leur capacité à mobiliser des ressources propres issues de la recherche apparaissent assez proches, la plupart se situant dans une fourchette où les produits de la recherche représentent entre 0 et 3 % du total des produits (cf. graphique 6). Il ne semble pas y avoir de corrélation entre la capacité des établissements à générer des produits par les activités de recherche et leur taille, mesurée par le montant de la subvention pour charges de service public (taille des bulles dans le graphique 6), ou le poids global des ressources propres dans leur budget.

Graphique 6 : Positionnement des 75 établissements du périmètre de la mission quant à leur capacité à mobiliser des produits de la recherche et des ressources propres (2013)



Source : données collectées par la Cour des comptes et comptes financiers des universités, calculs de la mission.

NB : la taille des bulles est proportionnelle au montant de la subvention pour charges de service public perçue par l'établissement.

Par ailleurs, le développement des prestations de recherche des universités ne peut se faire qu'à certaines conditions.

Il importe tout d'abord de s'assurer que le développement des activités de recherche ne contribue pas en réalité à fragiliser la situation financière des établissements, dans la mesure où les coûts réels de ces activités seraient mal identifiés et/ou insuffisamment pris en compte par les structures de financement nationales et européennes.

À titre d'exemple, l'université de Strasbourg a ainsi calculé⁵¹ qu'1 € de recette obtenu dans le cadre d'un financement extrabudgétaire générerait des coûts de fonctionnement liés aux fonctions support (hors prise en compte de la masse salariale des personnels fonctionnaires)⁵² de 0,52 €. Après neutralisation des financements publics perçus par l'établissement, la part imputée sur ses ressources propres est évaluée à 0,28 €. Il paraît ainsi nécessaire :

- ◆ **de renforcer la participation des unités de recherche, dont le fonctionnement pèse actuellement sur les moyens récurrents des établissements, au financement des coûts indirects**, et notamment de leurs charges d'infrastructures. D'une manière plus générale, la complexité des modes de fonctionnement des unités mixtes de recherche et l'absence, à ce jour, de système d'information interopérable entre universités et organismes de recherche ne permet pas d'assurer la visibilité de l'ensemble des moyens attribués à un laboratoire, en dépit des exigences réglementaires, ce qui paraît problématique pour le bon pilotage des établissements ;
- ◆ **d'augmenter le niveau du préciput de l'ANR et de le réorienter vers la couverture des charges d'infrastructures** ; pour mémoire une participation de 4 % est prévue à ce titre, alors que le préciput (11 %) est aujourd'hui massivement affecté au financement des projets scientifiques ;
- ◆ **de clarifier les conditions de la participation des organismes de recherche au financement des frais de fonctionnement** générés par leurs chercheurs et personnels administratifs et techniques hébergés par les universités⁵³.

Par ailleurs, le développement des prestations de recherche requiert une professionnalisation des équipes en charge de la constitution des dossiers de financement, tant auprès de l'ANR que des financeurs européens. À cet égard, une meilleure articulation avec les organismes de recherche au sein des UMR paraît nécessaire, pour la préparation et le suivi des réponses aux appels à projet. La constitution d'une équipe transversale d'experts, dédiée à l'assistance des chercheurs dans le montage de leur projet peut constituer une solution qu'il convient d'amplifier au-delà de ce qui a déjà été mis en œuvre sur certains sites.

Le suivi de l'exécution des contrats de recherche constitue également un enjeu, afin notamment de fournir aux financeurs l'information nécessaire au versement des différentes tranches de subvention, et de s'assurer du caractère éligible des dépenses engagées.

Enfin, **la dynamisation des recettes contractuelles passe par l'intéressement individuel**. Un tel dispositif est déjà prévu par le décret n° 2010-619 du 7 juin 2010, relatif aux modalités de l'intéressement des personnels de certains établissements publics relevant du MENESR pour services rendus lors de la participation à des opérations de recherche scientifique⁵⁴. Ses conditions de mise en œuvre ont été précisées par circulaire⁵⁵.

⁵¹ Sur la base d'une méthodologie que la mission a pu consulter.

⁵² Ces coûts de fonctionnement hors coûts directs correspondent à une approche en coûts complets des activités de recherche. Ils prennent notamment en compte les coûts liés aux fonctions support de l'établissement et aux frais généraux, en particuliers immobiliers.

⁵³ La réciproque étant également justifiée lorsque les organismes de recherche hébergent les personnels des établissements d'enseignement supérieur.

⁵⁴ Article 1 : « *Les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel, les établissements publics scientifiques et technologiques et les autres établissements publics à caractère administratif relevant des ministres chargés de l'enseignement supérieur et de la recherche ayant une mission statutaire de recherche peuvent faire bénéficier leurs personnels d'un intéressement à la préparation, à la réalisation et à la gestion d'opérations de recherches, d'études, d'analyses, d'essais, d'expertise effectuées aux termes de contrats et de conventions passés par eux ou en contrepartie de dons et legs qu'ils reçoivent. Les activités susceptibles d'ouvrir droit à l'intéressement peuvent être réalisées par les bénéficiaires au titre de leurs obligations de service ou au-delà de celles-ci.* »

⁵⁵ Circulaire de la direction générale des ressources humaines (DGRH) n°2011-0011 du 9-6-2011, publiée au bulletin officiel du MESR n° 27 du 7 juillet 2011.

Ce dispositif prévoit que l'intéressement ne peut être versé que dans le cadre d'une opération achevée et qui dégage un reliquat disponible. Ce reliquat disponible est égal à la différence entre le total des ressources acquises à l'établissement et le total des charges nécessaires à la réalisation de l'opération, et dont l'établissement doit assumer la justification sur des états de dépenses⁵⁶. Il peut correspondre à des notions variables selon les types d'opérations : il peut s'agir de la fraction du financement non affectée à des dépenses précises ou à une partie du forfait correspondant aux frais généraux revenant à l'établissement (qualifié dans certaines opérations de « préciput », « *overheads* », ou de « frais de siège »)⁵⁷.

Le montant total de l'intéressement réparti entre les agents ayant participé de manière individuelle ou collective à une opération ne peut pas excéder 50 % du montant disponible au titre de celle-ci.

À l'intérieur de ce cadre, l'ensemble des règles d'intéressement est fixé par l'établissement qui assure la gestion du contrat. Le conseil d'administration a toute latitude pour en fixer les critères d'attribution. Les modalités de versement et le montant maximal attribué à chaque bénéficiaire sont également fixés par cette instance, et c'est le président ou le directeur de l'établissement qui arrête la liste des bénéficiaires et les attributions individuelles de l'intéressement, sur proposition du directeur de la composante, de l'unité de recherche ou du responsable du service dans lesquels exercent les bénéficiaires.

La mission n'a pu, dans les délais qui lui étaient impartis, dresser le bilan de l'application de ce dispositif, mais considère que sa mise en œuvre dans les établissements universitaires devrait être systématisée.

Sur ces sujets, l'IGAENR a formulé antérieurement diverses propositions dont la mission confirme les orientations :

Proposition n° 2 : négocier et facturer les prestations de recherche et de service intégrant la totalité des coûts supportés par l'établissement à l'occasion de la réalisation de la prestation, que ces coûts soient supportés par l'unité de recherche, sa composante de rattachement ou le niveau central de l'établissement.

Proposition n° 3 : revoir à la hausse le niveau des *overheads* qui peuvent être prélevés sur les financements sur projet obtenus, la même proposition étant également formulée pour les financements obtenus dans le cadre des programmes d'investissement d'avenir.

Proposition n° 4 : augmenter le niveau du préciput de l'ANR et le réorienter vers la couverture des charges d'infrastructures des établissements.

Proposition n° 5 : encourager l'intéressement individuel des personnels de la recherche aux revenus des prestations contractuelles qu'ils auront contribué à générer pour l'établissement.

⁵⁶ Il convient par conséquent de procéder à une comptabilité d'analyse des coûts pour chaque contrat.

⁵⁷ En ce qui concerne les bourses délivrées par le Conseil européen de la recherche, il ne peut pas y avoir de complément de salaire payé directement par cette subvention ERC. En effet, la subvention rembourse des coûts éligibles. Il conviendra donc de fixer à l'avance le montant de l'intéressement pour que les contrats financés par cette subvention puissent donner lieu à de l'intéressement pour les personnels participant au projet. Les projets financés par l'ANR et les actions du programme d'investissements d'avenir relèvent des dispositions de l'article L. 329-5 du code de la Recherche. L'intéressement pourra être versé aux agents ayant participé à la réalisation des projets et actions gérés par l'ANR sur la base des aides revenant à l'établissement public mentionné à l'article L. 329-5, c'est-à-dire le préciput. En ce qui concerne les contrats sur financement d'origine privée, il est possible de verser de l'intéressement aux personnels participants sauf si le partenaire cocontractant prévoit, dans le contrat, une stipulation contraire.

3.4.3. La formation continue offre encore des marges de manœuvre à condition qu'elle soit correctement tarifée

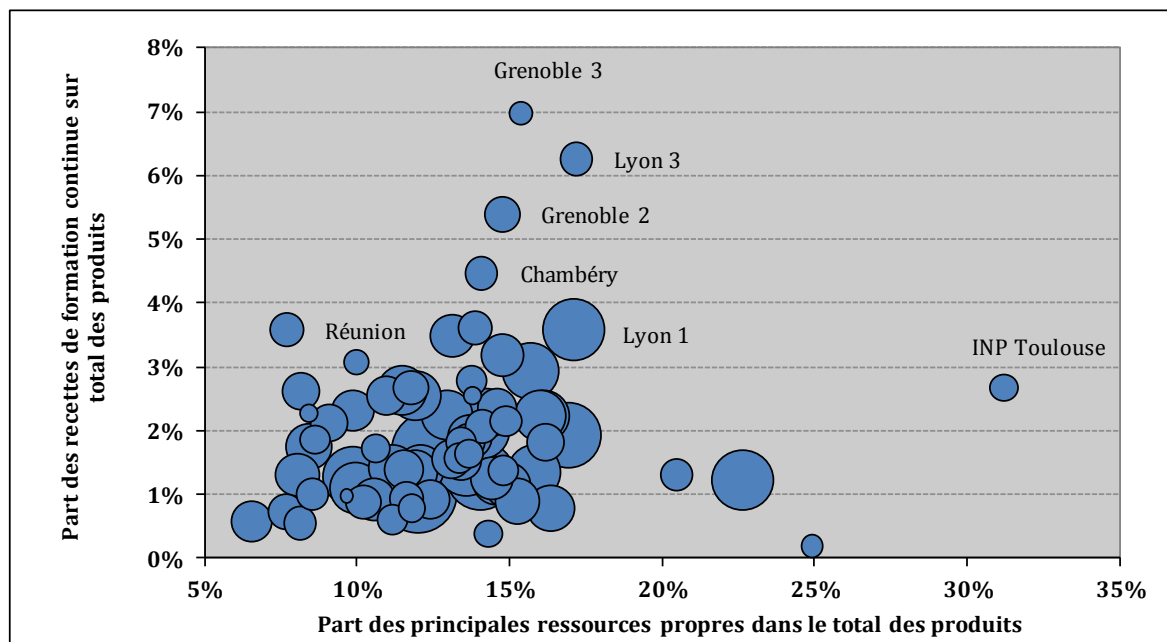
Un rapport de l'IGAENR⁵⁸ portant sur l'implication des universités dans la formation tout au long de la vie de juillet 2014 avait déjà mis en lumière l'implication globalement faible des universités dans la formation continue en 2012⁵⁹. Les universités représentaient :

- ◆ 1,55 % des stagiaires pris en charge par les 58 670 organismes intervenant sur le champ de la formation continue ;
- ◆ 1,96 % du chiffre d'affaires de ces organismes (13,1 Md €) ;
- ◆ 19 universités accueillait 50 % des stagiaires et réalisaient 52 % du chiffre d'affaires de l'enseignement supérieur public.

