



AGENCE DE MODERNISATION
DES UNIVERSITÉS
ET ÉTABLISSEMENTS

LES RENCONTRES DE L'AGENCE

**« *Amortissements, Réserves,
Investissements* »**

**23 Novembre 1999
et
21 Mars 2000**



TABLE DES MATIERES

PREAMBULE.....	5
LA PROBLEMATIQUE ET LES ENJEUX.....	6
I) INTRODUCTION.....	6
1.1 La déclinaison interne.....	6
1.2 La déclinaison externe.....	7
II) CONTEXTE GENERAL.....	8
2.1 La volonté de professionnalisation des enseignements.....	8
2.2 La volonté de calculer les coûts.....	8
2.3 Le souhait de l'entretien du patrimoine.....	8
III) LE PILOTAGE DES RESSOURCES FINANCIERES.....	9
3.1 Mettre en œuvre une politique d'intérêt collectif.....	9
3.2 La délégation des compétences et l'émiettement des ressources.....	9
IV) QUELQUES DEFINITIONS.....	10
4.1 L'amortissement.....	10
4.2 Les provisions.....	10
4.3 L'investissement.....	11
4.4 La capacité d'auto financement.....	12
4.5 Le fonds de roulement net global.....	12
4.6 Les réserves	13
V) LA REFORME DE LA M9-3.....	13
5.1 La mise en place d'une nouvelle comptabilité	13
5.2 La reconstruction des comptes.....	14
VI) CONCLUSION.....	16
<i>Points particuliers.....</i>	<i>17</i>
LA PRESENTATION DES CONCEPTS ET DE LA M 9 - 3.....	18
I) INTRODUCTION.....	18
1.1 Le souci d'un langage commun.....	18
1.2 Pourquoi cette réforme ?.....	18
II) LES PRINCIPALES INNOVATIONS DU PLAN COMPTABLE.....	19
2.1 La substitution partielle du compte 18 au compte 45.....	19
2.2 La systématisation de l'amortissement réel budgétaire.....	19
2.3 La neutralisation.....	20
2.4 Un plan comptable commenté.....	20
2.5 Le pré positionnement des comptes.....	20
2.6 Les opérations pluriannuelles de recettes et de dépenses.....	21



L'EXPOSE DE LA DIRECTION GENERALE DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE.....22

I) LE CADRE BUDGETAIRE.....	22
1.1 La volonté de clarifier la présentation du budget.....	22
1.2 L'introduction des concepts financiers de droit commun.....	23
1.3 Favoriser le pilotage financier central.....	24
1.4 Concepts pour apprécier la richesse budgétaire des universités.....	24
1.5 Méthode pour calculer le fonds de roulement.....	25
II) LE CADRE COMPTABLE.....	26
2.1 L'idée directrice.....	26
2.2 Comment tendre vers une analyse des coûts complets ?.....	26
2.3 La comptabilisation des biens des E.P.S.C.P.	27
2.4 Les amortissements.....	28

Points particuliers..... 32

Présentation d'expériences non universitaire :

LA CITE DE LA MUSIQUE.....34

I) PRESENTATION.....	34
II) LE REGIME D'AMORTISSEMENT.....	34
III) LA REPRISE SUR SUBVENTION.....	35
IV) QUELQUES CHIFFRES.....	36
V) CONCLUSION.....	37

LE CONSEIL GENERAL DE L'ORNE.....38

I) HISTORIQUE RECENT.....	38
1.1 Qu'est ce que la marge nette d'auto financement.....	38
1.2 La situation du département de l'Orne.....	38
..	
II) L'APPLICATION DE LA M-52 DANS LES DEPARTEMENTS.....	40
III) LES EFFETS BUDGETAIRES DES AMORTISSEMENTS.....	40
2.1 Comment estimer le patrimoine à amortir ?.....	40
2.2 L'organisation mise en place.....	41

Présentation de pratiques universitaires

EXPERIENCE DE L'I.N.S.A. DE RENNES ET DE L'UNIVERSITE D'ARTOIS.....42

I) QUELQUES RAPPELS THEORIQUES.....	42
1.1 Le bilan.....	42
1.2 Le compte de résultat.....	43
1.3 Les réserves ou le fonds de roulement.....	43



1.4 La capacité d'autofinancement.....	44
II) UN EXEMPLE CONCRET.....	45
2.1 Le compte de résultat.....	45
2.2 La capacité d'autofinancement.....	46
2.3 Le bilan.....	46
2.4 Le financement des biens durables.....	47
2.5 La synthèse.....	48
2.6 Autre interprétation de la capacité d'autofinancement.....	48
III) UN EXEMPLE DE LIAISON COMPTABILITE / BUDGET.....	49
<i>Points particuliers.....</i>	49
EXPERIENCE DE L'UNIVERSITE DE CERGY- PONTOISE.....	50
I) PRESENTATION DE L'UNIVERSITE.....	50
1.1 Une forte croissance.....	50
1.2 Un développement programmé.....	50
1.3 Les projets de développement et la structure financière.....	51
1.4 Des projets de construction financièrement coûteux.....	51
II) PRESENTATION FINANCIERE DE L'UNIVERSITE.....	51
III) UN ENSEMBLE COHERENT.....	54



PREAMBULE

Les Rencontres de l'Agence sont des journées d'échanges entre les représentants des établissements. Elles ont pour ambition d'enrichir les pratiques des participants par une confrontation avec d'autres approches, d'autres méthodes et de capitaliser et de diffuser les expériences et les savoir faire des établissements.

Dans le cadre des services aux établissements, l'Agence a organisé en 1999 :

- une rencontre le 08 avril sur le thème de « *la préparation budgétaire* »,
- cinq sessions de formation de deux jours sur « *la gestion des heures complémentaires* ».

Les Rencontres du 23 novembre 1999 et du 21 mars 2000 animées par Patrick Navatte Président de l'Université de Rennes 1, sur le thème « *Amortissements, Réserves, Investissements* » ont été construites à partir des séquences suivantes :

- la problématique et les enjeux,
- la présentation des concepts et de la M 9-3,
- l'intervention de la Direction générale de la Comptabilité Publique,
- la présentation de deux expériences non universitaires :
 - la Cité de la Musique,
 - le Conseil Général de l'Orne,
- le témoignage de deux établissements :
 - l'Université d'Artois et l'I.N.S.A. de Rennes,
 - l'Université de Cergy-Pontoise.

Vous trouverez, ci-après, un résumé des interventions des points énumérés précédemment.



La problématique et les enjeux

Patrick NAVATTE
Président de l'Université de Rennes 1

I) INTRODUCTION

Les finances représentent un enjeu majeur dans les universités.

La réforme imposée par la M9-3 présente comme intérêt d'améliorer la lisibilité des comptes au niveau interne et de produire des outils dont l'utilisation permettra de mieux piloter l'université.

Elle consiste notamment à rapprocher la comptabilité publique de la comptabilité privée.

Les universités pourront disposer d'un bilan, d'un compte de résultat, d'un tableau de financement permettant l'analyse financière des comptes d'un point de vue statique et dynamique.

La lisibilité des comptes se décline aussi bien de manière interne qu'externe.

1.1 La déclinaison interne

Elle permet de mesurer la productivité, c'est à dire le rapport du produit au facteur.

Dans le produit interne, il est important pour les gestionnaires de disposer d'un système de pilotage apte à produire des tableaux de bord permettant en peu de temps de disposer des indicateurs majeurs des activités de l'université.

Actuellement, les documents relatifs au budget, au compte financier ne permettent pas d'obtenir une vision suffisamment précise de la situation financière de l'université.

- L'analyse financière statique

D'un point de vue statique, il est toujours utile de savoir apprécier une situation.

La connaissance de la part des ressources propres par rapport aux ressources totales des universités donne un indicateur d'autonomie financière de l'établissement. La relation qui existe entre le "chiffre d'affaires" rapporté au total du bilan permet de préciser l'intensité capitalistique du secteur.

Il s'agit en d'autres termes, de savoir si avec 1 franc inscrit au bilan, je suis capable de générer 2 francs de chiffre d'affaires ou à l'inverse et c'est plutôt le cas des universités, si avec 4 francs au bilan, je suis en mesure de générer 1 franc de chiffre d'affaires.

En terme clair, il est important d'un point de vue financier de savoir de combien de stock de capital j'ai besoin pour produire un franc (il me faut certainement des immeubles, des immobilisations incorporelles, des brevets, des immobilisations financières, des stocks, un peu de trésorerie...pour mettre au point des activités telles que des contrats de recherche, la création de formation continue...).



- L'analyse financière dynamique

Les analyses dynamiques permettent d'établir des comparaisons dans le temps.

Elles supposent que :

- le périmètre des universités ne change pas trop,
- la consolidation soit possible,
- les règles de comptabilité soient stables.

Le point de vue dynamique est stratégiquement important, car il permet :

- d'avoir une vision précise des établissements qui cherchent à croître rapidement sans avoir les moyens d'assurer leur croissance,
- d'avoir une idée de la croissance permise par un résultat c'est à dire de la croissance équilibrée. La croissance équilibrée revient à disposer d'une capacité d'investissement issue de la capacité d'autofinancement. Cette capacité d'investissement maîtrisée permet d'investir mais aussi de préserver la trésorerie.

Les Présidents ont donc des choix stratégiques et financiers à effectuer :

- que faire de la marge de manœuvre dont dispose l'université ?
- doit-on tout investir en autofinancement ou conserver de la trésorerie ?

La lisibilité des comptes doit permettre de préciser le type de croissance préconisé, de même que le tableau de financement doit aider à connaître l'origine des ressources et les affectations effectuées en termes d'investissements ou de trésorerie.

1.2 La déclinaison externe

Elle va donner une information plus claire aux tiers et mettra fin à des idées reçues.

Par exemple, on n'entendra peut-être plus dire que les réserves des universités, qui étaient de 4,4 milliards en 1995, ont augmenté et sont devenues égales à 6,2 milliards en 1997 alors qu'en fin de compte la notion d'amortissement n'était pas prise en compte dans le calcul.

Les réserves étaient surévaluées puisque les résultats incluaient des amortissements, or aucune comptabilité publique ou privée ne peut considérer que des réserves sont des amortissements.

A terme, la déclinaison externe doit :

- favoriser les gains de productivité,
- permettre au Ministère de savoir si un établissement est en "danger",
- faciliter la lecture des comptes,
- permettre une plus grande rigueur vis-à-vis de l'administration fiscale.

Nous avons aujourd'hui dans les universités un problème important de respect des fiscalités qui nous sont opposables en matière de T.V.A., d'U.R.S.S.A.F., d'impôt sur les sociétés pour ceux qui ont des filiales.

Aujourd'hui certains établissements sont amenés à effectuer des provisions parce qu'ils doivent faire face à des redressements fiscaux, donc, plus vite la clarté sera faite au niveau de l'information donnée aux tiers et mieux les universités se sentiront.



II) CONTEXTE GENERAL

Le contexte dans lequel intervient la réforme se décline en trois points :

2.1 La volonté de professionnalisation des enseignements

L'université doit disposer aujourd'hui d'équipements utilisés par le monde de l'industrie.

Ceci implique une volonté de renouvellement du matériel informatique, pédagogique, des ateliers de mécanique, des machines à commandes numériques etc...

Cette volonté de renouvellement du matériel est déjà effective dans les universités et ne représente pas un changement fondamental.

Mais, l'uniformisation des règles de l'université (au niveau de la détermination de la durée d'amortissement) n'est pas simple à faire passer. Les collègues peuvent percevoir cela comme une perte « d'autonomie » de leurs finances, car on va les obliger à faire un renouvellement programmé d'un certain nombre de matériels.

Les enjeux sont considérables, il faut désormais intégrer la notion de gestion prévisionnelle partagée sur plusieurs années.

2.2 La volonté de calculer les coûts

L'Europe, dans le cadre des contrats de recherche européens, ne finance pas des projets mais des coûts.

Il faut donc être en mesure, pour être retenu, de bien mesurer ses coûts et la vérité des coûts importera plus qu'un coût faible ou élevé.

Les filières de formation doivent également savoir calculer leurs coûts.

L'accent doit donc être prioritairement mis sur la comptabilité générale à travers la présentation de bons bilans, de comptes de résultat, de tableaux de financement... Ensuite seulement se posent les problèmes de la comptabilité analytique qui sont ceux des regroupements de charges, les coûts ne représentant que des regroupements arbitraires de charges.

Aujourd'hui nous devons essayer d'avoir des objectifs précis en terme de comptabilité et de nombreuses questions doivent être posées. Est-ce que ce sont les filières qui nous intéressent ?, ou certains diplômes ?, ou des UFR entières ? Jusqu'à quel niveau de décomposition pouvons-nous aller ?