Sur les 75 établissements du périmètre de la mission, les recettes de la formation continue sont passées de 173 M€ en 2008 à 242 M€ en 2013, soit une croissance de 40 % sur la période, correspondant à une augmentation de 7 % par an en moyenne. **Les recettes de la formation continue représentent moins de 2 % du total des produits en 2013.**

La formation continue est identifiée dans la majorité des établissements comme une activité à dynamiser pour développer leurs ressources propres. Dans cette activité, les situations des établissements paraissent assez concentrées, à quelques exceptions près, un peu plus nombreux que pour l'activité de recherche (cf. graphique 7), et particulièrement performants. Il semble qu'aucune corrélation n'apparaisse clairement entre la capacité des établissements à générer des produits de formation continue et leur taille, mesurée par le montant de la subvention pour charges de service public, ou le poids global des ressources propres dans le budget.

Graphique 7 : Positionnement des 75 établissements du périmètre de la mission quant à leur capacité à générer des produits des activités de formation continue (2013)



Source : données collectées par la Cour des comptes et comptes financiers des universités, calculs de la mission.

NB : la taille des bulles est proportionnelle au montant de la subvention pour charges de service public perçue par l'établissement.

⁵⁸ N° 2014-061.

⁵⁹ Sources DARES et DEPP.

Annexe V

Des limites, qui tiennent à l'organisation interne des établissements ou à la réglementation, peuvent cependant expliquer que cette activité soit pour l'heure restée à un niveau de développement modeste :

- ◆ en matière d'organisation de la formation : la construction des parcours de formation est pour l'essentiel orientée vers le public de la formation initiale (pas de lien systématique entre formation et compétences visées, organisation des examens). Le développement d'une offre plus modulaire et plus flexible serait de nature à faciliter l'accueil du public de la formation continue et répondrait davantage aux besoins des employeurs et des salariés ;
- ◆ en matière de ressources humaines : les contraintes qui pèsent sur les modalités de comptabilisation des services d'enseignement et la mauvaise prise en compte de cette activité dans la carrière des enseignants-chercheurs pèsent sur le développement des activités de formation continue ;
- ◆ les difficultés de mobilisation des excédents de la formation continue évoquées dans l'annexe IV du présent rapport (décomposition du fonds de roulement disponible) doivent être levées afin de faciliter le développement de cette activité⁶⁰. La mission préconise de supprimer les contraintes relatives à la mobilisation des excédents de formation continue ;
- ◆ la soutenabilité financière de l'offre de formation continue : les modalités actuelles de facturation des actions de formation continue ne garantissent pas la couverture de tous les coûts, notamment indirects, que les établissements engagent à ce titre. Le développement de la comptabilité analytique est indispensable pour que la soutenabilité économique de cette activité soit assurée ;
- ◆ une partie de l'activité de formation continue qui devrait être confiée à l'université, est externalisée afin de permettre, selon les idées préconçues largement répandues, plus de souplesse dans la fixation du niveau de rémunération octroyé aux intervenants, dont les enseignants-chercheurs. Or la réglementation (article D714-60 du code de l'éducation⁶¹) prévoit un dispositif d'incitation financière pour les personnels qui « *participent...à la conclusion ou la réalisation de contrats de formation professionnelle* » dont la mise en œuvre permettrait de lever une partie de ces difficultés. Au-delà, il serait souhaitable que les universités aient la possibilité d'élaborer plus librement encore leur propre dispositif de rémunération pour les actions relevant de la formation continue, de telle manière qu'il soit incitatif en particulier pour les formations à caractère très pointu ou de haut niveau.

Une attention particulière doit également être apportée à la formation continue dans le secteur médical. Alors qu'en particulier la formation continue des médecins généralistes est obligatoire, cette activité est encore assez largement développée en dehors de l'université qui pourtant dispose de la ressource humaine nécessaire. Le président de l'université Paris 5 considère ainsi que son établissement dispose de marges de manœuvre significatives dans ce domaine.

⁶⁰ Pour rappel, l'article D714-65 du code de l'éducation (ex article 11 du décret du 18 octobre 1985) impose l'affectation des reliquats (différence entre ressources et dépenses directes et indirectes de la formation continue) au développement de la formation continue au cours des trois exercices qui suivent leur constatation.

⁶¹ Article D714.60 du code de l'éducation : « *Les personnels qui participent, au-delà de leurs obligations statutaires de service, à la conclusion et à la réalisation des contrats de formation professionnelle avec d'autres personnes morales peuvent percevoir une rémunération dans une limite arrêtée conjointement par le ministre chargé du budget et le ministre chargé de l'enseignement supérieur. Ces rémunérations sont réparties par l'ordonnateur sur proposition des responsables des formations. Leur coût est imputé sur le produit des contrats correspondants. Ces rémunérations sont exclusives de l'attribution d'indemnités pour des enseignements complémentaires correspondant à l'exécution des mêmes contrats* ».

Proposition n° 6 (pour rappel) : supprimer l'obligation de réaffectation des excédents de la formation continue (cf. annexe IV)⁶².

Proposition n° 7 : encourager le développement des activités de formation continue en gestion directe par l'université à travers une meilleure utilisation des dispositions prévues par l'article D 714-60 du code de l'éducation et en allégeant notamment le cadre permettant aux établissements d'adopter leur propre dispositif de rémunération.

3.4.4. Les fondations ne sont qu'une source de financement subsidiaire

Les universités et établissements peuvent diversifier leurs sources de financement, au travers de deux types de fondation dont la création est prévue par la loi LRU⁶³ :

- ◆ la fondation universitaire : créée par délibération du conseil d'administration, elle ne dispose pas de la personnalité morale, ses comptes sont consolidés avec ceux de l'établissement principal ;
- ◆ la fondation partenariale : dotée de la personnalité morale, elle dispose de l'autonomie juridique et financière.

Au sein de l'échantillon des neuf établissements visités, huit fondations ont été recensées : quatre fondations universitaires (Paris 5, Paris 6, Clermont-Ferrand 1, Strasbourg) et quatre fondations partenariales (Strasbourg, Nantes, Paris 6, Mulhouse). Il apparaît que la qualité de la gestion d'un établissement constitue un facteur d'attractivité pour les donateurs.

Au niveau national⁶⁴, vingt-quatre fondations partenariales sont dénombrées fin 2014. Le montant cumulé de leurs programmes d'actions pluriannuels s'établit à 12 557 000 €. Les montants individuels s'échelonnent de 150 000 € (« fondation UVSQ », université de Versailles-Saint-Quentin-en-Yvelines, « Agir ensemble pour la formation et l'emploi », université Antilles-Guyane) à 3 640 000 € (« Fondation partenariale pour le développement de l'université Paris-Dauphine », université Paris-Dauphine). Des projets de création de nouvelles fondations partenariales sont en cours dans huit établissements.

Par ailleurs, vingt-neuf fondations universitaires ont vu le jour et cinq sont en cours de création. Le montant des dotations initiales n'est pas connu du ministère⁶⁵.

Ces nouvelles structures sont le support du développement d'activités et de services nouveaux (bourses de mobilité internationale, prix d'excellence, soutien à la recherche, financement de chaires universitaires,...), susceptibles de valoriser l'image et la représentation des établissements. Ces levées de fonds supplémentaires sont par définition fléchées au sein des budgets (fondations universitaires). **Si elles contribuent à améliorer la qualité de service et le rayonnement des établissements, elles ont plutôt vocation à financer des activités nouvelles qu'à participer au financement d'activités existantes.** Il n'y a donc pas amélioration significative de l'équilibre financier à attendre du développement des fondations.

⁶² En 2007, la mission d'audit de modernisation de l'IGF et de l'IGAENR dans son rapport n° 2007-014 sur la formation continue dans les établissements d'enseignement supérieur proposait déjà d'accorder une complète autonomie des établissements sur l'utilisation du reliquat de la formation continue.

⁶³ Loi n° 2007-1199 du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités.

⁶⁴ Source : réponse du MESR à une question posée au Sénat, dans le cadre de la préparation du projet de loi de finances pour 2015 (question n° ES 53).

⁶⁵ Leurs données budgétaires peuvent cependant être connues, au travers des comptes financiers, et mériteraient d'être exploitées. Dans les délais impartis, la mission n'a pas pu se livrer elle-même à ce travail.

Annexe V

En outre, les deux types de fondations ouvrent droit aux avantages fiscaux accordés aux entreprises et aux particuliers pour les versements faits aux associations et fondations reconnues d'utilité publique⁶⁶. Les financements collectés via les fondations bénéficient ainsi d'un soutien public en générant une dépense fiscale qui peut aller de 60 % à 75 % du montant du versement.

3.4.5. Les droits de scolarité constituent un potentiel de ressources propres important

Tableau 20 : Droits scolarité tirés des diplômes nationaux et diplômes d'établissement (2008-2013)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Droits de scolarité diplômes nationaux (€)	197 366 352	191 365 633	204 979 438	217 058 487	224 105 160	226 473 051
% du total	87	84	82	81	81	80
Droits d'inscription diplômes université (€)	30 493 809	35 921 678	44 545 965	49 286 078	52 235 053	57 571 140
% du total	13	16	18	19	19	20
Total (€)	227 860 162	227 287 311	249 525 402	266 344 565	276 340 213	284 044 191

Source : Données Cour des comptes. Retraitement mission

3.4.5.1. Les diplômes d'université

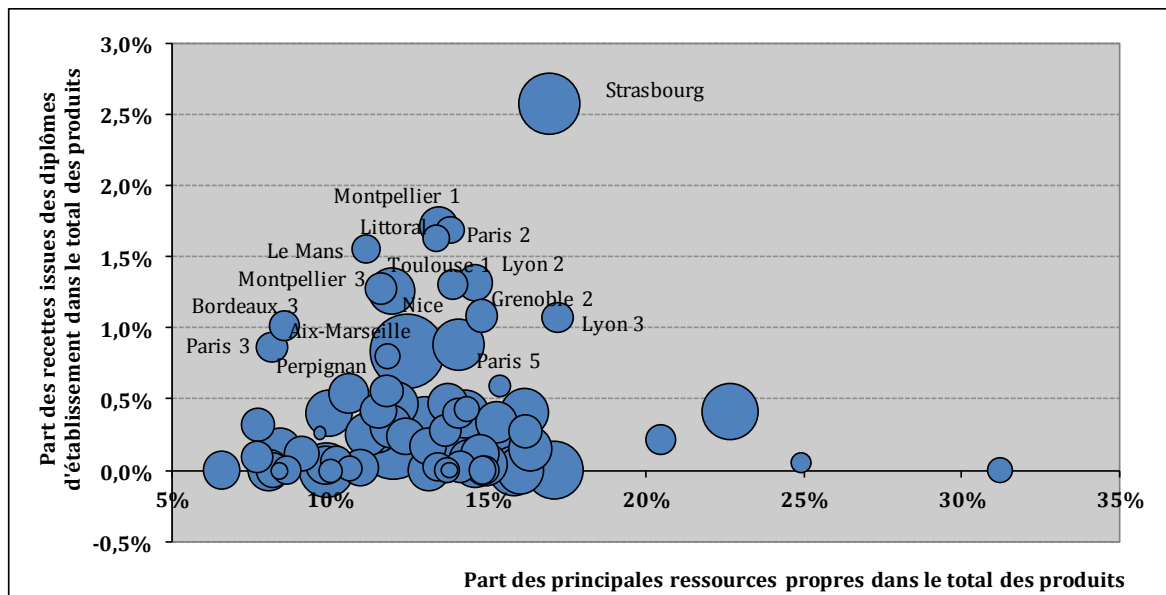
Sur les 75 établissements du périmètre de la mission, les ressources tirées des droits relatifs aux diplômes d'université (DU) représentent 58 M€ en 2013, contre 30,5 M€ en 2008, soit une augmentation de 89 % en 5 ans, et une croissance moyenne de 13,6 % par an sur la période. Les droits de scolarité perçus sur les diplômes d'université constituent donc une ressource propre dynamique, qui pour autant reste encore très modeste en valeur, puisqu'elle ne représente que 3,3 % des principales ressources propres étudiées, et 0,4 % du total des produits des établissements.

Si les recettes des DU représentent des ressources propres encore très marginales dans une grande majorité d'établissements (entre 0 et 0,5 % des produits totaux), une quinzaine d'entre eux se distinguent quant à leur performance en la matière (cf. graphique 8). À Strasbourg, les recettes des DU représentent ainsi 2,6 % des produits totaux de l'université. Ces ressources (11,7 M€ en 2013) sont même supérieures à celles provenant des droits de scolarité sur diplômes nationaux (7,6 M€).

⁶⁶ Les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés (article 238 bis du code général des impôts (CGI)) bénéficient d'une réduction d'impôt correspondant à 60 % des sommes versées dans la limite de 5 % du chiffre d'affaires. Les particuliers bénéficient d'une réduction d'impôt sur le revenu égale à 66 % des versements dans la limite de 20 % du revenu imposable (art. 200 du CGI). Les redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune bénéficient d'une réduction de l'impôt dû correspondant à 75 % du montant des dons, dans la limite de 50 000 € (article 885-0 V bis A du CGI).

Les écarts constatés entre établissements permettent d'identifier ici une marge de manœuvre encore insuffisamment exploitée par une partie substantielle des établissements. Le potentiel de financement représenté par les DU apparaît clairement sur la période récente puisque **si ces derniers ne représentaient que 13 % de l'ensemble des droits d'inscriptions perçus par les établissements en 2008, cinq ans plus tard ils représentent 20 % du total des droits d'inscription perçus.**

Graphique 8 : Positionnement des 75 établissements du périmètre de la mission quant à leur capacité à générer des produits de leurs diplômés universitaires (2013)



Source : données collectées par la Cour des comptes et comptes financiers des universités, calculs de la mission.

NE : la taille des bulles est proportionnelle au montant de la subvention pour charges de service public perçue par l'établissement.

Le développement des diplômes d'université doit donc se poursuivre, à condition que les tarifs pratiqués, qui relèvent de la compétence du conseil d'administration, couvrent l'ensemble des coûts générés⁶⁷ et correspondent à de véritables besoins de formation. Le succès et l'attractivité de ces formations sont directement liés au caractère plus ou moins professionnalisant des diplômes, à leur adéquation avec les attentes des étudiants et des milieux socio-économiques, à des politiques de « niche », ainsi qu'au prestige et à la notoriété de l'établissement. Dans ce cadre, une attention particulière doit être portée au secteur de la formation médicale.

Proposition n° 8 : encourager la création de diplômes d'université professionnalisants, répondant aux attentes des étudiants et des milieux socio-économiques dont les tarifs intégreront l'ensemble des coûts directs et indirects des établissements.

3.4.5.2. Les diplômes nationaux

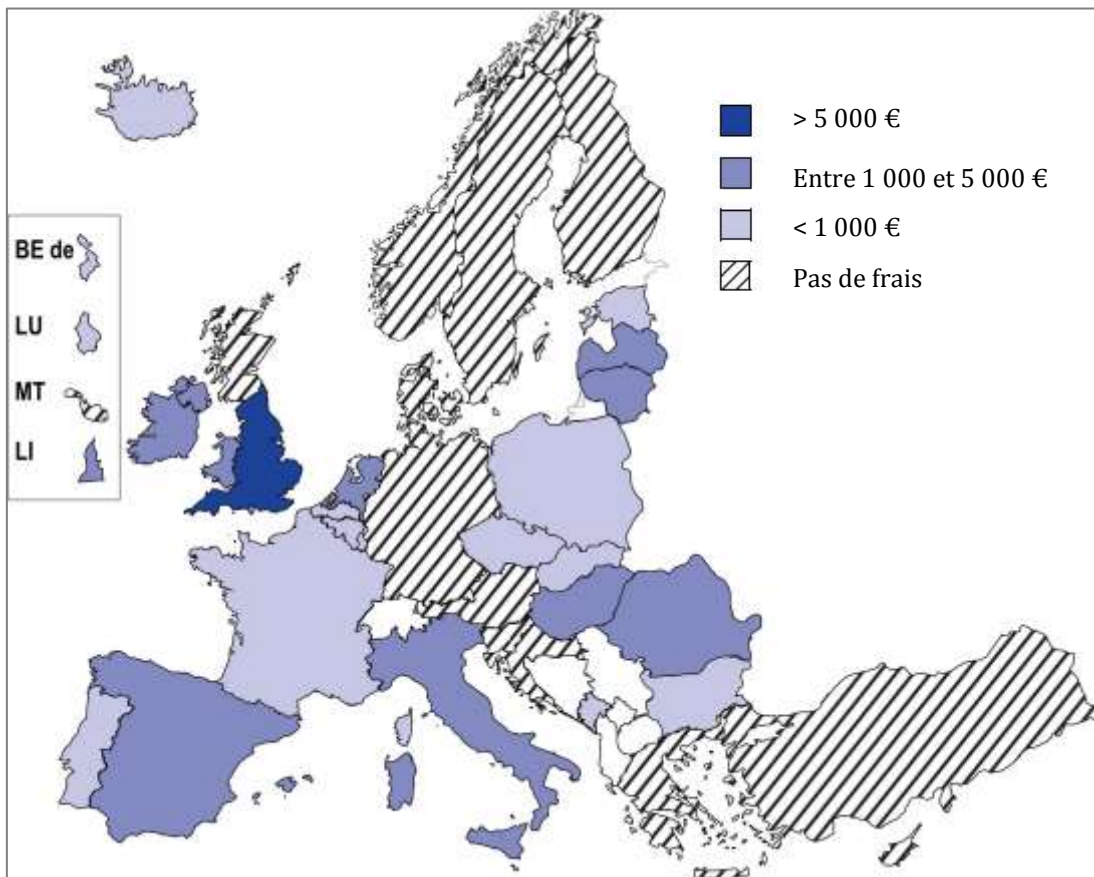
Les droits de scolarité perçus au titre des diplômes nationaux représentent 12,9 % des principales ressources propres des établissements analysées par la mission, et 1,7 % du total de leurs produits. Cette ressource atteignait 227 M€ en 2013, en hausse de 14,7 % par rapport à 2008, soit une croissance très modérée de 2,8 % par an.

⁶⁷ Avec la limite déjà évoquée de la faiblesse constatée de l'approche en coûts complets.

Annexe V

Les droits d'inscription appliqués par les établissements publics d'enseignement supérieur relevant du MESR sont fixés annuellement par arrêté⁶⁸. L'hypothèse de leur relèvement constitue un sujet sensible politiquement et socialement⁶⁹. La modicité des droits pratiqués en France par rapport aux autres pays européens (cf. graphique 9) justifierait que des projections soient conduites sur les conséquences d'un relèvement de ceux-ci, d'abord vis à vis des étudiants étrangers non communautaires, compte tenu de l'écart entre le coût des formations, supporté par l'État, et les droits demandés, et éventuellement vis-à-vis des étudiants français.

Graphique 9 : Frais de scolarité les plus fréquents par pays en 2014-2015



Source : Eurydice (via http://eacea.ec.europa.eu/education/eurydice/documents/facts_and_figures/fees_support.pdf)

Note : Ces données nationales concernent les étudiants à temps plein, et couvrent toutes sortes de dépenses (comprenant entre autres les droits d'inscription, les frais de dossier ou encore les sommes complémentaires dont doivent s'acquitter les étudiants dont le temps d'études dépasse un certain seuil).

Le relèvement des droits de scolarité constitue en effet aujourd'hui l'un des principaux leviers d'augmentation des ressources propres des établissements universitaires. Le rapport du Sénat précité⁷⁰ notait par exemple que porter les droits de scolarité moyens à 1 000 €, soit un niveau correspondant à la moyenne européenne, et bien en deçà des droits pratiqués au Royaume-Uni, générerait pour les établissements un produit de 900 M€. A l'inverse, un alignement sur le dispositif allemand aurait un impact très significatif sur l'équilibre financier des établissements d'enseignement supérieur.

⁶⁸ Arrêté du 12 août 2014 fixant les taux de droits de scolarité d'établissements publics d'enseignement supérieur relevant du ministre chargé de l'enseignement supérieur – Licence : 184 € - Master : 256 € - Doctorat : 391 €.

⁶⁹ Même si le montant des droits d'inscription de certaines écoles d'ingénieurs sous cotutelle du MENESR ont été relevés substantiellement récemment.

⁷⁰ Rapport n° 547, p 144.

Annexe V

La mission a pu procéder à des simulations de chiffrage à partir des données de la population étudiante en 2012 (nombre d'étudiants total et de boursiers exonérés de droits)⁷¹ et confirme ces ordres de grandeur. Une augmentation identique des droits pour chaque niveau de diplôme entraînerait une augmentation proportionnelle du montant total des droits perçus⁷². D'autres simulations ont été réalisées, dont les résultats sont présentés ci-dessous (cf. tableau 21). **S'ils ne constituent pas, en l'état une proposition de la mission, ils permettent de fixer des ordres de grandeur financiers.**

Tableau 21 : Montant total des droits de scolarité perçus selon différentes simulations, sur le périmètre des 75 établissements étudiés par la mission (référence : année 2012)

	Exemple 1	Exemple 2	Exemple 3
Montant individuel des droits (€)			
Licence	250	1 000	1 500
Master	500	1 000	2 500
Doctorat	500	1 000	2 500
Montant total des droits perçus (€)			
Licence	139 739 000	558 956 000	838 434 000
Master	194 380 000	388 760 000	971 900 000
Doctorat	23 204 500	46 409 000	116 022 500
Total	357 323 500	994 125 000	1 926 356 500
Variation par rapport aux droits 2012	+130 850 449	+767 651 949	+1 699 883 449

Source : calculs de la mission.

3.5. Une véritable politique de rationalisation du patrimoine immobilier doit être mise en place

Alors que depuis une trentaine d'années les augmentations de surfaces et les constructions nouvelles dominent la politique immobilière des universités (pas systématiquement à leur initiative notamment dans le cadre des CPER), les surfaces dont elles disposent aujourd'hui, l'état de ce patrimoine, les charges d'infrastructure qui pèsent sur les budgets de fonctionnement et les contraintes budgétaires qui, dans les faits entraînent une diminution des budgets de maintenance, font peser des risques significatifs sur l'équilibre financier des établissements.

Trois pistes sont envisagées par la mission.

♦ **La réorientation des CPER vers des opérations qui permettent de rationaliser le patrimoine immobilier**

La mission considère que la rationalisation et l'optimisation du patrimoine immobilier des établissements d'enseignement supérieur doit devenir un axe majeur de leur politique mais également un objectif prioritaire dans la préparation des CPER. Sur la base de diagnostics de l'existant et des besoins identifiés pour répondre aux nouvelles modalités de formation et aux besoins de l'activité de recherche, les opérations d'optimisation et de rénovation du patrimoine devraient être privilégiées aux opérations créant de la surface nette.

⁷¹ La faiblesse de ces simulations résulte naturellement dans le fait qu'elles font l'hypothèse d'une absence d'élasticité de la demande d'études supérieures au montant des droits de scolarité, c'est-à-dire qu'elles supposent que les effectifs étudiants ne diminueraient pas en cas d'augmentation des droits de scolarité. Dans la pratique, il est probable que des variations marginales seraient effectivement sans impact. En cas d'augmentation plus substantielle, l'effet serait sans doute différent.

⁷² Ainsi, une hausse de 15 %, qui porterait les droits à 212 € en licence, à 294 € en master et à 450 € en doctorat, générerait une augmentation de 15 % du montant perçu par les universités, soit un produit supplémentaire d'environ 34 M€ par an.