2.3 Le souhait de l'entretien du patrimoine (immobilier, infrastructure...)

Beaucoup de bâtiments ont été fournis aux universités pour faire face au défi du quantitatif. Mais aujourd'hui, le nombre d'étudiants reste à peu près stationnaire. Un nouveau défi d'ordre qualitatif se présente : celui de la sécurité des bâtiments, de leur bon entretien... Les étudiants doivent travailler dans de bonnes conditions et une politique de site doit être promue en la matière.



III) LE PILOTAGE DES RESSOURCES FINANCIERES

3.1 Mettre en œuvre une politique d'intérêt collectif et abolir la logique de « propriétaire » qui peut prévaloir dans les composantes

Le pilotage doit s'effectuer au niveau le plus élevé de l'université. Il faut tenter de rassembler et faire comprendre aux composantes qu'elles ne sont pas propriétaires de leurs bâtiments, de leurs installations, de leurs ordinateurs, de leurs ateliers...

L'université est un tout et si l'on veut mener véritablement une politique d'investissement significative, il faut dans les années à venir que la décision d'investissement soit plus centralisée, tout en respectant la volonté des collègues.

L'investissement constitue aujourd'hui le fer de lance de nos universités et engage véritablement l'avenir.

3.2 La délégation des compétences et l'émiettement des ressources (ne pas fabriquer de reliquats)

Bien qu'il ait des vertus, l'émiettement des ressources est très mauvais. Certes, il a longtemps permis de responsabiliser les collègues en leur permettant une maîtrise à la fois pédagogique et financière de leur activité et en favorisant des initiatives locales.

Mais, aujourd'hui, on s'aperçoit qu'il est temps de changer d'orientations principalement pour les comptes qui ne sont pas mouvementés ; « la partie de l'iceberg » qui reste toujours immergée doit pouvoir être mobilisée. Chaque directeur de composantes devrait avoir une ligne intitulée "crédit à répartir" véritable force de frappe au niveau de l'UB.

Je ne m'interdis pas, ensuite, en tant que Président d'université de faire remonter les niveaux 2 vers le niveau 1 pour permettre le financement de projets d'ampleurs.

D'ailleurs, j'ai fait le point sur les reliquats dans mon université et je me suis aperçu que je ne pouvais mobiliser que 15 francs sur 100 francs de reliquats.

Pour la première fois à l'université de Rennes 1, il n'y aura pas de report systématique des crédits et là je vais essayer de prendre 15% pour récupérer environ 15 millions de francs soit à peu près trois années d'avance.

Je crois qu'il y va de notre responsabilité de dire qu'il n'y aura pas de politique d'investissement dans l'université s'il n'y a pas une capacité à mobiliser massivement les ressources. Il faut absolument, passer par une restructuration des centres de responsabilités. Ce changement d'orientation pose un vrai problème culturel. Les collègues se croient dépossédés. Il est donc important d'expliquer, de convaincre, de former ...

Les universités ont d'énormes difficultés dans le système de pilotage de leurs ressources financières et les changements de comportements induits par la réforme ne vont pas être simples à gérer.



IV) QUELQUES DEFINITIONS

4.1 L'amortissement.

L'amortissement est la constatation comptable de la baisse de valeur d'un élément d'actif, résultant de l'usage, du temps ou du changement de technique. Il peut-être dégressif ou linéaire.

L'amortissement, doit être pratiqué sur le matériel, sur l'immobilier mais également sur des immobilisations dites incorporelles (brevets, résultats de recherche...).

L'amortissement sur les immobilisations incorporelles représente une nouveauté. Il doit être discuté au niveau du Conseil d'Administration qui a la charge de définir la politique d'amortissement de son université (par exemple, la durée d'amortissement par type de matériel, par type d'immobilisation...)

Une fois que la durée d'amortissement est définie, il faut considérer que pendant chaque année de la durée de vie présumée, le bien se consomme et sa valeur, dans le bilan, diminue graduellement.

- Où en est-on de l'amortissement dans les universités ?

En général, dans l'université, on ne tient compte que des amortissements pour ordre. Certains font des estimations mais n'en tiennent pas compte dans la comptabilité effective des opérations. La raison principale étant que le patrimoine immobilier ne figure pas dans le bilan des universités. Par conséquent, le montant des résultats est souvent inexact ; le résultat d'exploitation ou le résultat de fonctionnement est surévalué. Si on voulait correctement l'évaluer, il faudrait prendre en compte une dotation aux amortissements calculée sur des bases crédibles.

C'est au Conseil d'Administration de définir une réglementation et de faire des propositions sur les durées d'amortissement.

Mais la comptabilisation est parfois difficile :

- le mobilier de bureau est amortissable sur 10 ans. Si vous pensez qu'en terme de fonctionnement votre compte est bien équilibré, vous pouvez estimer que votre mobilier de bureau peut être amorti non pas sur 10 mais sur 5 ans. Dans ce cas vous "gonflez" vos dotations aux amortissements et vous minorez votre résultat. L'idéal étant de ne pas trop surévaluer cette dotation pour qu'elle reste compatible avec les ressources qui se trouvent au crédit du compte de résultat.
- les matériels pédagogiques sont amortissables en 5 ans.
- les matériels informatiques sont amortissables sur une période de 3 à 5 ans.

4.2 Les provisions

La provision est la constatation d'un risque de diminution de valeur d'un élément d'actif ou d'une augmentation de charge au passif.

Il est important de bien distinguer la notion d'amortissement de la notion de provision. L'amortissement concerne les biens actifs, les biens immobilisés.

Il existe des provisions pour dépréciation d'éléments d'actifs (stocks...) et des provisions pour risques et charges (amendes...).

- Exemples

L'université peut être confrontée à des redressements fiscaux, d'URSSAF voir d'autres administrations. Elle va pouvoir provisionner sur une ou plusieurs années, l'amende à payer l'année prochaine ou les années suivantes.



Dans ce cas, la provision ne touche pas des éléments d'actifs, elle représente une charge probable et précise mais qui reste incertaine quant à son montant.

L'université peut aussi avoir des participations financières dans des sociétés ou filiales qui ont des difficultés financières. Dans ce cas, elle peut être obligée de passer des provisions à l'actif pour dépréciation d'éléments.

La Cour des Comptes souhaite qu'une politique prévisionnelle soit mise en œuvre. Dans cette optique, le cadre de l'annualité du budget doit être dépassé et une dimension pluriannuelle intégrée. Ainsi, la période de quatre ans du contrat d'établissement est une bonne référence pour prévoir à la fois une politique de provisions, d'amortissements, et donc le corollaire d'investissements.

4.3 L'investissement

Les investissements concernent des sommes supérieures à 5000 francs. Ils figurent en emploi dans la section 2.

L'investissement dans l'université est un acte relevant d'une décision majeure qui doit être maîtrisée afin :

- d'éviter le surinvestissement qui a des conséquences très dommageables sur la trésorerie et sur l'équilibre des comptes de l'université.
- d'effectuer une bonne approximation en regardant quelle est la capacité d'autofinancement de l'université, quelles sont les subventions d'équipement et rapprocher l'ensemble de la notion de dotation aux amortissements qui est pratiquée. En effet, une université qui n'investirait pas autant que sa dotation aux amortissements, verrait sa situation se dégrader puisqu'elle se révélerait, à terme, incapable de remplacer les matériels et les immobilisations qui sont à sa disposition. Donc le minimum que l'on puisse faire, est d'investir au moins le montant de la dotation aux amortissements durant l'année considérée.
- d'éviter le saupoudrage qui se révèle inefficace.
- de maîtriser les sommes.

L'investissement représente un pari sur l'avenir. Certes, on ne peut pas véritablement savoir quelles seront les économies de coûts générées par certains investissements, quelles seront les nouvelles prestations et la qualité des prestations offertes aux usagers, mais ce qui est certain, c'est que ce pari sur l'avenir doit être étudié. Cela peut être envisagé, à travers la création d'un « comité stratégique d'investissement ».

- Les différents actifs immobilisés

Il y a tout d'abord les immobilisations corporelles (les bâtiments, les machines...).

Mais j'insisterai plus particulièrement sur les immobilisations incorporelles (brevet, logiciels) et sur les immobilisations financières (participations, achat d'obligations d'état...) qui ont pris un essor important dans les universités.

A Rennes 1, nous avons pris comme principe de ne pas se payer sur les entreprises qui sont en incubation, mais si elles fonctionnent bien, de prendre des participations dans les firmes qui en résultent. On finit par avoir des portefeuilles de participations, de brevets et de logiciels qui sont non négligeables. Cela gonfle l'actif immobilisé et réduit un peu le fonds de roulement, mais c'est aussi une source de vitalité, d'autant que les participations financières, comme d'autres d'ailleurs, peuvent être vendues et donc remises en trésorerie sans trop de problème.

Les dépenses de formation continue des enseignants-chercheurs et des personnels I.A.T.O.S., dans la comptabilité privée comme dans la comptabilité publique, ne sont pas immobilisées.

A l'université de Rennes 1, comme pour la formation continue des I.A.T.O.S. (800 000 francs), nous avons ouvert une ligne budgétaire pour les enseignants-chercheurs (200 000 francs).



La formation continue est un investissement même si elle n'est pas reconnue par la comptabilité qu'elle soit publique ou privée.

- Les actifs circulants :

La décision d'investir en matière d'actifs immobilisés est toujours prise par le Président de l'université, le Président « d'un comité stratégique », le directeur d'U.F.R. ou par l'agent comptable en liaison avec l'ordonnateur.

En revanche, concernant l'actif circulant aucune décision n'est prise. C'est une décision rampante. Subitement, on s'aperçoit que les stocks ou les créances augmentent. Nous sommes les créanciers de personnes qui paient moins bien, cette situation augmente notre besoin en fonds de roulement, nous allons avoir, sans aucune décision formelle dans l'université, un actif circulant qui va croître et devenir plus difficile à financer par le haut du bilan. Il convient donc de veiller à ce besoin qui pour l'instant n'est pas très important dans les universités mais, pourrait le devenir.

- Les programmes pluriannuels d'investissement :

Il est important de procéder éventuellement par tranche d'investissement.

Un investissement, par exemple de 30 millions de francs, qu'il est impossible d'effectuer en une année, doit être programmé sur 3 ans par tranche de 10 MF.

Pour terminer les programmes, il est possible de demander une participation aux U.F.R. ou aux composantes concernées à hauteur de 50%. En effet, il n'y a pas d'un côté ceux qui financent et de l'autre côté ceux qui obtiennent.

C'est une donnée aussi importante, que la remontée de l'argent vers le haut. Dans la majorité des universités, la richesse va de plus en plus dans les U.F.R. et se situe de moins en moins au niveau central.

La force de frappe des Présidents d'universités baisse alors que celle des U.F.R. augmente et il va falloir maintenant inverser la tendance si on veut investir massivement.

4.4 La capacité d'autofinancement (C.A.F.)

La capacité d'autofinancement a pour but d'isoler dans le compte de résultat ce qui est dégagé par l'université sur ces ressources internes.

Cette notion prend en compte :

- le surplus monétaire potentiel dégagé par l'activité de l'université,
- la capacité de l'université à financer sa croissance.

Il y aura une capacité d'autofinancement maîtrisée dans la mesure où l'on est capable d'identifier les coûts qui figurent dans le compte de résultat. Il est important de faire des regroupements de charges et d'essayer de voir ce qui varie et ce qui peut être stabilisé.

4.5 Le fonds de roulement net global (F.R.N.G.)

La capacité d'autofinancement amène à considérer ce qui est aujourd'hui fondamental pour les universités à savoir, la notion de fonds de roulement net global.

Le fonds de roulement net global est l'outil de gestion des Présidents d'universités lorsqu'ils veulent savoir quelle est la masse de crédits mobilisables à leur disposition.



Il s'agit en fait d'identifier les ressources stables et d'en déduire les besoins en immobilisations. Il est important de bien montrer que le fonds de roulement net global provient du résultat de la section de fonctionnement et de la section d'investissement. Il est donc abondé par le résultat d'exploitation mais aussi par le solde du compte d'investissement.

Le fonds de roulement net global devient un indicateur beaucoup plus pertinent que celui des réserves pour juger de la bonne santé d'un établissement.

Toutefois, un delta négatif, n'est pas synonyme d'une mauvaise gestion et une variation négative du fonds de roulement net global peut être intéressante si l'université a des investissements utiles à financer.

La variation du fonds de roulement net global prend en compte :

→ les ressources stables :

- la capacité d'autofinancement (le résultat plus les amortissements),
- les cessions d'immobilisations,
- l'augmentation des capitaux propres,
- l'accroissement de dettes financières.