La vétusté d'une partie du patrimoine existant, la sous-utilisation de surfaces destinées à la formation, les besoins liés à la mise aux normes et à l'amélioration de la performance énergétique des bâtiments militent pour que soit réorientée l'affectation des fonds publics.

Proposition n° 9 : Privilégier les opérations de rénovation et de rationalisation du patrimoine immobilier des établissements d'enseignement supérieur, plutôt que la création de surfaces nouvelles dans la programmation des CPER et des subventions d'investissement.

◆ **L'intéressement des universités à la vente de leurs actifs immobiliers :**

Cette rationalisation des surfaces pourrait également reposer sur un encouragement à procéder à des cessions d'éléments du patrimoine. Cette perspective suppose, au regard des difficultés à surmonter et en l'absence de dévolution du patrimoine dans la majorité des cas, que les établissements aient une visibilité sur le retour financier auquel ils peuvent prétendre en cas de cession d'actifs. En 2014, lorsqu'un bien de l'État affecté et utilisé par une université a été vendu, France Domaine a reversé 50 % du produit de la cession au MENESR, sans que cela ne constitue un droit garanti de retour financier pour l'université concernée⁷³. Si cette dernière souhaite bénéficier d'une partie de ce financement, elle doit en faire la demande au MENESR et à France domaine et justifier d'un besoin de financement d'une autre opération immobilière s'intégrant dans son schéma pluriannuel de stratégie immobilière (SPSI)⁷⁴.

Cette procédure qui est utilisée par quelques établissements (voir tableau 22) mériterait d'être revue. **L'intéressement direct et significatif des établissements (qui assument toutes les contraintes d'une telle opération) au produit de la vente des actifs immobiliers qui leurs sont affectés, dans des conditions stables et connues à l'avance, serait un élément d'incitation qu'il conviendrait de développer.**

Tableau 22 : Exemples d'opérations de cessions de biens immobiliers et de la part du reversement réutilisée par les établissements

Année	Bien cédé	Prix de vente	Retour MENESR	Taux (%)	Opération financée	Montant réutilisé
2009	CROUS, résidence universitaire, Nantes	2 700 000	1 755 000	65	CROUS rénovation résidence Casternau, Nantes	1 755 000
2012	Université Grenoble 1, Institut de géographie, Grenoble	1 130 000	678 000	60	Université Grenoble 1, rénovation/restructuration bâtiment J. Roget	678 000
2012	Université de Bourgogne, terrain, Dijon	2 495 000	1 497 000	60	Université de Bourgogne, acquisition d'un terrain dans le cadre de l'opération Campus	853 744
					Université de Bourgogne, rénovation thermique du bâtiment droit-lettres	643 256
2014	Université Montpellier 2, espace naturel Puech Villa	358 560	179 280	50	Université Montpellier 2, mise en conformité des locaux de l'institut des sciences de l'évolution de Montpellier	180 000

⁷³ Le même dispositif est prévu pour 2015.

⁷⁴ Source : extrait du rapport IGAENR 2014-013 « contribution à la réflexion stratégique et à la politique immobilière des universités » mars 2014.

Source : DGESIP.

Proposition n° 10 : Permettre aux établissements disposant de surfaces excédentaires de procéder à des cessions immobilières, et les intéresser financièrement, et sans conditions particulières, au produit de ces cessions.

- ◆ **La relance de la politique de dévolution du patrimoine immobilier en priorisant les établissements volontaires disposant d'une capacité d'investissement importante (fonds de roulement mobilisable et capacité d'autofinancement) :**

La loi « liberté et responsabilités des universités » permet à l'État de transférer aux EPSCP qui en font la demande, la pleine propriété des biens mobiliers et immobiliers qui leur sont affectés ou sont mis à leur disposition⁷⁵.

Neuf universités s'étaient portées candidates en 2009 à l'obtention de la dévolution de leur patrimoine immobilier et trois l'ont obtenu en 2011 et 2012⁷⁶. Le processus de dévolution a été suspendu pour trois ans, fin 2012, par le MENESR qui souhaitait tirer un premier bilan de l'expérience conduite.

Les observations conduites par l'IGAENR dans les établissements ayant bénéficié de la dévolution du patrimoine immobilier permettent d'identifier les aspects vertueux qu'elle engendre : responsabilisation au travers de la prise de conscience de l'enjeu que représente la politique patrimoniale, expression d'une stratégie immobilière, structuration et professionnalisation des acteurs et services, projection, dans un cadre pluriannuel, des besoins et ressources du budget annexe.

La mission ne méconnaît ni la charge importante de suivi que représente ces établissements pour la DGESIP ni le coût d'une telle politique si elle doit s'accompagner de moyens budgétaires dédiés. Elle considère cependant que le bilan qui peut en être tiré apparaît très positif, et donne aux établissements de nouvelles marges de manœuvre pour éventuellement procéder à des cessions d'actifs. C'est pourquoi, elle préconise que la politique de dévolution du patrimoine soit reprise. L'estimation du coût de cette dévolution⁷⁷ pour les établissements repose pour partie sur des éléments certains, pour une autre part sur des besoins qui restent difficiles à chiffrer :

- ◆ les dotations aux amortissements à intégrer au budget des établissements ;
- ◆ le coût de la remise en état du bâti dont la propriété serait transférée peut quant à lui difficilement être évalué.

La mission est favorable à la reprise des opérations de dévolution du patrimoine immobilier à un rythme compatible avec le niveau des finances publiques. Même en l'absence de financements budgétaires spécifiquement dédiés à l'accompagnement de cette dévolution, mais étant précisé que les subventions aujourd'hui consacrées à l'investissement immobilier seraient maintenues, celle-ci pourrait être poursuivie en priorisant d'abord les universités volontaires disposant d'une solidité financière suffisante (fonds de roulement mobilisables important, résultat positif, capacité d'autofinancement confortable).

Proposition n° 11 : Reprendre le processus de dévolution du patrimoine, en priorisant les établissements volontaires et disposant d'une capacité d'investissement suffisante.

⁷⁵ Article L. 719-14 du code de l'éducation.

⁷⁶ Universités de Poitiers, Clermont-Ferrand 1 et Toulouse 1.

⁷⁷ Note CBCM du 15 octobre 2013. Un travail de chiffrage plus précis et actualisé pourrait faire l'objet d'une mission spécifique.

3.6. L'optimisation et la mutualisation des fonctions support est encore inaboutie

La loi n° 2013-660 du 22 juillet 2013 relative à l'enseignement supérieur et à la recherche (article L.718-2 du code de l'éducation) prévoit le regroupement des établissements publics d'enseignement supérieur et des organismes de recherche partenaires, et les invite à coordonner leur offre de formation et leur stratégie de recherche.

Ces regroupements (COMUE, fusion, association) qui visent à mieux coordonner les activités cœur de métier des établissements créent également un contexte favorable à la réorganisation des services, à la mutualisation et l'optimisation des fonctions support. La cartographie des moyens affectés à ces fonctions mériterait d'être conduite pour accompagner chacune des opérations et alimenter la définition d'une organisation cible, rationalisée, et garante de l'efficacité et de la sécurisation de procédures.

L'enjeu est de taille puisque les travaux de l'IGAENR ont montré depuis 2010 que les fonctions support BIATSS⁷⁸ représentaient en moyenne 18 % des effectifs totaux des établissements d'enseignement supérieur⁷⁹, chiffres confirmés à l'occasion de l'audit des fonctions support des organismes de recherche⁸⁰. Dans l'échantillon retenu, l'INSERM, consacrait en 2010, 14,6 % de ses effectifs totaux consolidés à ses fonctions support, l'INRA (14,8 %) et le CNRS (15,2 %) se situaient dans des valeurs voisines tandis que l'INRIA (19,6 %) et le CIRAD (22,2 %) étaient plus consommateurs de moyens de support.

Il convient de poursuivre et d'amplifier dans les établissements le mouvement d'analyse de l'organisation et de la répartition des fonctions support afin de l'optimiser.

⁷⁸ Les fonctions de support sont constituées de l'ensemble des compétences qui fournissent des services aux fonctions métier de l'université - formation et recherche - mais sans être en lien direct avec le cœur de métier. Peuvent être identifiées comme fonctions de support les fonctions ressources humaines, système d'information, achat, la fonction financière, patrimoniale, juridique, la fonction communication, les services généraux.

⁷⁹ Enseignants et non enseignants.

⁸⁰ Rapport IGAENR n° 2011-109 : Synthèse des audits des fonctions support du CNRS, de l'INSERM, de l'INRIA, de l'INRA et du CIRAD.

ANNEXE VI

L'exercice du contrôle budgétaire

SOMMAIRE

1. LES COMPÉTENCES DES CONTRÔLEURS BUDGÉTAIRES ACADÉMIQUES (CBA) EN MATIÈRE D'ANALYSE FINANCIÈRE DOIVENT ÊTRE RENFORCÉES POUR LEUR PERMETTRE D'EXERCER UN CONTRÔLE BUDGÉTAIRE SATISFAISANT	1
1.1. La qualité de l'exercice du contrôle budgétaire par les rectorats est hétérogène et les compétences des CBA en matière d'analyse financière sont globalement insuffisantes	1
1.2. La montée en compétences des CBA se heurte tant à la question des effectifs au sein de chaque académie qu'à celle de la constitution d'un vivier de ressources humaines en mesure d'alimenter le réseau	3
1.3. La restructuration de l'organisation des académies dans le cadre de la réforme territoriale doit être mise à profit pour créer des pôles d'expertise	4
2. PAR-DELÀ LES EFFETS ATTENDUS DU RENFORCEMENT DE LA COLLABORATION AVEC LES CONTRÔLEURS BUDGÉTAIRES EN RÉGION (CBR), LA DIFFICULTÉ DES RECTEURS À FAIRE ENTENDRE LEUR VOIX NE POURRA ÊTRE CORRIGÉE QUE PAR UNE ÉVOLUTION RÉGLEMENTAIRE DE LEURS MODALITÉS D'EXERCICE DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE.....	6
2.1. La mobilisation du réseau des CBR en soutien du réseau des CBA est prévue par un conventionnement dont les modalités de mise en œuvre sont restées très inégales.....	6
2.1.1. <i>Le dispositif en vigueur mobilise deux réseaux en parallèle pour l'exercice du contrôle budgétaire.....</i>	6
2.1.2. <i>La mise en œuvre de la première convention de partenariat (2008) entre rectorats et DRFiP est restée très inégale selon les académies.....</i>	6
2.2. Les déclinaisons locales de la nouvelle convention-cadre de partenariat (2014) vont dans le sens d'un renforcement de la coopération entre CBA et CBR, mais celle-ci doit encore être approfondie.....	7
2.2.1. <i>La déclinaison de la nouvelle convention-cadre dans les conventions locales apparaît plus satisfaisante, mais il est encore trop tôt pour en évaluer les effets concrets.....</i>	7
2.2.2. <i>Des améliorations peuvent dès à présent être apportées afin de renforcer encore la coopération entre les deux réseaux, via la systématisation de bonnes pratiques et le renforcement des échanges sur les comptes financiers.....</i>	9
2.3. Une évolution réglementaire prévoyant l'expression de l'avis des recteurs sous la forme d'un avis écrit communiqué au CA sera nécessaire pour apporter de premières réponses à leurs difficultés de positionnement	10
2.4. La qualité des avis rendus tant par le CBA que par le CBR reste tributaire de la qualité des documents produits par l'université comme du respect des délais de transmission et pourra être améliorée par le renforcement de leurs outils d'analyse	11

Annexe VI

NB : Dans ses réflexions sur l'exercice du contrôle budgétaire des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), la mission s'est placée dans une logique d'optimisation de l'organisation du contrôle budgétaire sous l'autorité des recteurs chanceliers des universités conformément aux dispositions législatives actuelles plutôt que dans une logique d'évolution législative quant à l'attribution de la responsabilité du contrôle budgétaire aux contrôleurs budgétaires en région (CBR). Le scénario, développé infra, de renforcement du contrôle budgétaire exercé par les rectorats, en collaboration avec les directions régionales des finances publiques, a été élaboré conjointement par l'IGAENR et l'IGF.