→ les emplois stables :

- les investissements immobiliers,
- les remboursements de dettes,
- les investissements possibles sur la période.

4.6 Les réserves

Les réserves concernent les excédents de fonctionnement c'est à dire les comptes de la classe 7 moins les comptes de la classe 6 au niveau du compte de résultat.

Aujourd'hui, les universités portent en réserves la totalité de l'excédent de fonctionnement ou imputent sur les réserves existantes les pertes constatées. Cette façon de faire ne tient pas compte de la dotation aux amortissements.

Ce qui est désormais souhaité, dans le nouveau contexte, c'est que l'on tienne compte de l'amortissement et que soient pris en compte non seulement la section de fonctionnement mais aussi les opérations de la section d'investissements. Dans ce cas, la variable d'équilibre budgétaire n'est pas

constituée par les réserves mais par le fonds de roulement net global dont la variation représente une variable d'ajustement.

V) LA REFORME DE LA M 9-3

5.1 La mise en place d' une nouvelle comptabilité

Les universités vont avoir à faire un effort considérable pour mettre en place cette nouvelle comptabilité. Il va falloir saisir le patrimoine à l'actif du bilan. Ce travail aura des conséquences sur l'équilibre futur des comptes qui devront permettre la mise en place de la politique d'amortissement.

Cette politique, dans la majorité des cas, va être neutre car on va réintégrer les subventions perçues dans les comptes de résultats, au prorata des montants des amortissements que nous allons pratiquer.

En recettes, nous aurons le même montant qu'en dépenses, l'amortissement sera parfaitement neutralisé. Mais ceci n'est vrai, qu'à partir du moment où la subvention a financé l'intégralité des



immobilisations. En supposant que cela ne soit pas le cas, il y aura un différentiel qu'il faudra financer et nous aurons une diminution du résultat.

Ces opérations représentent un énorme travail pour les comptables mais également pour la commission des finances des universités qui doit s'impliquer dans ce domaine.

Ces étapes demandent un gros effort de sensibilisation et de formation des différents acteurs.

5.2 La reconstruction des comptes

Il n'y aura pas de mise en place des Services d'Activités Industrielles et Commerciales (S.A.I.C.) si l'université ne participe pas à la restructuration du bilan et du compte de résultat.

- Cette restructuration nécessite d'identifier clairement :

Au niveau de l'actif du bilan :

- la saisie du patrimoine (immobilisations) :
 - les biens acquis sur fonds propres
 - les biens du domaine privé de l'Etat remis en dotation ou en affectation
 - les biens acquis en pleine propriété
- les effets à recevoir
- les stocks
- la trésorerie

Au niveau du passif du bilan :

- le capital (dotations initiales,...)
- les subventions versées
- les réserves
- les cautions données
- les provisions pour risques et charges
- les effets et charges à payer

Exemple de l'Université de Rennes 1 :

Nous avons entamé une démarche pour remonter jusqu'en 1987. Cela signifie reprendre tous les comptes, toutes les subventions, essayer de voir ce que chaque subvention a financé comme investissement, comme immobilisation...

J'ai demandé aux directeurs d'U.F.R. de faire l'inventaire de tout ce qu'il y avait dans leur U.F.R. et pour cela, je leur ai envoyé les listings issus du logiciel G.F.C..

Une cellule composée de deux personnes était chargée de passer dans les composantes et d'aider les directeurs à y voir plus clair.

Des problèmes ont été découverts comme par exemple le financement d'un matériel, par le CNRS à hauteur de 20%, par les collectivités locales pour 30 %, par le BQR pour 40% et par l'équipe 10 %.

Trois stagiaires de D.E.S.S. ont été mis sur ce projet pour épauler les services (agence comptable et services financiers) et l'inventaire physique commence à être à peu près fiable.

Concernant, les subventions, nous commençons à en voir le bout, mais il reste très difficile de dire que tel bien a été financé par telle subvention

En revanche, pour les dettes, c'est plus simple, tous les créanciers se sont présentés.



Sur nos avoirs, c'est à dire les créances à recevoir, il faut encore faire du dépoussiérage, car nous avons des créances non recouvrées.

Sur les stocks, on peut dire que l'on est au point de même pour la trésorerie.

Le gros problème se situe donc au niveau de l'actif immobilisé.

Sur le passif du bilan, c'est plutôt correct.

- Le dispositif en vigueur concernant l'amortissement est triple :
 - l'amortissement se fait pour les biens dont l'université a la charge,
 - l'amortissement pour les biens acquis sur subvention avec le mécanisme de reprise de la subvention,
 - dépréciation pour ordre pour les biens mis à disposition.

- Le nouveau dispositif

Tous les biens des E.P.S.C.P. sont à amortir dès le 1^{er} janvier 2001.

En atténuation de ce principe, lorsque la charge du renouvellement d'un bien n'incombe pas à l'établissement, l'amortissement est neutralisé.

Le processus est le suivant :

1. constatation d'une charge budgétaire correspondant à l'amortissement (mandat sur le compte 68),
2. neutralisation concomitante de cette charge par la constatation d'une recette de fonctionnement (reprise de la subvention au compte de résultat),

L'équilibre global du budget n'est ainsi pas modifié.

- L'amortissement

Il est possible, dans certains cas, de neutraliser l'amortissement en réintégrant, du bilan vers le compte de résultat, les subventions au prorata de ce que l'université amortit au débit de son compte de résultat.

Cette opération revient à équilibrer recettes et dépenses. Dans ce cas, vous avez un mandat sur le compte 68 et un autre sur le compte 78. Si vous ne disposez pas de toutes les informations nécessaires à cette neutralisation, l'amortissement s'effectuera non plus sur des biens, mais sur des subventions.

Méthode utilisée à l'université de Rennes 1

Ce mécanisme revient à effectuer une "côte male taillée" : vous disposez de la valeur initiale des biens pour lesquels vous avez voté en C.A. une durée de vie. A partir de là, multipliez la valeur par la durée de vie, ceci à travers toutes les années. Ensuite vous ferez la somme de tous vos biens de manière à avoir des valeurs que multiplient des durées.

Puis, une moyenne sera effectuée, c'est à dire que l'on divisera par la valeur globale des biens et on obtiendra une durée moyenne d'amortissement.

Supposons que cette durée moyenne d'amortissement soit de 10 ans. Lorsque vous réintègrerez l'ensemble des subventions que vous auriez eues sur 10 ans, vous neutraliserez de cette manière l'opération de déclaration de l'amortissement au débit du compte de résultat par la réintégration d'une subvention au crédit de résultat.



Si jamais vous possédez des informations plus précises, vous pouvez être amenés à considérer que vous réintégrerez la subvention au prorata de sa participation dans l'achat du bien. Si le bien a été acheté à 50% par subvention et à 50% par autofinancement vous risquez d'influencer votre résultat.

- Les S.A.I.C.

Le travail qui est à consacrer à ces opérations constitue un pré requis pour comprendre le fonctionnement des Services d'Activités Industrielles et Commerciales (S.A.I.C.).

Mais cela peut poser un problème organisationnel.

Exemple dans le cadre de la répartition de crédits recherche à l'université de Rennes 1

Le contrat quadriennal recherche et les petits contrats (moins de 50 KF) sont logés dans les U.F.R. et les U.M.R. ont leurs crédits de base recherche-ministère dans les U.F.R..

Au niveau central, nous avons ce que l'on appelle le 991 (unité budgétaire centrale recherche), tous les contrats de recherche, la réserve du conseil scientifique, le B.Q.R., les écoles doctorales, les I.F.R. (Institut fédératif de recherche) et les fédérations de recherche.

Si on met en place les S.A.I.C. que va-t-on y mettre :

- l'intégralité des contrats de recherche, hors formation continue,
- les brevets.

Je vais laisser sans doute au 991 : les I.F.R., les F.R., les écoles doctorales, le B.Q.R., la réserve scientifique et les commissions de valorisation.

Il me reste deux problèmes à régler :

- l'incubateur :
 - doit-il être extérieur aux S.A.I.C. ? Pour l'instant, c'est le cas. Notre incubateur est une association extérieure à l'université qui en est membre. Il pourra éventuellement passer commande d'un certain nombre de contrats par l'intermédiaire du S.A.I.C. avec l'université de Rennes 1.
 - ou doit-il avoir des relations avec les S.A.I.C. ?
- les S.A.I.C. : des moyens vont être mis à disposition (personnel, contrats de recherche). Donc il faudra que je facture les S.A.I.C. pour avoir des ressources dans l'université. Mais je ne sais pas si, quand je refacturerais les S.A.I.C. pour remettre l'argent dans le budget principal de l'université, je serais taxable à la T.V.A. ou non.

VI) CONCLUSION

L'enjeu de la mise à niveau de nos outils comptables dans la perspective d'une gestion plus affirmée de nos ressources financières est capitale.

Un premier niveau d'analyse doit nous conduire à mettre sur pied une comptabilité générale nous permettant d'identifier nos besoins en renouvellement de matériel, nos impératifs en matière d'entretien immobilier, que ce soient à des fins d'enseignement ou de recherche.

Un second niveau implique qu'à terme on puisse disposer d'une comptabilité analytique nous permettant de calculer des coûts (S.A.I.C.) mais aussi de cerner au plus près les choix budgétaires qui sont réalisés et de documenter en informations le système décisionnel concernant les choix d'investissement. Notons que ce dernier type de décision est certainement le plus important.



La mise en œuvre d'une telle démarche nécessite du temps, de l'énergie et l'implication de la quasi totalité des rouages de l'université, en effet :

- l'information doit être véhiculée par le niveau hiérarchique le plus élevé et relayé par la commission des finances et le conseil d'administration. En effet, ces évolutions ne sont pas uniquement de l'affaire de l'agence comptable et des services financiers,
- des formations sont à prévoir en interne car cette réforme va engendrer de véritables changements culturels, et nous permettre de disposer d'un système de pilotage beaucoup plus approprié de nos activités.

Au total, l'utilisation d'outils comptables permettant un contrôle de gestion plus développé devrait être considéré comme un avantage à la fois par les acteurs internes et externes de l'organisation. Il nous reste à convaincre nos collègues et à nous organiser pour faciliter la transition...à l'aube de ce nouveau millénaire.

Points particuliers

La durée d'amortissement - Gwenaëlle VERSCHEURE : Direction Générale de la Comptabilité Publique- Ministère de l' Economie et des Finances

- C'est le C.A. qui décide. Et si vous vous écartez trop des normes définies pour les entreprises privées il faudra vous justifier. Notamment si vous diminuez la durée d'amortissements, derrière cela aura des impacts en terme de fiscalité surtout pour les établissements soumis à l'I.S..

C'est comme l'amortissement dégressif, il n'est pas interdit, mais il faut savoir que derrière il y a des règles fiscales et que l'on ne peut pas faire n'importe quoi. Car si vous amortissez de façon dégressive, vous minorez le résultat soumis à l'I.S. et le fisc peut vous demander des justifications.

Le coût de l'amortissement - Gwenaëlle VERSCHEURE : Direction Générale de la Comptabilité Publique- Ministère de l' Economie et des Finances

- Il y a une chose qui me frappe dans les débats : c'est que ce coût va être refacturé dans les prestations que vous allez donner. Parler de changement de comportement signifie qu'il faut facturer au véritable coût quand on est dans le secteur industriel et surtout concurrentiel. A l'heure actuelle, le coût de l'amortissement n'est pas intégré et donc vous n'avez pas, non seulement, les subventions qui vont venir financer l'amortissement mais les tiers, donc cela va juste augmenter vos ressources.

La comptabilisation des opérations pluriannuelles d'investissement - Eric NOUVEL : Direction Générale de la Comptabilité Publique- Ministère de l' Economie et des Finances

- Il existe un dispositif qui a fait l'objet d'une circulaire qui date de 1995.

Que découle-t-il de l'activité industrielle et commerciale au niveau fiscal ? - Eric NOUVEL Direction Générale de la Comptabilité Publique- Ministère de l' Economie et des Finances

- C'est le code général des impôts qui en fonction de la nature de l'activité, qualifie cette activité de concurrentielle ou non et donc d'assujettie ou non, à la fiscalité de droit commun, notamment l'I.S. ou la taxe professionnelle.

Amortissements des bâtiments et des travaux - Gwenaëlle VERSCHEURE : Direction Générale de la Comptabilité Publique- Ministère de l' Economie et des Finances

- Si vous n'êtes ni propriétaire ni affectataire, ils ne seront jamais dans vos bilans. Donc la question de l'amortissement ne se pose pas. Les travaux en revanche, dès qu'ils sont intégrés dans vos bilans, doivent être amortis. C'est la grande difficulté de la mise à plat de votre patrimoine.



La présentation des concepts et de la M 9-3

Serge MONBEC
Direction Générale de la Comptabilité Publique
Ministère de l' Economie et des Finances

I) INTRODUCTION

La Direction Générale de la Comptabilité Publique, par arrêté interministériel, est compétente pour élaborer la réglementation financière et comptable des établissements publics nationaux.

A ce titre, elle élabore l'instruction M9-1, instruction de base de tous les établissements publics nationaux. Cette instruction est ensuite déclinée par groupe d'établissements ; pour les universités nous parlons de l'instruction M9-3.

Depuis deux ans et demi, la Direction Générale de la Comptabilité Publique (D.G.C.P.) a entrepris une réforme complète de tous les volets comptables de ces instructions.

La M9-1 a été réformée dès 1998, son application est entrée en vigueur en 1999, la M9-3 a été réformée en 1999, elle est entrée en vigueur en 2000.

1.1 Le souci d'un langage commun

On a souvent reproché à la comptabilité publique son manque de lisibilité non pas en raison des règles fondamentales de la comptabilité publique qui sont au nombre de deux (la séparation entre l'ordonnateur et le comptable et la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable) mais plus au niveau de la comptabilité même des établissements qui ne correspondait pas toujours au plan comptable général.

Face à ce constat, nous avons donc décidé, dans un souci de clarté, d'employer dorénavant le même « alphabet et le même langage comptable » que les sociétés du secteur privé.

1.2 Pourquoi cette réforme ?

Cette démarche fait suite à trois facteurs déclencheurs :

- *la création de la mission de la comptabilité patrimoniale dite « mission François » placée sous l'autorité de Jean-Jacques François, agent comptable central du trésor*

Son objectif visait à clarifier la lecture des documents de la comptabilité publique, qu'il s'agisse de la comptabilité relative à l'Etat ou de la comptabilité relative aux établissements publics nationaux.

Les conclusions rendues, dans l'été 1999, ont souligné :

- un manque de transparence des comptes publics,
- une absence de consolidation des comptes publics entre les établissements publics nationaux et l'état.



- une absence de reporting financier.
- *la réflexion menée au sein de l'Education Nationale sur l'introduction de la loi sur l'innovation et ses impacts au niveau comptable*

La loi sur l'innovation avec l'introduction des S.A.I.C. oblige dorénavant à réfléchir non pas en terme de description comptable publique mais en terme de dégagement de résultat, d'impôts sur les bénéfices et de fiscalité en général.

Ainsi, les modes de comptabilisation qui prévalaient auparavant ont du être modifiés dans certaines instructions liées à des établissements qui, à priori, n'avaient pas vocation à avoir une activité concurrentielle.

- *la prise en compte du nouveau plan comptable général 1999*

Il ne change pas véritablement au niveau de la nomenclature mais change en revanche au niveau du retraitement et de la présentation du compte financier.

Dorénavant les documents présentés en annexe du compte financier, seront conformes au plan comptable général 1999.

II) LES PRINCIPALES INNOVATIONS DU PLAN COMPTABLE

2.1 La substitution partielle du compte 18 au compte 45

Auparavant nous disposions du compte 45 pour les liaisons des services à comptabilité distincte avec les budgets annexes.

Désormais, le compte 18 utilisé dans les sociétés pour retracer les relations avec les filiales, sera également utilisé dans les universités.

Il répond à deux finalités :

- suivre les prestations internes aux services des universités,
- servir de liaison pour retracer la trésorerie des services à comptabilités distinctes et des budgets annexes.

2.2 La systématisation de l'amortissement réel budgétaire

Les exceptions possibles concernent :

- les cas où les biens ont été financés sur subvention d'investissement,
- les cas où les biens ont été remis en dotation ou en affectation à l'établissement et pour lesquels l'établissement n'a pas la charge de renouvellement (dans ce cas, on parle d'amortissement neutralisé).

Jusqu'à présent, il existait trois possibilités d'amortissements :

- l'amortissement de la subvention en investissement (rarement pratiqué dans les universités),
- la dotation aux amortissements traditionnelle c'est à dire dotation budgétaire (encore rarement pratiquée dans les universités),
- l'amortissement pour ordre avec comptabilisation d'une dépréciation (il permettait d'amortir pour ordre des biens qui auraient du être soit amortis sur subvention soit amortis réellement).



2.3 La neutralisation

La neutralisation vise à ce que l'impact sur le solde de l'exécution budgétaire soit nul.

Lorsqu'il y a biens amortis sur subvention d'investissement ou biens dont vous n'avez pas la charge de renouvellement, on neutralise l'amortissement en effectuant un débit classe 6 par un crédit classe 7 pour le même montant.

Cela va gonfler les masses du budget sans avoir d'impact sur le résultat puisque le débit et le crédit sont passés pour un même montant.

La mise en place de cette technique nécessite un certain nombre de travaux préparatoires :

- identifier l'ensemble des biens et leur statut juridique, à partir :
 - du recensement des biens dont l'université est propriétaire et dont on pense, à priori, qu'elle a la charge du renouvellement,
 - du recensement des biens remis en dotation ou en affectation (dotation= strictement gratuit, affectation = souvent contre une rémunération symbolique).
 - de l'identification des biens acquis sur subvention d'investissement.
- "nettoyer" les bilans et donc régulariser les opérations qui n'ont pas été passées ou qui ont été passées à tort au cours des dernières années.

L'ensemble de ces dispositions doivent se mettre en place pour introduire les S.A.I.C..

En effet, la politique d'amortissement s'inscrit dans la perspective du dégagement d'un résultat soumis à l'impôt société.

Il convient désormais d'avoir des dotations aux amortissements qui correspondent à une réalité, qui puissent faire l'objet d'un examen contradictoire par la D.G.I..

2.4 Un plan comptable commenté

Près de 475 comptes sont commentés en débit, en crédit, en solde et en justification.

2.5 Le pré positionnement des comptes

Les conclusions de la «mission François» font apparaître le peu de transparence des comptes publics, le peu de consolidation, l'absence de reporting.

Face à ce constat, la Direction Générale de Comptabilité Publique a décidé de supprimer la période complémentaire (période de 2 mois - janvier/février - qui permet de comptabiliser les opérations après la clôture de l'exercice) et de la remplacer par une période d'inventaire d'environ 3 semaines comme cela se fait dans les sociétés.

Il est prévu une première expérience de suppression qui concerne une quarantaine d'établissements dont 5 universités pilotes, puis une généralisation au 1^{er} janvier 2002.

La Direction Générale de la Comptabilité Publique souhaite faire coïncider la suppression de la période complémentaire avec l'introduction de l'Euro.

La mise en œuvre de la suppression de la période complémentaire nécessite la prise en compte de dispositifs d'ordres comptables inspirés du plan comptable général des sociétés et entreprises pour donner toute leur sincérité au résultat et au bilan.



Des comptes qui existaient déjà à l'état embryonnaire dans les instructions antérieures ont été développés :

- les comptes de charges à payer et de produits à recevoir.

Ces comptes permettent le rattachement des charges et des produits à l'exercice (pendant lequel le service est constaté). Ils étaient interprétés de manière restrictive, car n'étaient rattachés à l'exercice, que les charges de fonctionnement.

Or, le Conseil National de la Comptabilité confirme que le terme « charge » peut être interprété de façon extensive :

- lorsque l'on parle des charges rattachées à l'exercice, ce sont autant les dépenses de classe 6 que de classe 2.

Il sera donc possible de rattacher à l'exercice des dépenses de classe 6 et des dépenses de classe 2 dès lors qu'elles auront été engagées et effectuées.

Ainsi, si on développe la technique des charges à payer et des produits à recevoir, la période complémentaire a beaucoup moins de raison d'être puisqu'il va être possible de comptabiliser les dépenses au cours de l'exercice concerné quitte à passer les opérations de régularisation en N+1 si l'estimation n'est pas tout à fait exacte.

2.6 Les opérations pluriannuelles de recettes et de dépenses

La « mission François » a fait apparaître le manque d'information des Conseils d'Administration relatif notamment aux opérations pluriannuelles de recettes et de dépenses.

Dans la précédente instruction, il y avait effectivement des dispositions pour les opérations pluriannuelles de dépenses. Elles étaient peu utilisées mais figuraient en classe 8 puisque se sont des opérations hors bilan.

Leur parallèle a désormais été introduit dans la nouvelle instruction avec le suivi pluriannuel des recettes.



Exposé de la Direction Générale de la Comptabilité Publique

**Eric NOUVEL : Chef du bureau 5 B- D.G.C.P. - Ministère de l' Economie et des
Finances**

**Gwenaëlle VERSCHEURE : Bureau 5B D.G.C.P. - Ministère de l' Economie et
des Finances**

La réforme du cadre budgétaire, financier et comptable des E.P.S.C.P. répond à un double besoin :

- de l'Etat,
- des gestionnaires d'Etablissements.

Son objectif premier vise à doter les établissements d'éléments de pilotage financiers modernes.

Cet objectif prend toute son importance au regard :

- de la croissance des masses financières en jeu, alors qu'un certain nombre de moyens ne sont pas totalement maîtrisés d'un point de vue budgétaire (frais de personnel, décisions d'investissement)
- de la loi sur l'innovation et la recherche qui consacre aux universités un rôle déjà reconnu en matière d'innovation et de recherche en s'attachant à améliorer les modalités de fonctionnement, en vue de mieux structurer financièrement le rôle des établissements dans la création des S.A.I.C..

Ainsi, le fait d'avoir des activités concurrentielles reconnues et confirmées, pour lesquelles le Parlement a souhaité que les universités jouent un rôle de plus en plus fondamental, nécessite pour les gestionnaires la mise en place d'outils de pilotage adéquats et performants.

La réforme financière globale qui s'applique aux établissements depuis 1994 comporte deux volets :

- l'un budgétaire,
- l'autre comptable.

I) LE CADRE BUDGETAIRE

1.1 La volonté de clarifier la présentation du budget

L'ancien cadre budgétaire, issu du décret de 1985, ne donnait pas toute satisfaction, puisqu'il mélangeait, dans le même document budgétaire, une approche par nature et une approche par fonction qui posaient des problèmes de lisibilité.



La nouvelle approche budgétaire a pour vocation de clarifier les analyses et la présentation budgétaire pour répondre à deux questions légitimes :

- à quoi j'utilise mon argent ? (le volet budget de gestion répond à cette interrogation)
- quelles sont les conséquences financières des décisions budgétaires que je prends ? (le volet budget par nature répond à cette interrogation)

C'est la raison pour laquelle il existe un document séparé qui fait l'objet du budget par nature.

C'est aussi sur ce budget par nature que pèsent les (quelques) contraintes réglementaires qui existent encore dans les établissements en matière budgétaire.

Le Ministère de l'Education Nationale et la Direction du Budget ont souhaité les alléger.

Ainsi, le fait de ne faire subsister, comme degré de limitativité des crédits, que trois grandes masses :

- le personnel,
- le fonctionnement courant (autres que le personnel),
- l'investissement,

donne une plus grande souplesse au cadre budgétaire et permet de réaliser les ajustements nécessaires au cours de la gestion.

Cela permet ainsi :

- de faire des virements de crédits à l'initiative de l'ordonnateur lorsqu'il a reçu le pouvoir de son Conseil d'Administration. Ces virements sont effectués au sein de ces grandes masses afin d'éviter des décisions budgétaires modificatives plus lourdes.
- de répondre aux critiques contenues dans le rapport public de la Cour des Comptes concernant la gestion financière des universités et plus particulièrement le nombre important de demandes de Décisions Budgétaires Modificatives (DBM).

L'application correcte des nouvelles règles issues du décret de 1994 devrait permettre d'en limiter le nombre et d'apporter aux gestionnaires une plus grande souplesse.

1.2 L'introduction de concepts financiers de droit commun dans le document budgétaire

L'idée essentielle a été de casser la séparation artificielle entre le suivi budgétaire et le suivi comptable, en introduisant des concepts financiers de droit commun.

Un lien a donc été établi entre les deux sections (fonctionnement et investissement).

Le Fonds de Roulement Net Global (F.R.N.G.) devient la ligne d'équilibre réelle du budget au sens financier et permet ainsi d'avoir une vision d'ensemble incluant à la fois les opérations de fonctionnement et d'investissement.

Par ce biais, la vision séparée et artificielle entre des décisions concernant une exécution dépenses/recettes et la situation patrimoniale de l'établissement a disparu.

L'autre intérêt réside dans le fait que ces concepts "parlent" à l'ensemble des acteurs financiers (secteur marchand ou non, banques, entreprises).

Ce point est d'autant plus important que des appels à des partenaires financiers pour des opérations communes ont été lancés.