Une évaluation de l'efficacité de ce schéma spécifique d'organisation devrait être conduite dans les cinq années suivant sa mise en œuvre afin de vérifier si les conditions d'exercice du contrôle budgétaire des universités permettent in fine de répondre aux enjeux budgétaires et financiers liés au passage de la majorité des établissements aux responsabilités et compétences élargies (RCE).

1. Les compétences des contrôleurs budgétaires académiques (CBA) en matière d'analyse financière doivent être renforcées pour leur permettre d'exercer un contrôle budgétaire satisfaisant

1.1. La qualité de l'exercice du contrôle budgétaire par les rectorats est hétérogène et les compétences des CBA en matière d'analyse financière sont globalement insuffisantes

L'exercice du contrôle budgétaire est confié par la loi aux recteurs chanceliers des universités, qui sollicitent pour cela l'analyse des directions régionales des finances publiques (DRFiP) par le biais de conventions locales établies en application d'une convention-cadre nationale (cf. 0).

Encadré 1 : Des modalités d'intervention renforcées pour les recteurs

L'exercice du contrôle budgétaire répondait principalement, jusqu'à l'entrée en vigueur du décret n° 2014-604 du 6 juin 2014, à l'obligation d'arrêter un budget d'établissement public à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP) après la constatation d'un double déficit d'exploitation.

Prenant acte du caractère tardif de l'intervention du recteur, le gouvernement a procédé en juin 2014 à une modification du décret financier pour substituer le critère du déficit simple de la section de fonctionnement au critère initial de deux déficits successifs. Cette modification devrait permettre une intervention plus rapide et plus graduée du recteur ainsi qu'une plus grande responsabilisation des établissements dans la détermination des conditions de leur retour à l'équilibre.

Aux termes de l'article R. 719-104 du code de l'éducation, « *lorsque le compte de résultat accuse une perte, le conseil d'administration détermine par une délibération les conditions de retour à l'équilibre pour l'exercice suivant. Le projet de cette délibération est soumis à l'avis préalable du recteur d'académie, chancelier des universités, ou, pour les établissements qui lui sont directement rattachés, du ministre chargé de l'enseignement supérieur. Cet avis est communiqué au conseil d'administration avec le projet de délibération.* »

Annexe VI

Après deux déficits successifs, le projet de budget de l'exercice suivant est présenté au conseil d'administration (CA) avec un plan de rétablissement de l'équilibre financier soumis à l'avis conforme du recteur d'académie (I de l'article R. 719-109-I du code de l'éducation).

Si le conseil d'administration ne vote par les budgets initiaux et /ou rectificatifs conformément au plan de rétablissement de l'équilibre financier, ils sont arrêtés par le recteur (II de l'article R. 719-109-I du code de l'éducation).

La procédure cesse de s'appliquer à la constatation d'un résultat excédentaire. Toutefois, aux termes de l'article R. 719-109 du code de l'éducation, « le recteur [...] peut décider de prolonger cette procédure s'il estime que la situation de l'établissement n'est pas durablement assainie. »

Source : Mission.

Au sein des rectorats, l'exercice du contrôle budgétaire est confié, sous l'autorité du recteur chancelier des universités à un contrôleur budgétaire académique dont les missions sont selon le profil de poste type établi par le ministère de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche (MENESR), les suivantes :

- ◆ expertiser les décisions de l'établissement ayant un impact budgétaire (opérations pluriannuelles, masse salariale, campagne emplois...);
- ◆ analyser les documents budgétaires et financiers;
- ◆ veiller au respect de la réglementation budgétaire et comptable;
- ◆ analyser la sincérité et la soutenabilité budgétaire et identifier les risques financiers, notamment sur la politique de ressources humaines et la politique immobilière de l'établissement;
- ◆ déterminer et mettre en œuvre les modalités de contrôle de l'établissement.

Depuis le passage des premiers établissements aux RCE en 2009, le dispositif de contrôle budgétaire au sein des rectorats a pris une importance nouvelle et s'est étoffé afin de répondre aux enjeux liés à la plus grande autonomie financière des universités. La possibilité, pour le recteur, d'intervenir dans la construction du budget, mise en œuvre à plusieurs reprises depuis le passage aux RCE, a notamment constitué un facteur de important de maîtrise financière pour les établissements.

Même si la situation financière globale des universités s'améliore (cf. annexe II), la montée en puissance du contrôle budgétaire académique demeure une priorité.

La mission a en effet constaté **une grande hétérogénéité en matière d'exercice du contrôle budgétaire académique dans les sept académies dont dépendent les neuf universités qu'elle a visitées**. Différentes insuffisances du dispositif ont notamment pu être relevées, celles-ci se traduisant par les absences de :

- ◆ remarques sur la surestimation de recettes de l'ordre de plusieurs millions d'euros pendant plusieurs exercices consécutifs;
- ◆ remarques sur l'inexactitude ou l'absence de plan pluriannuel d'investissement (PPI);
- ◆ remarques sur l'inexactitude de modalités de décompte des charges calculées;
- ◆ suivi des suites données aux remarques formulées antérieurement par le recteur;
- ◆ détection du caractère construit d'un résultat d'exercice afin d'éviter un déficit alors même que la situation financière de l'université présentait des signes évidents de dégradation;
- ◆ distinction faite entre résultat d'exploitation et résultat exceptionnel;
- ◆ analyse de la soutenabilité budgétaire et financière;
- ◆ remarques sur la non production de documents obligatoires comme l'état consolidé des moyens mis dans les unités de recherche communes avec d'autres établissements et organismes de recherche.

Annexe VI

Cette hétérogénéité en matière d'exercice du contrôle budgétaire provient donc pour partie **d'un niveau de compétences parfois insuffisant en matière d'analyse financière**, y compris sur des principes élémentaires. Il peut toutefois être précisé que :

- ◆ les situations de déficit de certaines universités ont été l'occasion d'une montée en compétences pour les contrôleurs budgétaires académiques concernés (ainsi que de renforcement de la coopération avec les DRFiP, cf. *infra*) ;
- ◆ la qualité de l'analyse produite par les CBA est tributaire de la qualité des documents budgétaires et financiers fournis par les établissements, et du respect des délais de transmission par ces derniers.

Conscient de ces difficultés et des enjeux, le MENESR indique avoir entrepris différentes actions de formation, en particulier dans la perspective de la mise en œuvre de la nouvelle gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) issue du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012. La mise en place d'un plan de formation structuré et cohérent mettant l'accent sur le renforcement des compétences des CBA en matière d'analyse financière apparaît comme une priorité.

Proposition n° 1 : renforcer les efforts de formation des CBA en matière d'analyse financière dans le cadre de plans établis dans la durée.

1.2. La montée en compétences des CBA se heurte tant à la question des effectifs au sein de chaque académie qu'à celle de la constitution d'un vivier de ressources humaines en mesure d'alimenter le réseau

Selon une enquête de la direction des affaires financières (DAF) du MENESR menée en décembre 2013 et actualisée fin 2014, **le contrôle budgétaire académique mobilisait 37 ETP au niveau national pour les 25 académies ayant répondu, soit 6,50 % des ETP affectés à l'enseignement supérieur dans les services des académies (569,86 ETP)**. Dans 18 académies, les effectifs sont de moins de 2 ETP, ce qui pose au sein de chaque académie la question de la masse critique nécessaire à l'exercice d'un contrôle budgétaire de qualité. Si la DAF du MENESR estime que cet ordre de grandeur en valeur absolue est suffisant pour exercer le contrôle budgétaire académique, celui-ci étant appelé à s'établir à terme entre 40 et 50 ETP, **deux difficultés restent prégnantes** :

- ◆ **seuls 60 % de ces 37 ETP sont des agents catégorie A**, avec une très grande diversité de situations, allant de l'agent de catégorie B au secrétaire général d'académie adjoint¹, ce qui pose la question de l'adéquation des recrutements et des compétences aux enjeux ;
- ◆ la répartition des 37 ETP affectés au contrôle budgétaire dans les différentes académies, présentée dans le Tableau 1, entraîne une répartition des agents qui **limite la constitution et l'animation d'un vivier de ressources humaines** permettant d'alimenter ces postes et donc **le maintien d'une capacité d'expertise locale forte**, d'autant que la DAF indique que le taux de rotation des agents sur ces postes est relativement plus élevé que celui qui est constaté sur d'autres postes.

Proposition n° 2 : privilégier l'affectation d'agents de catégorie A sur les postes de contrôle budgétaire académique et développer une filière de ressources humaines en matière d'analyse financière.

¹ Cette diversité a également été observée par l'IGAENR dans les EPSCP rencontrant des difficultés financières à l'occasion des audits flash et approfondis qu'elle a menés depuis 2012.

Annexe VI

Tableau 1 : Ressources affectées au CBA dans les rectorats

Académie	Nombre d'ETP par académie	Nombre d'établissements suivis
Toulouse	0,67	6
Lille	1,00	7
Montpellier	1,00	6
Grenoble	0,90	5
Aix-Marseille	0,60	3
Rennes	1,00	4
Strasbourg	0,80	3
Limoges	0,30	1
Reims	0,60	2
Paris	3,00	9
Nantes	1,60	4
Nice	0,80	2
Clermont-Ferrand	1,30	3
Caen	1,00	2
Corse	0,50	1
Poitiers	1,50	3
Rouen	1,50	3
Lyon	2,90	5
Orléans-Tours	2,00	3
Créteil	3,00	4
Bordeaux	2,40	3
Versailles	4,00	5
Amiens	1,65	2
Nancy-Metz	1,00	1
Dijon	2,00	1
Besançon	ND	2
Guadeloupe	ND	1
La Réunion	ND	1
Total	37,02	92

Source : MENESR.

1.3. La restructuration de l'organisation des académies dans le cadre de la réforme territoriale doit être mise à profit pour créer des pôles d'expertise

La modification de la carte des régions constitue une opportunité pour repenser l'organisation du dispositif de contrôle budgétaire académique et plus largement de la fonction de chancelier des universités. Que l'organisation académique future soit ajustée au périmètre des nouvelles régions ou qu'il y ait maintien, le cas échéant, de plusieurs académies au sein d'une région, la mutualisation du contrôle budgétaire académique pourrait se réaliser selon deux scénarios possibles :

- ◆ dans un premier scénario, l'alignement du territoire de l'académie sur celui de la région avec la fusion éventuelle d'anciennes académies et le maintien d'un seul recteur entraînerait de fait une mutualisation du contrôle budgétaire au niveau du recteur chancelier de la nouvelle académie ;
- ◆ dans un second scénario, le maintien de deux (voire trois) académies dans leur périmètre actuel, et donc de deux (voire trois) recteurs dans une région n'exclurait pas pour autant l'intérêt d'une mutualisation des fonctions, des ressources humaines et des compétences. Deux hypothèses seraient alors envisageables :

Annexe VI

- les compétences relatives à l'enseignement supérieur pourraient être confiées à un seul recteur, chancelier des universités, auquel il reviendrait alors d'assurer le contrôle budgétaire pour l'ensemble des établissements d'enseignement supérieur de la région ;
- chaque recteur conserverait la responsabilité du contrôle budgétaire pour l'ensemble des établissements d'enseignement supérieur de son académie mais les contrôleurs budgétaires seraient mutualisés au sein d'une plate-forme de service unique qui travaillerait pour chacun d'eux.

Dans un cas comme dans l'autre une plateforme régionale unique dédiée au contrôle budgétaire serait la garantie d'une meilleure efficacité, et présenterait l'avantage de mutualiser les compétences, d'accroître la professionnalisation en offrant une taille critique permettant un développement de la capacité d'analyse financière.