1.3 Favoriser le pilotage financier central

A travers ce point, est abordé la question sensible de la place des composantes et du degré « d'autonomie financière » dont elles peuvent disposer par rapport à l'ensemble de l'établissement. Certes, il ne s'agit pas pour les auteurs de la réforme d'opérer un "rapt" sur des recettes particulières concernant les unités qui font appel à des financements extérieurs.

Néanmoins, il est nécessaire :

- de rétablir un arbitrage au niveau central de l'établissement,
- d'obtenir une certaine mutualisation des recettes pour donner un contenu aux arbitrages effectués au niveau central.

L'idée est donc de rétablir des procédures pour éviter l'émiettement des crédits qui aboutissait, dans l'ancien cadre budgétaire, à des rigidités et à l'apparition de pseudo-réserves, supposées appartenir à telle ou telle composante.

Ces pseudo-réserves sont en réalité un frein au redéploiement nécessaire des crédits compte tenu de l'évolution des missions et des besoins de toutes les parties de l'université.

1.4 Concepts pour apprécier la richesse budgétaire des Universités

- Les réserves

Elles correspondent au cumul des résultats de fonctionnement.

Cette notion comptable figure dans le bilan des universités au crédit du compte 106.

- Le report à nouveau

Le report à nouveau correspond au montant du résultat non affecté aux réserves et donc ré-introduit au budget N+1 (reports)

- Le fonds de roulement

Le fonds de roulement correspond à l'excédent des capitaux propres sur l'actif immobilisé et comprend effectivement les réserves.

Le fonds de roulement ne se lit pas directement sur le bilan et nécessite l'addition de différents agrégats.

- Le besoin en fonds de roulement

Le besoin en fonds de roulement correspond au décalage entre les encaissements et les décaissements.

Par exemple, lorsque l'université vend un produit, elle contracte une créance qui n'est pas forcément payée immédiatement.

Or elle doit faire face à ses dépenses et il peut y avoir un décalage entre les encaissements et les décaissements.



Ces décalages peuvent être comblés par la trésorerie qui est une autre notion utile pour évaluer la situation financière de l'université.

- La situation financière

La situation financière d'une université peut également être appréciée par l'évolution du rapport entre le fonds de roulement et le besoin en fonds de roulement.

- La trésorerie

La trésorerie disponible est le solde de tous les comptes de dépôt, du compte de disponibilités courantes et de l'ensemble des placements à court terme.

Il est possible de constater à la seule lecture de certains comptes et en fonction des placements effectués qu'effectivement la trésorerie est importante mais il ne faut pas oublier de prendre en compte le fait que la trésorerie doit être reliée au fonds de roulement et au besoin en fonds de roulement.

- La réserve budgétaire disponible

La notion de réserve budgétaire (ou fonds de roulement budgétaire) est également importante à connaître pour apprécier la richesse ou la pauvreté éventuelle d'une université.

1.5 La méthode pour calculer le fonds de roulement

La méthode pour aboutir au calcul du fonds de roulement budgétaire consiste à retirer :

- ce qui est déjà gagé donc les reports de crédits,
- le besoin en fonds de roulement (c'est le fonds de roulement correspondant qui permettra de faire face au décalage entre les encaissements et les décaissements),
- les opérations pluriannuelles d'investissements (ça rejoint la problématique du report de crédit puisqu'il faut retirer tout ce qui a été perçu en recette et qui correspond aux dons et legs avec affectation. Dans la mesure où vous percevez un don ou legs avec affectation vous avez des obligations qui sont en lien avec ces dons et legs et qui correspondent en général à des dépenses).

Le solde restant correspond à ce qui reste réellement à l'établissement pour décider de sa politique, de ses orientations de dépenses, soit en fonctionnement soit en investissement.

Lorsqu'un établissement veut faire une opération c'est ce critère qui doit être pris en compte de manière à ne pas gager la situation financière de l'établissement.



II) LE CADRE COMPTABLE

Le deuxième volet de la réforme financière des E.P.S.C.P. vise à donner aux établissements un socle comptable permettant de progresser dans l'analyse et la connaissance des coûts complets.

2.1 L'idée directrice

Dès lors qu'un gestionnaire d'établissement facture des services, il doit disposer d'éléments comptables qui lui permettent d'établir précisément la façon dont le coût du service doit être facturé.

Une meilleure connaissance des coûts doit permettre de mieux apprécier l'opportunité qu'il y a d'externaliser ou non. Il s'agit donc ici de réfléchir sur la possibilité de créer des filiales, voir de sous-traiter.

La décision sera plus facile à étayer au niveau d'un Conseil d'Administration si le coût de l'intervention est défini.

Il convient de parvenir à définir quel serait le coût si l'établissement intervenait lui-même et quel serait le coût s'il externalisait en intervenant par un autre biais.

2.2 Comment tendre vers une analyse des coûts complets ?

- *Il convient tout d'abord que les données financières soient incontestables et le plus conformes au Plan Comptable Général (P.C.G.).*

La comptabilisation du patrimoine doit également se conformer au P.C.G. et suivre toutes les pratiques des entités économiques du pays (même à un niveau international car les pratiques et données comptables sont internationalement reconnues).

Les données du plan comptable et les informations financières doivent être reconnues par l'établissement, par la tutelle et par les partenaires financiers.

Elles doivent être considérées comme des données financières objectives et incontestables.

De ce fait, elles pourront venir contrer les mauvais débats sur les réserves des universités ou la trésorerie supposée surabondante.

Des données fiables permettront d'établir de façon claire quelles sont les ressources qui ont été mises de côté pour renouveler les immobilisations à la charge de l'établissement mais aussi, quelles sont les ressources budgétaires disponibles compte tenu des engagements pris et des besoins planifiés à moyen terme.

- *Le nouveau cadre comptable est un élément incontournable à l'heure de la mise en place des S.A.I.C..*

La loi sur l'innovation et la recherche doit venir appuyer le levier de la motivation.

Ainsi, dès lors que vous intervenez sur un domaine concurrentiel, il faut respecter les règles de la concurrence tant au niveau national qu'au niveau européen.

De même, qui dit intervention dans des activités de nature concurrentielle signifie application du droit fiscal et du droit commun. Par conséquent il y aura, là aussi, des exigences particulières en terme de lisibilité et de sincérité des comptes, en matière d'amortissements et en matière de provisions.



Certes, si les principes restent clairs, il n'en demeure pas moins que l'application de la législation fiscale dans les établissements est complexe à mettre en œuvre.

Il est donc important de retenir que, dès lors qu'un établissement intervient dans des domaines d'activités concurrentielles, il doit appliquer la loi fiscale de droit commun.

2.3 La comptabilisation des biens des E.P.S.C.P.

La première innovation concerne la comptabilisation des biens des E.P.S.C.P..

- L'origine des biens

A l'heure actuelle, les biens ont trois origines :

- les biens acquis sur les fonds propres des universités,
- les biens du domaine de l'Etat, remis en dotation ou en affectation
- les biens remis en pleine propriété soit par l'Etat soit à l'occasion de dons et legs.

- Pourquoi est-il important de retracer l'intégralité de ces biens dans le bilan des universités ?

Tous les organismes publics sont dans une démarche de comptabilité patrimoniale.

Elle répond au souci de transparence et de lisibilité des comptes.

- Le dispositif en vigueur

A l'actif une distinction existe entre :

- le compte 213 (construction), le compte 213.6 (construction remis en dotation/affectation), le compte 213.7 (construction pleine propriété ou acquis sur fond propre) et le compte 213.8 (autres).

Au passif, un compte unique existe le compte 102 (apports).

Actuellement, dans les universités, la distinction relative à l'intégration des biens remis en affectation/dotation n'est pas véritablement transparente ou visible.

- Le nouveau dispositif

A l'actif, la distinction a été conservée car il était important de savoir si les universités étaient propriétaires ou non des biens qui apparaissaient à l'actif et au passif.

En revanche, au passif, une distinction a été créée pour le compte 102.

Ainsi, deux nouveaux comptes permettent de distinguer :

- les biens qui sont remis en jouissance (pour lesquels il n'y a pas de transfert de propriété),
- les biens remis en pleine propriété.

- Quels sont les biens remis en jouissance ?

Il s'agit tout à d'abord :



- des moyens généraux en nature,
- des biens mis à disposition par l'Etat et pour lesquels il n'y a pas de transfert de propriété (cas le plus classique des bâtiments anciens).

Ces biens qualifiés de "remis en jouissance", sont qualifiés dans les nouveaux cadres comptables du plan comptable général de "remis en dotation, en affectation".

Ils seront normalement comptabilisés à un compte 102 intitulé "*biens mis à la disposition des établissements*".

- Quels sont les biens remis en pleine propriété ?

La deuxième catégorie de biens qui devra être intégrée dans le bilan des établissements concerne :

- les moyens généraux remis à l'EPSCP donc en pleine propriété,
- toutes les subventions reçues en espèce,
- les dons et legs.

Ces biens seront dorénavant comptabilisés aux comptes 103 et 13 "*biens remis en pleine propriété aux établissements*".

Ce nouveau cadre comptable amène les universités à s'interroger quant au toilettage du bilan et à la mise en place d'un inventaire physique et comptable.

Cet inventaire permettra de distinguer clairement l'intégralité des biens et surtout d'intégrer dans la comptabilité tous les biens remis en dotation/ affectation.

Pour les biens dont l'université est propriétaire, c'est plus l'absence d'inventaire et de suivi d'inventaire qui fera que le travail sera relativement important.

2.4 Les amortissements

La deuxième innovation majeure concerne le fait que la pratique des amortissements va devenir incontournable notamment dans le cadre de la mise en place des S.A.I.C..

Le souci de tendre vers les coûts complets, la mise en règle par rapport aux règles fiscales (les redressements fiscaux qui ont vu le jour ces dernières années avaient pour motif la non intégration du coût des amortissements dans le calcul des prestations de service) vont devenir une priorité.

- La notion d'amortissement

La notion d'amortissement sous-entend trois approches :

- l'approche économique qui correspond à l'étalement logique et systématique du coût d'acquisition d'une immobilisation sur sa durée de vie prévisible
- l'approche juridico-comptable : l'amortissement permet de constater la diminution irréversible de la valeur d'un bien,
- l'approche financière selon laquelle l'amortissement est la procédure qui permet le renouvellement des biens.

- Technique budgétaire et comptable de l'amortissement

On parle fréquemment de la diminution irréversible d'un bien et du renouvellement des biens.



Il faut revenir ici sur une écriture toute simple :

- l'amortissement correspond à un mandat sur le compte 68 et à un crédit au compte 28.

L'impact de l'amortissement sur le budget des universités fait l'objet de nombreux débats et beaucoup mettent en avant l'insuffisance de crédits et de ressources pour pratiquer cet amortissement.

Or une vision globale sur l'ensemble du budget d'un établissement public montre que l'impact de l'amortissement est neutre.

Ce qui va "coûter", c'est le passage du non amortissement à une logique d'amortissement c'est à dire le fait que les universités ne pratiquaient pas les amortissements au fait qu'elles vont devoir rattraper un retard, mais en rythme de croisière l'amortissement est neutre.

Un exemple :

Un établissement qui ne fait pas d'amortissements a en dépenses de fonctionnement un montant de 300 KF et en recettes de fonctionnement un montant de 500 KF.

Cela détermine un excédent de fonctionnement de 200 KF et une capacité d'autofinancement de 200 KF également.

Cette capacité d'autofinancement est reportée en section d'investissement et devient ressource de la section d'investissement.

Elle permet avec les recettes d'investissement directes d'acheter et de renouveler les biens.

Cet exemple montre qu'avec une capacité d'autofinancement de 200 KF, une subvention d'équipement de 500 KF, des achats d'immobilisation à hauteur de 100 KF, la variation de cette université pour l'année considérée est de 600 KF.

Si maintenant l'université pratique l'amortissement, elle a les mêmes dépenses de fonctionnement de 300 KF, l'université pratique des amortissements à hauteur de 100 KF, elle a donc un excédent de 100 KF et sa capacité d'autofinancement reste de 200 KF puisque pour calculer la capacité d'autofinancement, on ajoute les amortissements à l'excédent de fonctionnement.

Cette capacité d'autofinancement est reportée en seconde section et pour les mêmes recettes d'investissements et les mêmes dépenses on a une variation du fonds de roulement qui est exactement la même.

Cet exemple montre qu'il y a un impact sur la section de fonctionnement en résultat de fonctionnement donc un impact sur les réserves mais que globalement la variation du fonds de roulement n'est pas modifiée par la mise en place et la pratique de l'amortissement.

Ce qui est touché correspond à ce qui va être déversé au compte de réserves. Il est à la limite intéressant d'enlever des réserves, à la fois, ce qui ne correspond pas à des réserves réelles et ce qui correspond à l'effort que peut consentir l'établissement pour financer le renouvellement de ses immobilisations.

A l'heure actuelle, il existe dans les universités des mécanismes qu'on appelle réserves immobilisées. Personne ne sait véritablement ce que sont ces réserves qui ne sont pas véritablement conformes aux mécanismes réguliers en vigueur.

- Spécificité des établissements publics

Par rapport à la volonté qu'ont les établissements publics de pratiquer l'amortissement réel, il est vrai que parfois, le renouvellement de la charge de certains biens n'incombe pas aux établissements publics.



Certains des critères de l'amortissement ne rentrent pas en compte et lorsque l'université n'a pas la charge du renouvellement d'un bien, elle n'a pas à se préoccuper de dégager des ressources pour pourvoir au remplacement de ce bien. L'Etat ou les collectivités locales pourvoiront directement à son remplacement et dans ce cas, l'amortissement ne rentrera pas en ligne de compte.

Néanmoins l'amortissement a aussi comme objectif de permettre de constater la perte de valeur d'un bien. Il va alors permettre d'intégrer cette diminution dans le calcul des prestations.

- Le dispositif en vigueur

Normalement les universités doivent pratiquer l'amortissement :

- pour les biens dont elles ont la charge du renouvellement,
- pour les biens acquis sur subvention avec le mécanisme permettant de neutraliser la charge d'amortissement par la reprise de la subvention d'équipement.

Pour les biens mis à disposition et pour lesquels l'établissement n'a pas la charge, il existe à l'heure actuelle une technique qui s'appelle la dépréciation pour ordre.

- Le nouveau dispositif d'amortissement

Le nouveau dispositif propose de remplacer les trois dispositifs actuellement en vigueur par un seul principe : les universités doivent pratiquer un amortissement sur l'ensemble des biens.

En revanche lorsqu'il s'agit de biens pour lesquels l'établissement n'a pas la charge du renouvellement, une nouvelle procédure est définie : **la neutralisation de l'amortissement**.

Dorénavant pour tous les biens, chaque année, l'université doit passer des écritures, des mandats, des prévisions budgétaires sur le compte 68 avec une correspondance par le biais de la capacité d'autofinancement (donc des écritures mandat 68 crédit au compte 28).

- Technique de l'amortissement neutralisé

La technique de l'amortissement neutralisé compense le mandat qui est fait au compte 68.

Elle permet de constater une recette budgétaire de fonctionnement.

De cette façon le résultat de fonctionnement qui est égal à la différence entre les recettes et les dépenses ne sera pas touché.

Il en est de même pour la capacité d'autofinancement puisque l'amortissement est un élément positif, dans le sens où on rajoute l'amortissement au résultat de fonctionnement et on retranche ce qui correspond à la neutralisation de l'amortissement.

Ainsi, les crédits de fonctionnement ne seront pas gelés et le résultat de fonctionnement sur les biens dont l'établissement n'a pas la charge du renouvellement n'aura pas été touché.

Avantages de cette technique

Par rapport aux objectifs fixés de rester conforme au plan comptable général et de disposer d'un cadre comptable budgétaire moderne et transparent, il est possible de dire que :

- la neutralisation de l'amortissement satisfait aux principes comptables de l'amortissement,



- la neutralisation de l'amortissement ne joue pas sur la capacité d'autofinancement (élément positif et négatif de même montant).

- Ouverture de subdivisions spécifiques

Pour pouvoir constater l'amortissement neutralisé, des comptes ont été ouverts :

- compte 102 (pour identifier les biens remis en dotation ou affectation qui doivent faire l'objet d'un amortissement neutralisé),
- comptes 283 et 284 (pour comptabiliser les amortissements neutralisés),
- compte de crédits exceptionnels 776 (pour comptabiliser la neutralisation de l'amortissement).

- Les biens acquis sur subventions

Il existe une technique similaire qui n'est pas spécifique au nouveau cadre comptable et qui concerne les biens acquis sur subvention.

A l'heure actuelle les universités devraient être en mesure de constater une charge d'amortissement et parallèlement une recette de fonctionnement correspondant à la reprise de la subvention d'équipement au compte de résultat.

Ce mécanisme permet de constater une recette de fonctionnement et d'annuler la charge de fonctionnement.

De la même manière, on a une charge de fonctionnement et une recette de même montant donc un résultat de fonctionnement inchangé et une capacité d'autofinancement non impactée.

- Cas où la subvention ne couvre que partiellement le coût d'achat de l'immobilisation

Le cas général dans les établissements concerne les biens qui sont sur subvention.

Cette subvention d'équipement est rapportée à hauteur de sa participation. Par exemple, si un bien de 100 KF est financé sur fonds propres à hauteur de 50 KF par subvention d'équipement, il sera possible d'amortir totalement sur 100 KF.

En revanche la recette de fonctionnement qui permettra d'amoinrir la charge de fonctionnement sera de moitié de la charge d'amortissement donc la subvention d'équipement est reprise au prorata de la participation à l'acquisition du bien.

- En quoi la mise en place de l'amortissement va-t-il dégonfler les réserves ?

Si un établissement ne pratique pas d'amortissement à l'heure actuelle, il biaise son résultat de fonctionnement en le diminuant et augmente le résultat qui est déversé dans les réserves.

En regardant le compte 106, l'établissement peut être perçu comme riche.

Le fait de mettre en place l'amortissement va permettre de diminuer les réserves.

Pour récupérer le passé, il est possible de passer une écriture pour ordre qui par un mécanisme de dépréciation va permettre de dégonfler les réserves, en effectuant le report de ce qui figure au débit du compte 1069 (dépréciation) vers le débit du compte 106 (réserves).

A partir de ce moment, une balance pourra être refaite et il sera possible de sortir du compte réserves tout ce qui correspond aux amortissements qui auraient du être pratiqués par le passé.



Points particuliers

→ A propos de l'inventaire...

Le rattrapage de tout ce qui n'a pas été fait précédemment se traduit par la mise en place d'un inventaire.

Or, effectuer un inventaire qui remonte à 20 ans est extrêmement consommateur de temps alors que l'objectif est de mettre en place un outil qui à terme (dans les 3, 4, 5 ans) sera vraiment opérationnel.

Ne serait-il pas plutôt possible de s'inspirer de ce qui a été fait dans les collectivités locales lors de la mise en place de la M.14 à savoir faire un constat et démarrer les amortissements au niveau des immobilisations et des subventions d'équipement ?

L'idée serait de commencer à amortir, par exemple à partir des biens achetés en 1999 ou en 2000. Il faut que nous regardions et nettoions le bilan tout comme on a autorisé les collectivités locales à le faire jusqu'en 1997 pour le matériel. Elles ont alors pu sortir tout le matériel acheté jusqu'en 1997 et effectuer des sorties de bilans.

Est-il donc envisagé une mesure dérogatoire ou générale comme cela avait été fait pour les collectivités locales ?

Eric NOUVEL : Direction Générale de la Comptabilité Publique

La réponse est non. Sur les 36000 communes qui ont du mettre en place la M 14, 33000 ont moins de 1500 habitants. Ces organismes n'ont pas les mêmes moyens de gestion que les universités et donc, on peut considérer que les universités ont les moyens pour le faire.

Le Ministère de l'Education Nationale a probablement des éléments qui pourront vous être utiles, de même, la Comptabilité Publique peut vous apporter de l'aide grâce à son réseau.

→ A propos de l'analyse du renouvellement des biens

Très souvent les collectivités territoriales la Région ou le Département participent ou financent totalement des équipements scientifiques, faut-il dans ce cas effectuer l'analyse de renouvellement du bien ?

Gwenaëlle VERSCHEURE : Direction Générale de la Comptabilité Publique

Dans ce cas là, si la collectivité locale n'a pas l'intention de vous redonner une subvention lorsque le bien devra être renouvelé, la comptabilisation de la subvention ne se fait pas au compte 13 mais au compte 10 (106 apport).

Vous aurez donc la charge du renouvellement pour ce bien et donc un amortissement à pratiquer.

→ A propos des collectivités territoriales...

Est-ce à la collectivité qui verse la subvention de dire ce qu'elle veut, ou à l'établissement qui reçoit la subvention de préciser s'il la met plutôt au compte 10 ou au compte 13 ?

Gwenaëlle VERSCHEURE : Direction Générale de la Comptabilité Publique :

C'est la politique de l'université qui doit le définir. On me cite souvent l'exemple de matériels spectromètres qui ont une utilisation bien spécifique. Le fait d'amortir ce matériel va permettre d'acheter autre chose.

Ce mécanisme va permettre, sur l'opération d'amortissement, de créer un autofinancement pour renouveler l'actif immobilisé qui va pouvoir avoir une composition différente (si par exemple les activités deviennent plus médicales que scientifiques). Donc, il y a toujours un intérêt à amortir.

→ A propos du traitement des ressources...

Le seul moyen pour un donateur de bien spécifier qu'il ne renouvellera pas sa subvention est d'interdire son amortissement en s'assurant que l'établissement qui reçoit la subvention va bien dégager, par sa section de fonctionnement, les moyens de renouveler le bien qui lui a été donné.

J'ai connu quelques cas où la collectivité locale interdisait l'amortissement pour être sûre de l'équilibre financier de l'opération.



Points particuliers (suite...)

Il est vrai que le fait de mettre au compte 13 ou au compte 103 revient à prendre une décision de gestion : soit on veut effectivement dégager les moyens de renouveler son patrimoine et à ce moment là on n'amortit pas, soit on amortit plus que ce qu'on nous oblige à neutraliser, soit on estime qu'on travaille à coût minimum et on essaye d'avoir un coût de section de fonctionnement moindre.

Gwenaëlle VERSCHEURE : Direction Générale de la Comptabilité Publique

Il est certain que la mise en place de ce nouveau cadre comptable devrait amener l'établissement à se poser des questions sur le traitement de ses différentes ressources, indépendamment de la politique d'amortissement à mettre derrière.



Présentation d'une expérience non universitaire : la Cité de la Musique

Thibaud DE CAMAS
Directeur Général Adjoint
Cité de la Musique

I) PRESENTATION

La Cité de la Musique est un établissement public industriel et commercial (E.P.I.C.).

Elle fait partie du programme des grands travaux de l'époque du Président de la République François Mitterrand.

C'est à la fois un lieu musical, un lieu de diffusion, un musée de la musique aux activités pédagogiques, documentaires et d'animations variées dans un certain nombre d'espaces.

L'établissement public est de taille moyenne :

- budget d'environ 180 millions de francs,
- 250 personnes en équivalent temps plein à l'année,
- bâtiment dont la valeur de construction est estimée à environ 600 millions de francs.

On retrouve deux éléments sous le label Cité de la Musique :

- d'une part le nouveau Conservatoire National Supérieur de Musique de Paris
- d'autre part la Cité de la Musique elle-même

→ les deux étant des établissements publics distincts (le premier : un E.P.A. ; le second : un E.P.I.C.)

Le bâtiment a été livré par l'établissement public constructeur de la Villette alors maître d'œuvre.

L'établissement public de la Cité de la Musique, créé en 1993, a reçu la gestion de ses bâtiments, lesquels ne sont pas encore transférés en terme de domanialité publique (nous attendons toujours l'arrêté d'affectation des bâtiments que nous avons en gestion).

II) REGIME D'AMORTISSEMENT

La question du régime d'amortissement s'est rapidement posée. A l'époque l'établissement se trouvait dans une situation curieuse et singulière dans la mesure où il disposait d'un budget de fonctionnement extrêmement abondant et d'une section d'investissement extrêmement réduite.

Le budget était relativement important car l'Etat allouait des subventions au fur et à mesure de la montée en charge de la Cité qui comportait plusieurs types d'activités.



Or, le programme de développement a pris du retard du fait du report de l'ouverture du musée de la musique : les moyens de fonctionnement attribués par l'Etat étaient en constant décalage et souvent en avance par rapport à leur emploi réel d'où une section de fonctionnement abondante.

L'orientation prise à l'époque a donc été d'employer cette ressource budgétaire pour procéder à un amortissement budgétaire réel.

La Cité de la Musique amortissait l'ensemble de son actif immobilisé en réel et donc disposait d'une dotation aux amortissements calculée sans aucune impasse.

Au début de l'activité, la Cité n'avait pas énormément d'équipement et sa dotation ne représentait donc pas de très grosses sommes.

Mais assez rapidement l'actif s'est accru et lorsque je suis arrivé en 1996, nous avions des dotations aux amortissements qui devenaient énormes.

La situation initiale s'est vite inversée c'est à dire que nous avons de plus en plus de mal à équilibrer notre budget de fonctionnement et les dotations aux amortissements qui devenaient très importantes nous procuraient une ressource en investissement presque excessive par rapport à nos emplois.