Proposition n° 3 : mettre en place à l'occasion de l'adaptation de l'organisation des académies à la réforme des régions des plateformes régionales mutualisées dédiées à l'exercice du contrôle budgétaire académique².

² Les effets de la réforme territoriale sur le réseau des contrôleurs budgétaires en région (CBR) ne sont pas encore connus mais une mutualisation du contrôle budgétaire exercé par les DRFiP parallèle à celle des rectorats pourrait éventuellement intervenir.

2. Par-delà les effets attendus du renforcement de la collaboration avec les contrôleurs budgétaires en région (CBR), la difficulté des recteurs à faire entendre leur voix ne pourra être corrigée que par une évolution réglementaire de leurs modalités d'exercice du contrôle budgétaire

2.1. La mobilisation du réseau des CBR en soutien du réseau des CBA est prévue par un conventionnement dont les modalités de mise en œuvre sont restées très inégales

2.1.1. Le dispositif en vigueur mobilise deux réseaux en parallèle pour l'exercice du contrôle budgétaire

L'exercice du contrôle budgétaire par le recteur s'appuie sur l'analyse du DRFiP qu'il peut solliciter selon des modalités établies par une convention de partenariat.

Le réseau des CBR est donc lui aussi mobilisé, en plus du réseau des CBA, et lui apporte son expertise financière en rendant un avis élaboré à partir des mêmes documents que ceux qui sont à disposition des CBA.

Encadré 2 : Le champ d'expertise de la DRFiP

L'article R. 719-107 du code de l'éducation dispose que « pour l'exercice de [ses] compétences, [...] et selon des modalités établies par une convention de partenariat, le recteur, chancelier des universités, [...] sollicite l'analyse du directeur régional des finances publiques ou celles du contrôleur budgétaire et comptable ministériel. »

Au regard des articles R. 719-107 et R. 719-109 du code de l'éducation, le champ d'analyse du DRFiP est constitué de :

- l'examen de la soutenabilité budgétaire ;
- la masse salariale et les plafonds d'emplois ;
- les dépenses obligatoires de l'établissement ;
- la sincérité de l'évaluation des dépenses et des recettes ;
- la situation de la trésorerie et du fonds de roulement ;
- la qualité du contrôle interne de l'établissement en matière financière budgétaire et comptable.

Source : Mission.

2.1.2. La mise en œuvre de la première convention de partenariat (2008) entre rectorats et DRFiP est restée très inégale selon les académies

La première convention-cadre de partenariat entre le MENESR et le ministère chargé du budget, signée le 5 décembre 2008, a précisé l'organisation des échanges d'information préalables aux analyses sollicitées par le recteur.

Encadré 3 : Les dispositions de la première convention-cadre de partenariat

La convention-cadre de partenariat signée le 5 décembre 2008 prévoit que les analyses sollicitées auprès du DRFiP concernent l'examen de la soutenabilité budgétaire, et notamment :

- les projets pluriannuels d'investissement ;
- la masse salariale et les plafonds d'emplois ;
- la prise en compte des dépenses obligatoires de l'établissement ;
- la sincérité de l'évaluation des dépenses et des recettes ;
- la qualité du contrôle interne de l'établissement ;
- les principaux postes du compte financier, de son équilibre ;
- la situation de trésorerie et du fonds de roulement.

Cette convention-cadre a été déclinée localement par des conventions spécifiques de partenariat afin de l'adapter aux besoins conjointement identifiés par les acteurs du contrôle.

Source : Mission.

Les observations faites par la mission lors des entretiens menés dans les sept académies et les six DRFiP de rattachement des neuf universités de l'échantillon permettent de caractériser **la mise en œuvre de cette convention au niveau local comme étant très inégale**. Ainsi, à titre d'exemples :

- ◆ les échanges et la collaboration sont très limités dans une académie ;
- ◆ dans une académie, le rectorat n'a effectué aucune demande auprès du DRFiP et n'a transmis aucun document pendant les deux premières années de mise en œuvre de la convention, le CBR n'ayant été invité à aucune réunion préparatoire au conseil d'administration (pré-CA). Cette situation a évolué fin 2014-début 2015, le CBR étant dorénavant invité aux réunions de pré-CA ;
- ◆ la collaboration est de bonne qualité dans deux autres académies, se traduisant par des échanges de documents et une complémentarité dans l'expertise produite (gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) pour le CBR, soutenabilité de moyen terme et analyse de l'évolution de la masse salariale pour le CBA).

2.2. Les déclinaisons locales de la nouvelle convention-cadre de partenariat (2014) vont dans le sens d'un renforcement de la coopération entre CBA et CBR, mais celle-ci doit encore être approfondie

2.2.1. La déclinaison de la nouvelle convention-cadre dans les conventions locales apparaît plus satisfaisante, mais il est encore trop tôt pour en évaluer les effets concrets

A la suite du constat du caractère inégal de la mise en œuvre de la convention, une nouvelle convention cadre a été signée le 31 mars 2014 avec pour ambition de « *mettre en œuvre le dialogue indispensable entre les autorités chargées du contrôle et les établissements d'enseignement supérieur [...] d'anticiper et de prévenir les défaillances financières qui pourraient potentiellement engager le budget de l'État au-delà de sa programmation initiale et d'éclairer les modalités d'exercice du contrôle budgétaire* ».

Annexe VI

Encadré 4 : Les dispositions de la seconde convention-cadre de partenariat

La nouvelle convention s'organise autour de deux axes structurants pour répondre à l'enjeu de la maîtrise des risques financiers :

- elle met l'accent sur la prévention des risques financiers ;
- elle introduit les établissements comme acteurs du dialogue.

Pour faciliter la mise en œuvre d'un dialogue de gestion entre les différents partenaires, l'article 3 de la convention-cadre recommande fortement que soit décliné au niveau local :

- la mise à disposition des documents sur une plateforme commune dans un format dématérialisé ;
- les modalités d'organisation et de calendrier des pré-CA « *essentiels à la mise en place d'un dialogue de gestion constructif et à l'exercice d'un contrôle budgétaire de qualité [étant] le lieu où l'essentiel des sujets ont vocation à être identifiés et réglés [et] un levier fondamental des échanges et des rapports de confiance qu'il convient de parvenir à mettre en place avec les établissements* » ;
- les modalités de réunions régulières entre le recteur et le DRFiP pour aborder les questions qui nécessitent un point particulier, « *la prévention des difficultés financières des établissements devant être l'objectif essentiel de ces échanges* ».

Source : Mission.

La mission a procédé à l'examen de la mise en œuvre de la nouvelle convention-cadre par les conventions locales (cf. tableau 2). Sans préjuger de ces effets qui ne pourront être appréciés que dans quelques mois, **la déclinaison de la convention-cadre en conventions locales apparaît formellement satisfaisante**. En particulier, 19 académies ont souhaité compléter les dispositions de la convention cadre relatives aux rencontres entre rectorat et DRFiP et à la participation du CBR aux pré-CA, se décomposant comme suit :

- ◆ treize académies ont mis en place une organisation sous forme de pré-CA plus une rencontre ;
- ◆ trois académies ont mis en place une organisation sous forme de pré-CA plus deux rencontres ;
- ◆ deux académies ont mis en place une organisation sous forme de pré-CA plus trois rencontres ;
- ◆ une académie a mis en place une organisation sous forme d'une rencontre avant chaque pré-CA.

De plus, en matière de prévention des risques financiers, une académie a prévu l'élaboration d'indicateurs communs et deux académies ont institué un comité de suivi commun au rectorat et à la DRFiP.

Tableau 2 : Mise en œuvre de la convention-cadre par les conventions locales

	Article 3 Rencontres Rectorat/DRFiP et participation CBR pré-CA	Article 4 Cas de saisine du DRFiP	Article 5 Analyses complémentaires demandées au DRFiP	Article 7 Secteurs d'analyse du DRFiP au recteur	Article 8 Prévention des risques financiers
Convention cadre	2	10	13	18	17
Convention cadre réduite	3	2	1	0	0
Convention cadre complétée	19	12	10	6	7

Source : Mission sur le fondement des données MENESR.

Annexe VI

En outre et selon les données produites par la DGESIP, la déclinaison de l'article 3 de la convention-cadre dans les conventions locales intègre quasi systématiquement, en plus des réunions régulières, la dématérialisation des modalités d'échanges et, pour la moitié d'entre elles, un travail d'alerte et de prévention des difficultés financières lorsque des situations particulières l'exigent et notamment en cas de risque budgétaire avéré (cf. tableau 3).

Tableau 3 : Mise en œuvre du dialogue de gestion prévue par l'article 3 de la deuxième convention-cadre

	Dématérialisation des modalités d'échanges (plateforme commune...)	Pré-CA	Réunions régulières (au moins une fois par an) pour aborder les questions communes, les situations spécifiques ou les problématiques plus stratégiques	Prévention des difficultés financières	Fonction d'alerte
Nombre d'académie	21	24	23	13	10

Source : Mission, sur le fondement des données MENESR, DGESIP. Référence : 24 académies.

2.2.2. Des améliorations peuvent dès à présent être apportées afin de renforcer encore la coopération entre les deux réseaux, via la systématisation de bonnes pratiques et le renforcement des échanges sur les comptes financiers

Deux axes principaux de progrès peuvent être identifiés :

- ◆ **la coopération entre CBR et CBA néglige encore l'analyse des comptes financiers :**
 - la généralisation de la présence des CBR lors des réunions de pré-CA est décisive pour renforcer l'efficacité de l'action des CBA, mais de telles réunions doivent non seulement être tenues en amont du vote des budgets initiaux et rectificatifs, mais aussi en amont du vote des comptes financiers (cf. *supra* sur la nécessité de renforcer l'analyse financière) ;
 - les entretiens menés avec les CBR laissent penser qu'ils pourraient être davantage mobilisés en matière d'analyse des comptes financiers, cette demande intervenant dans une période (mars et avril) relativement moins chargée (après la majorité des avis sur les budgets opérationnels de programme (BOP) et avant les comptes rendus de gestion) ;
- ◆ **la systématisation des bonnes pratiques identifiées par la mission est nécessaire pour renforcer la coopération entre CBA et CBR telle que suit :**
 - la rédaction d'un compte-rendu écrit à l'issue de chaque pré-CA, celui-ci étant transmis à l'ensemble des participants ;
 - la transmission au recteur d'un avis systématique du CBR sur le budget initial, une décision budgétaire modificative ou les comptes financiers ;
 - la diffusion des extraits des comptes rendus des conseils d'administration ayant traités aux questions budgétaires établis par l'université au CBR par le recteur chancelier ;
 - la mise à disposition des tutelles de l'ensemble de ces comptes rendus.

La convention-cadre devrait être modifiée en conséquence pour intégrer ces propositions, et les DRFiP et les rectorats peuvent adapter leur convention locale sans attendre leur renouvellement de la convention-cadre. Les échanges locaux devront être poursuivis pour approfondir les modalités de coopérations locales complémentaires, dont une diffusion pourrait être faite à travers le partage de bonnes pratiques lors des séminaires de CBA et de CBR.

Proposition n° 4 : dans l'attente de la modification de la convention-cadre, modifier les conventions locales afin de :

- ◆ prévoir de consacrer un pré-CA dédié à l'analyse du compte financier ;
- ◆ généraliser la rédaction de comptes rendus des différents pré-CA transmis aux participants ;
- ◆ prévoir l'élaboration systématique d'un avis du CBR, transmis au recteur, sur le budget initial, toute décision budgétaire modificative et les comptes financiers ;
- ◆ prévoir l'envoi aux CBR des extraits des comptes rendus de CA établis par les universités sur tous les points des ordres du jour relatifs au vote des budgets et comptes financiers.

Proposition n° 5 : organiser des séminaires de formation communs entre CBA et CBR.