De mon point de vue, cette situation était contre-productive. Car plus la ressource dégagée en interne par l'établissement pour financer ses investissements est importante moins la tutelle est enclin à allouer des subventions d'investissement larges.

Cette situation a vite représenté deux inconvénients majeurs :

- celui de nous "étrangler" en fonctionnement,
- celui de nous mettre dans une situation paradoxale au regard de la subvention d'investissement, la ressource excédant les besoins.

Pour inverser cette situation, nous avons décidé de cesser d'amortir les gros agencements (regroupés dans le compte 213).

Cette décision nous a permis de réduire la dotation aux amortissements. Nous considérons que l'accessoire devait suivre le principal ; l'établissement public constructeur de la Villette nous ayant remis des bâtiments d'une valeur de 600 millions de francs que nous n'amortissions pas, les agencements que nous réalisons en complément voire en rattrapage du principal devaient suivre le même régime. Nous avons eu, par exemple, un programme de travaux assez important pour corriger, compléter ou améliorer nos équipements. Ces travaux d'agencement ont du suivre le même régime que l'ensemble du bâtiment lui-même.

Cette situation implique que si nous avons un énorme agencement à réaliser ou si nous avons de gros équipements à faire, il nous faudra évidemment solliciter l'Etat. Mais cette pratique me paraît légitime pour un établissement public et elle est d'ailleurs assez courante.

III) REPRISE SUR SUBVENTION

Nous avons eu recours à la reprise sur subvention.

Nous avons demandé à l'Etat en 1997, de rendre pérenne notre subvention d'investissement, c'est à dire de considérer qu'elle était reconductible et courante.

Dans ces conditions, nous pouvions calculer la part de nos investissements qui était financée par cette subvention et donc considérer que nous pouvions en reprendre une quote-part.



Cette reprise sur subvention est l'exacte quote-part de ce que nous avons acquis au titre de la subvention d'investissement, elle n'a pas à s'amortir puisque l'amortissement est intégré dans la pérennité de cette subvention. Cela serait impossible si cette subvention avait un caractère temporaire ou exceptionnel mais dès lors qu'elle est pérenne nous avons obtenu l'autorisation de procéder de la sorte.

Au final, ce mécanisme est l'inverse de la situation antérieure puisqu'il permet de projeter de la ressource dans la section de fonctionnement en pompant sur la section d'investissement.

Cette situation permet de jouer, en fonction de la gestion d'établissement, sur la connexion entre deux sections qui souffrent de leur déconnexion.

IV) QUELQUES CHIFFRES

Nous avons inscrit en charges une dotation aux amortissements et aux provisions de 5 millions de francs environ et en recettes un produit exceptionnel au titre de la reprise sur subvention de 3,3 millions de francs.

Nous disposons donc d'une dotation aux amortissements nette de 2 millions de francs.

Evidemment cela allège considérablement la section de fonctionnement.

Si nous n'avions rien fait, notre section de fonctionnement aurait été complètement étranglée puisque nous aurions actuellement en amortissement budgétaire réel, une dotation aux amortissements aux alentours de 9 ou 10 millions. Nous n'aurions absolument pas les moyens d'y faire face.

Ce jeu d'écriture fait souffrir la section d'investissement puisque l'équivalent exact de la quote-part doit être inscrit en dépense de section en capital ce qui, par voie de conséquence, diminue d'autant le budget d'investissement.

De fait, cela a donné un "ballon d'air frais" à la section de fonctionnement et a réduit notre marge en matière de travaux.

Nous avions des sections d'investissement qui étaient de l'ordre de 20 à 25 millions de francs en 1997.

Aujourd'hui nous nous situons plutôt, hors report, autour de 11 millions de francs soit avec les reports environ 14 à 15 millions de francs.

Nous avons maintenant une subvention d'investissement pérennisée de l'ordre de 10 millions de francs.

Notre dotation aux amortissements est réévaluée et correspond à 5 millions de francs.

Nous pouvons donc consacrer en régime de croisière environ 15 millions de francs à notre programme d'investissement.

Ce que nous inscrivons est purement prévisionnel. Le calcul est basé sur l'exercice antérieur et nous l'actualisons, si nécessaire, à deux reprises lors de décisions budgétaires modificatives en juin et en octobre.

Cette réévaluation est évidemment très substantielle.



Pour vous donner un exemple, cette année nous avons fait passer pour notre dotation aux amortissements, une inscription prévisionnelle de 5 millions à un montant de plus de 7 millions et la reprise sur subvention a été actualisée à peu près dans les mêmes proportions.

V) CONCLUSION

Il est impératif de maintenir la possibilité d'action culturelle et artistique d'un établissement (budget de concert, budget d'expositions...) à travers la section de fonctionnement.

Un programme de travaux peut être plus facilement compressé en reportant et en étalant les actions.

Si un problème majeur se pose, il sera toujours possible de se retourner vers l'Etat lui-même dont les marges sont d'ailleurs plus grande en investissement qu'en fonctionnement.

Si l'établissement a vraiment à faire face à des programmes importants (travaux de sécurité...) il est toujours possible de prélever sur le fond de roulement.

Ainsi, pour les travaux exceptionnels on peut abonder la section d'investissement ou se retourner vers l'Etat.



Présentation d'une expérience non universitaire : Le Conseil Général de l'Orne

Michel FERRET
Directeur Financier
Conseil Général de l'Orne

I) HISTORIQUE RECENT

Le Département de l'Orne est parti du constat d'une marge nette d'auto financement de – 5 millions de francs.

Cette situation nous a contraints à définir des objectifs financiers précis.

La première mesure mise en place a été de voter des budgets en équilibre dans lesquels les dépenses d'investissement en remboursement de capital de la dette étaient égaux aux montants de la souscription.

Notre section d'investissement était donc équilibrée avec des souscriptions d'emprunts qui ne dépassaient pas le montant des remboursements de capital.

Nous étions ainsi certain de ne pas dégrader la situation de la dette.

1.1 Qu'est-ce que la marge nette d'auto financement ?

C'est la capacité de la section de fonctionnement à financer des dépenses réelles d'investissement.

Elle est principalement constituée du prélèvement et des amortissements.

Marge nette d'auto financement = recettes courantes de fonctionnement - dépenses courantes de fonctionnement - remboursement de la dette.

1.2 La situation du Département de l'Orne ?

La moitié du budget de fonctionnement du Département de l'Orne concerne l'aide sociale (enfance, R.M.I., handicapés, vieillesse), la section d'investissement concerne les routes et les collèges.

L'objectif fixé pour la marge nette d'auto financement était de passer de – 5 millions de francs à + 150 millions de francs ; cette marge nette d'auto financement étant l'indicateur principal pour pouvoir redresser les comptes du Département.

L'objectif de redressement signifiait pour nous qu'il fallait :

- augmenter les recettes de fonctionnement,



- stabiliser voire baisser les dépenses de fonctionnement.

Cette orientation a été difficile à mettre en place d'un point de vue politique car les recettes de fonctionnement, dans les Départements, correspondent aux impôts (déjà très élevés), et en dehors de ces recettes, nous ne disposons d'aucunes autres marges de manœuvre.

L'option retenue a donc été d'agir sur les dépenses de manière drastique.

Les opérations menées pour réduire les dépenses de fonctionnement ont consisté à :

- limiter voire diminuer le nombre de fonctionnaires,
- reprendre des primes sur les fonctionnaires,
- abandonner les tickets restaurants,
- remettre en question des programmes sur l'aide sociale, sur l'entretien des routes...

Notre objectif n'a visé qu'à augmenter l'autofinancement c'est à dire qu'à recettes pratiquement égales voir légèrement supérieures, il a fallu dégager un prélèvement plus important mais aussi des dépenses d'amortissement plus importantes.

Amortissements et prélèvements devaient donc impérativement augmenter pour venir financer la section d'investissement (les Départements en comptabilité M- 51 ne sont tenus qu'aux amortissements des subventions : subventions de fonctionnement mais aussi subventions d'investissements).

→ *Quelques chiffres à l'appui*

En 1993, le total amortissements + prélèvements correspondait à 97 millions de francs.

De ces 97 millions nous retirons les annuités en capital de la dette pour obtenir une marge d'auto financement de – 5 millions qui n'était pas tolérable.

En 1994 nous sommes passés d'une marge nette d'autofinancement de + 73 millions à 135 millions en 1995, à 149 millions en 1996, à 180 millions en 1997 et 204 millions en 1998.

Si on examine la part de l'auto financement constituée par les amortissements et les prélèvements, on remarque l'évolution qui est de 97 millions en 1993 jusqu'à 325 millions en 1998.

Pour arriver à ces résultats, les opérations ont été difficiles et ont pu être menées exclusivement parce que la section de fonctionnement avait retrouvé un bon niveau et que nous dégagions une bonne capacité d'auto financement.

Nous sommes revenus à un niveau normal et le niveau du prélèvement vient simplement assurer le financement par le fonctionnement de la section d'investissement.

Notre situation en 1998 fait apparaître 145 millions d'amortissements du compte 130 et 180 millions sur le prélèvement.

C'est à priori au dessus des objectifs que la Cour des Comptes, la direction du Trésor et les audits internes nous avaient fixé.

Nous avons 204 millions de marge d'autofinancement et sommes donc très au dessus des 150 millions fixés comme premier objectif.



II) L'APPLICATION DE LA M- 52 DANS LES DEPARTEMENTS

La M-52 va s'imposer aux départements à partir du 1^{er} janvier 2003.

Cela engendrera une prééminence du résultat de fonctionnement.

Nous allons devoir nous investir dans la gestion patrimoniale qui correspond à un bilan conforme à l'état de l'actif.

L'analyse du bilan qui va pouvoir être présentée dans les collectivités locales va devenir un point déterminant.

Dans les Départements, nous allons passer à l'obligation d'amortir le matériel et le mobilier.

A priori, nous n'aurons pas l'obligation d'amortir le réseau routier qui représente un investissement très important chez nous.

Nous allons bénéficier d'une neutralisation des amortissements de l'immobilier enseignement et administratif.

III) LES EFFETS BUDGETAIRES DES AMORTISSEMENTS

Le Département a effectué :

- une simulation et une estimation du patrimoine à amortir,
- une simulation de l'amortissement à budgétiser.

Ces actions nous ont permis de prendre des décisions sur le niveau de l'autofinancement.

3.1 Comment estimer le patrimoine à amortir ?

A l'heure actuelle, l'état de l'actif est tenu sur des cahiers à spirales.

Chacun est sûr de son matériel, mais si au plan informatique, il est demandé d'additionner l'ensemble, il y a trente ou quarante millions qui ne peuvent être expliqués par rapport au budget du payeur.

Nous disposons d'un côté d'un compte de gestion qui est comptable et dans lequel il est possible de tout retrouver à partir des mandats et des titres et d'un autre côté des états de développements qui sont peu fiables.

Pour estimer la charge d'amortissement, nous sommes partis de l'état du bilan en 1988 et de l'état du bilan en 1998 en estimant que :

- tout ce qui était plus vieux de dix ans entre ces deux dates ne servirait plus et que tous les investissements faits sur ces dernières années seraient maintenus sur les années suivantes,
- la durée de vie des biens était de 10 ans pour les bâtiments, 7 ans pour le matériel, 5 ans pour le transport.

Ainsi, en prenant les comptes du Département depuis 10 ans et en amortissant ce que nous avons investi depuis 10 ans, nous sommes tenus à un amortissement de 179 millions.



Ce chiffre est à rapprocher du prélèvement de 180 millions que nous avons fait en 1998 et si nous continuons, sans rien changer sur les dix années à venir, nous aurons tous les ans un prélèvement de 180 millions.

Ce prélèvement est assez valorisant puisqu'il va directement au compte 10 (compte fonds propres ou de réserves ou d'excédents capitalisés).

Mais si nous remplaçons ces fonds propres par l'amortissement obligatoire, nous nous apercevons qu'à capacité de financement équivalente, ce prélèvement est nul et que tout passe en amortissement.

Cette approche est satisfaisante en terme financier car nous disposons d'un équilibre de la section de fonctionnement et d'investissement qui est tel, que la section de fonctionnement dégage une capacité d'autofinancement permettant de rembourser le capital de la dette et surtout de faire face à l'amortissement de la section.

Cette situation nous protège, à priori, des textes vis à vis de la Cour des Comptes car nos remboursements en capitaux sont prévus et nous sommes parvenus à un équilibre sur le plan de la gestion administrative.

Le Département de l'Orne a donc commencé à faire un effort pour avoir une situation financière saine qui permette d'aborder la M-52 dans de bonnes conditions.