2.3. Une évolution réglementaire prévoyant l'expression de l'avis des recteurs sous la forme d'un avis écrit communiqué au CA sera nécessaire pour apporter de premières réponses à leurs difficultés de positionnement

Sur l'échantillon de neuf universités examinées par la mission, aucune participation personnelle du recteur au conseil d'administration n'a été relevée. De plus, l'attention de la mission a été attirée de manière systématique par tous ses interlocuteurs sur les marges de manœuvre limitées dont dispose le recteur compte tenu de son niveau de représentation, pour exprimer son avis et éventuellement exercer une influence au sein du conseil d'administration de l'université ou en amont de la réunion de celui-ci. Au-delà de la représentation du recteur au conseil d'administration, le manque de formalisation de sa position et l'absence d'avis formalisé communiqué au président de l'université et aux membres du CA limite, de fait, l'efficacité du contrôle budgétaire.

La mission préconise par conséquent que soit prévue **par voie réglementaire** l'obligation de **rédaction d'un avis écrit et motivé du recteur, prenant en compte l'avis du CBR**, portant sur l'équilibre réel, la sincérité et la soutenabilité du budget initial et des budgets rectificatifs de chaque université, ainsi que sur l'analyse des comptes financiers. Cet avis devrait être **transmis au président de l'université et aux membres du conseil d'administration à travers les documents préparatoires du CA³**.

Dans l'attente de cette modification réglementaire, la pratique de l'expression d'un avis formalisé du recteur auprès du président de l'université et du CA de l'établissement pourrait être mise en œuvre par voie d'instruction donnée aux recteurs par le MENESR.

Proposition n° 6 : prévoir par modification de la partie réglementaire du code de l'éducation, la rédaction d'un avis écrit et motivé du recteur, prenant en compte l'avis du CBR, sur les budgets et les comptes financiers qui lui sont soumis dans le cadre du contrôle budgétaire. Cet avis est adressé au président de l'université et transmis par ce dernier aux membres du CA avec les documents préparatoires aux CA.

³ Pour rappel, les dispositions de l'article R. 719-104 du code de l'éducation prévoient une transmission au conseil d'administration de l'avis du recteur sur le projet de délibération relatif aux conditions du retour à l'équilibre après la constatation d'un déficit simple.

2.4. La qualité des avis rendus tant par le CBA que par le CBR reste tributaire de la qualité des documents produits par l'université comme du respect des délais de transmission et pourra être améliorée par le renforcement de leurs outils d'analyse

La qualité des documents budgétaires et financiers produits par les universités et leur transmission dans les délais conditionnent fortement l'efficacité du contrôle budgétaire des CBA avec l'appui des CBR. Ainsi, un même CBR en charge du suivi de deux universités insiste sur la très forte hétérogénéité entre celles-ci, le conduisant à nuancer fortement la capacité d'expertise qu'il peut apporter au CBA en ce qui concerne l'université non capable de fournir des documents de qualité.

La sensibilisation des universités en la matière devrait être renforcée, et la qualité des documents produits par ces dernières davantage normée, ce que la mise en œuvre de la GBCP devrait faciliter.

De plus, **les CBA et CBR devraient être alertés lors de la publication d'outils méthodologiques susceptibles de les aider à développer la qualité de leur analyse** (tels que ceux qui sont issus des rapports de l'IGAENR⁴) et se voir systématiquement communiquer les rapports intéressants la situation financière des universités de leur ressort (audits flashes et approfondis de l'IGAENR).

En outre, les rapports des commissaires aux comptes devraient être systématiquement transmis aux CBA et aux CBR, et ce directement par les CAC lorsque les établissements ne le font pas. Les contrats passés avec les CAC pourraient inclure cette transmission directe aux rectorats et aux DRFiP.

Proposition n° 7 : renforcer la sensibilisation des universités à la qualité des documents budgétaires et financiers et au respect des délais de transmission en entamant autant que possible un travail de normalisation de leurs pratiques concomitamment à l'entrée en vigueur de la GBCP.

Proposition n° 8 : prévoir la diffusion systématique aux CBA et aux CBR des rapports de l'IGAENR intéressant l'exercice du contrôle budgétaire sous toutes ses dimensions.

⁴ Exemples : *Guide méthodologique en vue de la réalisation d'une cartographie économique et d'une analyse stratégique des activités des universités* (rapport n° 2013-079 de juillet 2013), *L'évaluation de la soutenabilité de l'offre de formation des établissements d'enseignement supérieur* (rapport n° 2014-028 de juillet 2014).

ANNEXE VII

Liste des personnes rencontrées

SOMMAIRE

1. MINISTÈRE DE L'ÉDUCATION NATIONALE, DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE LA RECHERCHE	1
1.1. Cabinets.....	1
1.2. Direction générale de l'enseignement supérieur et de l'insertion professionnelle (DGESIP).....	1
1.3. Direction des affaires financières (DAF).....	1
1.4. Direction générale de la recherche et de l'innovation (DGRI).....	2
1.5. Secrétariat général.....	2
1.6. Service du contrôle budgétaire et comptable ministériel (SCBCM).....	2
1.7. Rectorats.....	2
1.7.1. Académie de Strasbourg.....	2
1.7.2. Académie de Nantes.....	2
1.7.3. Académie de Paris.....	2
1.7.4. Académie de Rennes.....	2
1.7.5. Académie de Rouen.....	3
1.7.6. Académie de Clermont-Ferrand.....	3
1.7.7. Académie de Créteil.....	3
1.8. Universités.....	3
1.8.1. Université de Strasbourg.....	3
1.8.2. Université de Haute-Alsace (Mulhouse).....	3
1.8.3. Université de Rennes II.....	3
1.8.4. Université de Nantes.....	4
1.8.5. Université Paris V – Descartes.....	4
1.8.6. Université Paris VI – Pierre et Marie Curie.....	4
1.8.7. Université du Havre.....	4
1.8.8. Université Paris-Est – Marne-la-Vallée.....	5
1.8.9. Université de Clermont-Ferrand I.....	5
2. MINISTÈRE DES FINANCES ET DES COMPTES PUBLICS	5
2.1. Cabinets.....	5
2.2. Direction du budget.....	5
2.3. Direction générale du Trésor - Agence France Trésor.....	6
2.4. Direction générale des finances publiques (DGFIP).....	6
2.4.1. Administration centrale.....	6
2.4.2. Directions régionales des finances publiques.....	6
3. AUTRES	7
3.1. Conférence des Présidents d'Université (CPU).....	7
3.2. Compagnie nationale des commissaires aux comptes.....	7

1. Ministère de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche

1.1. Cabinets

- ◆ Christophe Strassel, directeur adjoint du cabinet de la ministre, directeur du cabinet de la secrétaire d'État
- ◆ Claire Falzone-Allard, conseillère en charge des affaires budgétaires et de la modernisation de l'action publique

1.2. Direction générale de l'enseignement supérieur et de l'insertion professionnelle (DGESIP)

- ◆ Marie-Hélène Granier-Fauquert, adjointe à la directrice générale de l'enseignement supérieur et de l'insertion professionnelle
- ◆ Eric Piozin, chef de service de la stratégie de contractualisation, du financement et de l'immobilier
- ◆ sous-direction du financement de l'enseignement supérieur :
 - Frédéric Forest, sous-directeur
 - Anne Bennet, chef du département d'analyse financière
 - Sonia Brkic, adjointe au chef du département de l'allocation des moyens
 - Cécile Draye, chef du département de la synthèse budgétaire
 - Sébastien Martin-Ferrand, chargé d'études
 - Stéphanie Laporte
 - Abir El Kouki
 - Catherine Pasquay
- ◆ sous-direction du dialogue contractuel :
 - Dominique Pistorio, chef du département des accréditations
- ◆ sous-direction des systèmes d'information et des études statistiques :
 - Isabelle Kabla-Langlois, sous-directrice
 - Emmanuel Weisenburger, chef du département des outils d'aide à la décision
 - Bruno Berrezaie, chef du département des systèmes d'information

1.3. Direction des affaires financières (DAF)

- ◆ Guillaume Gaubert, directeur des affaires financières
- ◆ Thierry Bergeonneau, sous-directeur du budget de la MIRE
- ◆ bureau des opérateurs de l'enseignement supérieur et de la recherche
 - Jean-Philippe Trébillon, chef du bureau
 - Loris Ardito, chargé de tutelle
 - Claire Le Couëdic, chargée de tutelle
 - Gilles Broyet, chef de projet

1.4. Direction générale de la recherche et de l'innovation (DGRI)

- ◆ Roger Genet, directeur général
- ◆ Pierre Valla, adjoint au directeur général

1.5. Secrétariat général

- ◆ Frédéric Guin, secrétaire général
- ◆ Laure Vagner-Shaw, mission de contrôle interne pour la maîtrise des risques
- ◆ Delphine Küss

1.6. Service du contrôle budgétaire et comptable ministériel (SCBCM)

- ◆ Jean-Luc Pain, contrôleur budgétaire et comptable ministériel
- ◆ Marie-Louise Seitz, chef du bureau du contrôle budgétaire du MESR
- ◆ Aristide Sun, chef de la mission opérateurs

1.7. Rectorats

1.7.1. Académie de Strasbourg

- ◆ Stéphane Aymard, secrétaire général
- ◆ Valérie Trugillo, secrétaire générale adjointe
- ◆ Hélène Iggert, responsable de la division de l'enseignement supérieur

1.7.2. Académie de Nantes

- ◆ William Marois, recteur
- ◆ Laurent Gerin, secrétaire général
- ◆ Corinne Vadé, secrétaire générale adjointe, directrice de l'organisation générale et de l'enseignement supérieur
- ◆ Christelle Durant, chef de la division de l'enseignement supérieur
- ◆ Thierry Furet, adjoint au chef de division, chargé de mission enseignement supérieur

1.7.3. Académie de Paris

- ◆ Marie-Laure Coquelet, vice-chancelier des universités de Paris
- ◆ Bernadette Petit, secrétaire générale de la chancellerie

1.7.4. Académie de Rennes

- ◆ Michel Quéré, recteur
- ◆ Pierre Jaunin, secrétaire général
- ◆ Christine Epinette, chargée du contrôle budgétaire

1.7.5. Académie de Rouen

- ◆ Patrick Guidet, secrétaire général
- ◆ Davis Delauney, chargé du contrôle budgétaire

1.7.6. Académie de Clermont-Ferrand

- ◆ Marie-Danièle Campion, recteur
- ◆ Michèle Mosnier, conseiller du recteur pour l'enseignement supérieur
- ◆ Jérôme Guichard, chef de la division de l'enseignement supérieur et de la recherche
- ◆ Dominique Pouget, en charge du contrôle budgétaire et financier
- ◆ Karine Berger, ingénieur régional de l'équipement (IRE), responsable du service action immobilière

1.7.7. Académie de Créteil

- ◆ Beatrice Gille, rectrice
- ◆ Marie-Thérèse Cuomo, directrice de l'enseignement supérieur

1.8. Universités

1.8.1. Université de Strasbourg

- ◆ Alain Beretz, président
- ◆ Jean-Yves Pabst, vice-président finances et stratégie numérique
- ◆ Frédéric Dehan, directeur général des services
- ◆ Hélène Mangano, directrice des affaires financières
- ◆ Jean-François Kapps, agent comptable
- ◆ Serge Saettel, adjoint de l'agent comptable

1.8.2. Université de Haute-Alsace (Mulhouse)

- ◆ Christine Gangloff-Ziegler, présidente
- ◆ Claire Marichal-Westrich, vice-présidente gestion et finance
- ◆ Samuel Bitsch, directeur général des services
- ◆ Emilie Vérany, directrice des affaires financières
- ◆ Rachida Labandji, adjointe de l'agent comptable

1.8.3. Université de Rennes II

- ◆ Jean-Émile Gombert, président
- ◆ Amine Amar, directeur général des services

Annexe VII

- ◆ Jean-Noël Payre, directeur des ressources humaines et directeur des ressources humaines par intérim
- ◆ Catherine Loneux, vice-présidente en charge des finances et des ressources humaines
- ◆ Edith Loyer, agent comptable
- ◆ Géraud de Marsillac, directeur financier et responsable de la cellule de pilotage

1.8.4. Université de Nantes

- ◆ Olivier Laboux, président
- ◆ Mohamed Bernoussi, premier vice-président
- ◆ Thierry Biais, directeur général des services
- ◆ Noël Barbu, vice-président en charge du développement, des partenariats économiques et des affaires financières
- ◆ Dominique Averty, vice-président formation et vie universitaire
- ◆ Gwendolina Wendling, directrice des études et de la vie universitaire
- ◆ Stéphanie Texier, directrice générale adjointe des services
- ◆ Delphine Loret, directrice des ressources humaines et du dialogue social
- ◆ Francis Delbart, directeur du plan de l'immobilier et de la logistique
- ◆ Hervé Branchereau, directeur des affaires financières
- ◆ Frédéric Drue, agent comptable

1.8.5. Université Paris V – Descartes

- ◆ Frédéric Dardel, président
- ◆ Nicolas Mignan, directeur général des services
- ◆ Anne Betrencourt, directrice des affaires financières
- ◆ Corine Brancaleoni, agent comptable

1.8.6. Université Paris VI – Pierre et Marie Curie

- ◆ Jean Chambaz, président
- ◆ Laurent Buisson, vice-président moyens et ressources
- ◆ Pascal Challande, vice-président délégué au budget
- ◆ Hervé Combaz, directeur général des services
- ◆ Philippe Turquet, directeur du budget et des finances
- ◆ David Clément, directeur de l'évaluation et du pilotage
- ◆ Agnès Richard, adjointe à l'agent comptable

1.8.7. Université du Havre

- ◆ Pascal Reghem, président
- ◆ Juliette Le Luyer, directrice générale des services
- ◆ Eric Vasselin, vice-président en charge des moyens (finances, RH et immobilier)
- ◆ Olivier Thuries, agent comptable
- ◆ Nathalie Boisvin, responsable de la cellule de pilotage

Annexe VII

- ◆ Yves Trochu, cellule pilotage (scolarité)
- ◆ Emmanuel Lugan, cellule pilotage (masse salariale, emplois)
- ◆ Christine Picq, cellule pilotage (heures d'enseignement)

1.8.8. Université Paris-Est – Marne-la-Vallée

- ◆ Gilles Roussel, président
- ◆ Frédéric Moret, premier vice-président
- ◆ Muriel Jougleux, vice-présidente CA
- ◆ Solange Bonneaud, directrice générale des services
- ◆ Elodie Bezout, cellule de pilotage
- ◆ Sandrine Wauthier, cellule de pilotage, MS
- ◆ Antonio Di Palo, directeur des affaires financières
- ◆ Nelly Tocko, agent comptable

1.8.9. Université de Clermont-Ferrand I

- ◆ Philippe Dulbecco, président
- ◆ Olivier Guinaldo, vice-président
- ◆ Myriam Esquirol, directeur général des services
- ◆ Cécile Mathieu, responsable de la cellule de pilotage et de contrôle de gestion
- ◆ Bigné Kodjo, contrôleur de gestion au sein de la cellule de pilotage
- ◆ Marie-Françoise Moulin, agent comptable
- ◆ Catherine Foncel, directrice des affaires financières
- ◆ Jérôme Normand, directeur des affaires financières

2. Ministère des finances et des comptes publics

2.1. Cabinets

- ◆ Pierre Heilbronn, directeur adjoint du cabinet du ministre des finances et des comptes publics
- ◆ Guillaume Robert, directeur du cabinet du secrétaire d'Etat chargé du budget
- ◆ Julien Alix, conseiller budgétaire

2.2. Direction du budget

- ◆ 3^{ème} sous-direction, bureau de la recherche et de l'enseignement supérieur (3 MIREs)
 - Vincent Moreau, sous-directeur
 - Vincent Cristia, chef de bureau
 - Florian Cahagne, adjoint au chef de bureau

Annexe VII

- ◆ 2^{ème} sous-direction, bureau opérateurs de la DB
 - Alban Marino, chef de bureau
 - Géraldine Cecconi, adjointe au chef de bureau

2.3. Direction générale du Trésor - Agence France Trésor

- ◆ Maya Atig, directrice générale adjointe
- ◆ Mikhaël Ayache, responsable de la gestion de la trésorerie

2.4. Direction générale des finances publiques (DGFIP)

2.4.1. Administration centrale

- ◆ Service comptable de l'Etat, sous-direction CE-2 :
 - Olivier Touvenin, sous-directeur
 - Pierre Farouilh, chef du bureau Opérateurs de l'Etat (CE-2B)
 - Valérie Jarlaud-Vialle, bureau des opérateurs de l'Etat
 - Steven Foubert, bureau des opérateurs de l'Etat
 - Armelle Guellec, bureau des opérateurs de l'Etat
- ◆ Mission doctrine comptable et contrôle interne comptable
 - Sophie Bouilhol, responsable du secteur gestion des risques
 - Stéphanie Ledoux, adjointe au chef de la mission

2.4.2. Directions régionales des finances publiques

- ◆ DRFIP d'Ile-de-France :
 - Philippe Parini, directeur régional des finances publiques
 - Bernard Haddad, contrôleur budgétaire en région
 - Thierry Dufant, responsable du pôle gestion publique Etat
- ◆ Christian Mure, contrôleur budgétaire en région Alsace
- ◆ Didier Jarnigon, contrôleur budgétaire en région Bretagne
- ◆ Pascal Albertini, contrôleur budgétaire en région Pays-de-la-Loire
- ◆ DRFiP de Haute-Normandie :
 - Marie-Françoise Haye-Guillaud, directrice régional des finances publiques
 - Martin Le Coeur, contrôleur budgétaire en région
- ◆ DRFiP d'Auvergne :
 - Jean-Noël Briday, directeur régional des finances publiques
 - Annie Lamétéry, contrôleur budgétaire en région

3. Autres

3.1. Conférence des Présidents d'Université (CPU)

- ◆ Jean-Loup Salzmann, président, président de l'université Paris XIII
- ◆ Gérard Blanchard, vice-président, président de l'université de La Rochelle
- ◆ Michel Dellacasagrande, conseiller
- ◆ Khaled Bouabdallah, vice-président, président de l'université Jean Monnet Saint-Etienne
- ◆ Sibylle Rochas, chargée de mission

3.2. Compagnie nationale des commissaires aux comptes

- ◆ Béatrice Noguier-Briand Conseiller technique
- ◆ Remi Savournin, Cailliau Dedouit et associés, président du groupe de travail EPN
- ◆ Valérie Riou, Mazars
- ◆ Eric Godeau, Deloitte France
- ◆ Pierre-François Ayoux, Scacchi & Associés
- ◆ Yann Semelin, Ernst et Young
- ◆ Florence Pestie, PricewaterhouseCoopers

ANNEXE VIII

Échantillon de neuf universités visitées par la mission

Annexe VIII

Compte tenu de la grande hétérogénéité des universités et de la difficulté d'établir un échantillon d'établissements statistiquement représentatif de l'ensemble, la mission a fait le choix de retenir un échantillon de neuf établissements caractéristiques de situations différentes. La mission estime que, même s'il ne sera naturellement pas possible d'extrapoler simplement les mesures de cet échantillon à l'ensemble des universités, les critères retenus s'efforcent de couvrir une typologie suffisamment diversifiée pour servir d'appui à la décision publique :

- ◆ les effectifs étudiants accueillis ;
- ◆ universités sur-dotées ou sous dotées au regard du modèle d'allocation des moyens SYMPA ;
- ◆ établissement porteur de projets soutenus dans le cadre du programme d'investissement d'avenir et/ou bénéficiaire du plan Campus ;
- ◆ établissement bénéficiant de la dévolution de son patrimoine immobilier ;
- ◆ établissement ayant présenté en 2010, ou 2011 ou 2012 un déficit de sa section de fonctionnement et revenu à l'équilibre ;
- ◆ établissement présentant en 2013 un déficit de sa section de fonctionnement ;
- ◆ niveau du fonds de roulement et de la trésorerie exprimés en nombre de jours de fonctionnement.

Par ailleurs, ont été prises en compte quelques caractéristiques complémentaires comme le caractère mono-disciplinaire ou pluridisciplinaire de l'établissement, le poids de l'établissement dans la région, la situation francilienne et/ou provinciale de l'établissement ainsi que la présence d'une université résultant d'une fusion d'établissements dans l'échantillon.

Dans cet objectif, ont été retenues :

- ◆ deux universités parisiennes : Paris VI – Pierre et Marie Curie, qui est l'une des principales universités de recherche française et Paris V - Descartes, qui se caractérise par l'importance de ses enseignements dans les disciplines médicales. Les deux universités ont été labellisées dans le cadre d'une initiative d'excellence (IDEX) ;
- ◆ l'université de Strasbourg, l'une des plus importantes universités pluridisciplinaires hors région parisienne a été labellisée IDEX après une fusion réussie et bénéficie d'un Plan campus ;
- ◆ l'université de Nantes, université pluridisciplinaire aux effectifs importants et en croissance, qui a connu des difficultés financières avant un retour à l'équilibre ;
- ◆ l'université de Clermont-Ferrand I, qui est l'une des trois universités ayant obtenu la dévolution de son patrimoine immobilier ;
- ◆ l'université du Havre et l'université de Haute-Alsace (Mulhouse), qui sont deux universités pluridisciplinaires de taille plus modeste : la première a connu des difficultés financières importantes avant un retour à l'équilibre depuis deux exercices ; la seconde a présenté un déficit important en 2012 ;
- ◆ l'université de Rennes II, université mono-disciplinaire spécialisée dans les humanités ;
- ◆ l'université de Paris-Est Marne-la-Vallée (UPEM), francilienne, caractérisée par des formations très professionnalisantes et qui connaît des difficultés financières importantes depuis 2013.

Annexe VIII

Tableau 1 : Échantillon d'universités visitées par la mission

Université	IDEX et plan Campus	Résultat 2013 (en euros)	Déficit antérieurs, équilibre en 2013	Population étudiante ¹	Sur/sous-dotée DGF dans SYMPA ² en 2013	FR en nombre de jours de fonctionnement en 2013	Trésorerie en jours de fonctionnement en 2013	Commentaire
Strasbourg	IDEX et plan Campus	1 045 296		43 936	1,05	31	80	Université fusionnée
Rennes II		960 549		20 650	0,85	41	33	Monodisciplinaire, sous-dotée
Clermont Ferrand I	Campus prometteur	4 833 805		15 186	0,82	80	168	Dévolution du patrimoine, PPP via Clermont Université, projet de fusion
Nantes		3 958 884	Déficit 2010	33 769	1,03	13	35	Poids dominant dans la région
Le Havre		2 257 513	Déficit 2010 et 2011	6 958	1,01	33	31	Taille limitée
Mulhouse (université de Haute-Alsace)		51 148	Déficit 2012	7 539	0,96	49	72	Taille limitée
Paris VI	IDEX et Campus via Sorbonne Universités	2 467 084	Déficit 2010 - 2011 et 2012	31 376	1,07	11	32	Etablissement francilien sur-doté apparaissant dans le classement de Shanghai
Paris-Est Marne-la-Vallée	Campus prometteur	-4 114 264	Déficit 2012	10 479	1,02	59	68	Université accueillant le plus d'apprentis en France
Paris V	IDEX et Campus via Sorbonne Paris Cité	1 090 158	Déficit 2012	30 988	0,95	24	52	Etablissement francilien

¹ Nombre d'étudiants inscrits en 2012-2013 (inscriptions principales). Source : PapESR.

² Un coefficient supérieur à 1 correspond à une sur-dotation calculé par SYMPA, un coefficient inférieur à 1 correspond à une sous-dotation.

L'ensemble des revues de dépenses est disponible sur :
www.performance-publique.budget.gouv.fr/