Les autres collectivités vont vraisemblablement avoir une démarche identique qui visera à examiner la situation à l'heure actuelle et essayer de faire des efforts pour aller vers une situation financière plus saine et équilibrée.

3.2 L'organisation mise en place

En terme d'organisation, nous avons du :

- procéder à une évaluation des besoins avec les architectes, les directeurs de services, collèges, patrimoine, aménagements routiers, finances, informatiques
- élaborer un cahier des charges pour un progiciel,
- acheter et mettre en place le progiciel,
- clarifier les comptes d'actifs.

Ces opérations sont très lourdes à mener puisqu'elles nécessitent de :

- nettoyer le compte 130 (nous sommes remontés à plus de dix ans),
- nettoyer le compte 23 (travaux en cours),
- classer et ordonner la liste de l'ensemble des achats effectués depuis plus de vingt ans.

Nous pensons embaucher quatre personnes pour effectuer le suivi de l'actif et faire une évaluation de l'ensemble des immeubles et terrains.

Au niveau du progiciel, nous avons cherché un outil qui puisse s'intégrer dans notre outil actuel de gestion de la comptabilité (Coriolis).

Notre choix s'est porté sur l'outil Kimos que nous sommes en train de mettre en place.



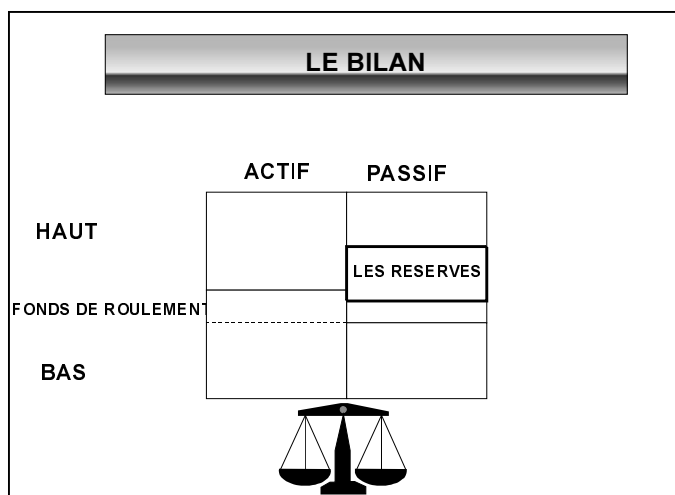
Présentation de pratiques universitaires : I.N.S.A. de Rennes et Université d'Artois

Maurice BENICHOU : Agent comptable – I.N.S.A. de Rennes
Roland SALGUERO : Agent comptable - Université d'Artois

I) QUELQUES RAPPELS THEORIQUES

1.1 Le bilan

Le bilan est un tableau qui comprend deux parties : un actif, un passif.



La partie haute se rapporte au domaine du budget.

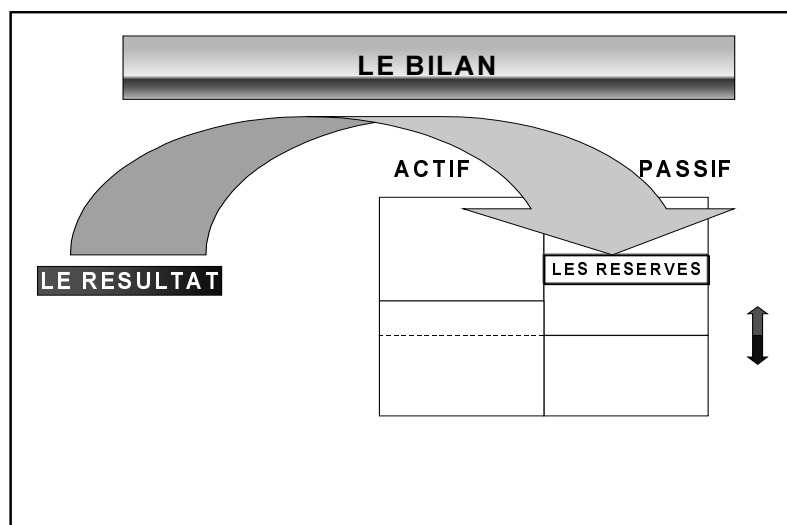
La partie basse se rapporte aux problèmes de trésorerie et de recouvrement et concerne, en règle générale, le domaine de l'agent comptable.

La balance signifie que les deux parties sont égales.

Le fonds de roulement correspond exactement à la différence qu'il y a, si on regarde la partie haute, entre l'actif et le passif et si on regarde la partie basse également entre le passif et l'actif.

Il peut se calculer de deux façons avec l'obtention d'un même résultat :

- soit par le haut du bilan, (le tableau de financement n°1 permet d'en calculer la variation annuelle en comptabilisant les investissements réalisés),
- soit par le bas du bilan et ce sera le tableau de financement n°2 qui permet de déterminer les variations en besoin de fonds de roulement.



Le résultat va affecter les réserves.

N.B. : Il est certes possible de transiter par le compte 11 (report à nouveau : solde créditeur ou débiteur) mais ce compte ne doit pas être considéré comme une réserve. Il a été établi qu'il ne devait être utilisé que pour la partie du résultat dont l'affectation n'avait pas encore été votée par le Conseil d'Administration.

L'important est de ne pas confondre les réserves et le fonds de roulement :

- *les réserves correspondent à la somme algébrique des résultats des années précédentes,*
- *le fonds de roulement correspond en première approche à la somme des résultats des première et deuxième sections.*

La nouvelle instruction M9-3 change fondamentalement la manière de concevoir le budget et notamment la manière d'équilibrer le budget.

Jusqu'à présent, l'équilibre du budget se faisait par section : fonctionnement, équipement. Chaque section devait être équilibrée et l'excédent ou le déficit était viré sur la deuxième section.

Désormais, l'équilibre global du budget se fait par la variation du fonds de roulement en fin de deuxième section.

Autrement dit, un déficit de fonctionnement avec une augmentation du fonds de roulement n'est pas vraiment un problème alors que si tous les ans un excédent de fonctionnement avec une baisse du fonds de roulement est constaté, il faut se poser des questions (demande de subventions d'équilibre etc...).

1.4 La capacité d'autofinancement (C.A.F.)

La formule simplifiée de calcul de la CAF s'énonce ainsi :

$$\text{C.A.F.} = \text{Résultat} + \text{amortissements} - \text{quote-part des subventions d'investissement}$$

La notion de capacité d'autofinancement se rapproche de la notion anglo-saxonne de cash. C'est à dire de la capacité de l'établissement à pouvoir « mettre de l'argent sur la table ».

Que représente la « quote-part des subventions d'investissement » ?



Pour comprendre cette notion, il faut se souvenir qu'une subvention d'équipement ne nous est pas accordée sans contrepartie, elle doit servir à financer des biens d'équipement. Ces biens sont amortis. La règle comptable est que la subvention doit être transférée au compte de résultat au même rythme que l'amortissement du bien qu'elle a permis d'acheter. Cela constitue un *produit* qui vient compenser la *charge* d'amortissement du bien.

Les subventions d'équipement qui, au départ, sont comptabilisées au passif de l'établissement, vont être virées par fractions annuelles successives au compte de résultat. A la fin de l'amortissement du bien, la subvention aura disparu du bilan. Cette notion est importante car lorsque les établissements auront à remettre en état leurs bilans (pour prendre en compte l'amortissement réel), ils auront à effectuer aussi une remise en ordre du haut du passif.

II) UN EXEMPLE CONCRET

2.1 Le compte de résultat

Les charges

Nous avons :

- *des charges d'exploitation* avec les consommations de l'exercice, les impôts, les charges de personnel, les autres charges, les amortissements et les provisions pour un total de 47,2 millions de francs.
- *des charges exceptionnelles* pour un total de 300 000 francs dans lesquelles est intégrée la valeur comptable des biens cédés (compte 675 : différence entre la valeur d'achat du bien et le montant des amortissements qui ont été pratiqués).

Le montant total des charges, dans cet exemple s'élève à 47,5 millions de francs.

Les produits

On distingue trois types de produits :

- des produits d'exploitation qui comprennent notamment : le chiffre d'affaires, des subventions de fonctionnement, des autres produits,
- des produits financiers,
- des produits exceptionnels, dans lesquels on retrouve des subventions d'investissement virées au compte de résultat pour 6,6 millions de francs et des produits des cessions d'éléments d'actif pour 100 000 francs.

On distingue alors :

- un résultat d'exploitation,
- un résultat financier
- un résultat exceptionnel.

L'ensemble donne le résultat de l'établissement.

Le montant total des produits s'élève à 49 millions de francs.

Le compte de résultat qui fait la synthèse des deux sommes apparaît pour 1,5 millions de francs.



2.2 La capacité d'autofinancement (C.A.F.)

Dans notre première définition de la capacité d'autofinancement, nous avons le résultat, les amortissements et la quote-part des subventions d'investissement virée au compte de résultat.

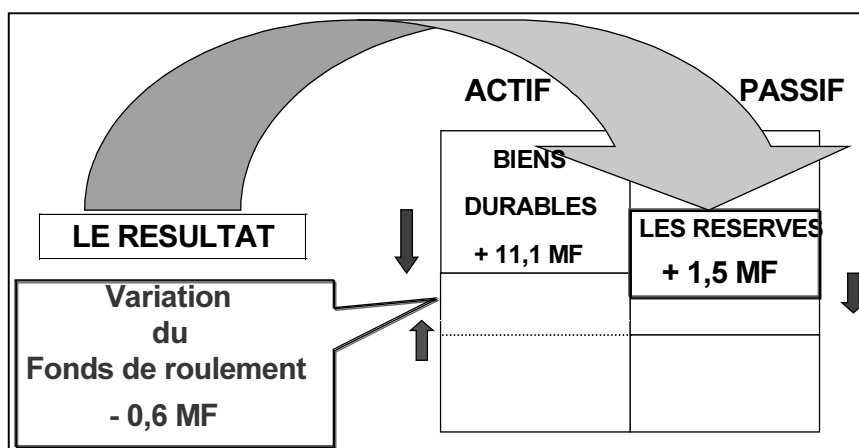
Dans notre exemple, le résultat est de 1,5 millions de francs, les amortissements sont de 8,8 millions de francs et la quote-part des subventions d'investissement de 6,6 millions.

A ces éléments, sont :

- à ajouter les charges suivantes :
 - les provisions pour 200 000 francs et
 - la valeur comptable des biens cédés pour 100 000 francs.
- à retirer les produits de cessions d'éléments d'actifs pour 100 000 francs

Le résultat de ces opérations d'addition et de soustraction permet d'aboutir à une C.A.F. de 3,9 millions de francs.

2.3 Le bilan



Si nous revenons à notre image du bilan déjà présentée, nous nous apercevons que les éléments « traditionnels » ne suffisent pas à expliquer la variation du fonds de roulement. Ces éléments sont :

- les achats de biens d'équipement (biens durables) pour 11,1 millions de francs
- la variation des réserves sous l'effet d'un résultat positif de + 1,5 MF

Quelque soit la façon dont nous combinons ces 2 montants entre eux, nous ne pouvons retrouver cet élément fondamental qu'est la Variation du Fonds de Roulement (0,6 MF).

Le problème qui est posé est celui de la concordance de ces 3 nombres entre eux. Pour cela il faut examiner la façon dont ont été financés les biens durables.



2.4 Le financement des biens durables

Ce tableau est une représentation simplifiée d'un tableau de financement.

DEPENSES DURABLES : 11,1	RESSOURCES DURABLES : 10,5
DEPENSES D'EQUIPEMENTS : 10,1	EXTERNES : 6,6 UNIVERSITE : 3,9
Logiciels : 0,5	Ventes au domaine : 0.1
Aménagements des constructions : 3,1	Dotations et subventions d'équipement : 6.5
Installations techniques : 3,2	Emprunt : 0
Autres équipements : 3,2	Autofinancement : 3,9
IMMOBILISATIONS FINANCIERES : 1	
Variation du fonds de roulement : - 0,6	

EN MILLIONS DE FRANCS

→ on trouve à gauche, ce qui en terme comptable est dénommé emplois durables. Le mot emploi ayant un sens particulier dans nos universités, j'utiliserai pour la démonstration, le terme de dépenses durables.

A l'intérieur de cette colonne, nous avons pris deux types de dépenses pour un montant total de 11,1 millions :

- des dépenses d'équipements par exemple, des logiciels, de l'aménagement de constructions, des installations techniques et des autres équipements.
- des immobilisations financières par exemple, des participations (compte 26) ou des obligations (compte 27).

→ on trouve à droite, les ressources durables qui sont de deux types :

- les ressources externes comprenant les ventes au domaine, les produits de cessions, les dotations et les subventions d'équipement qui sont les accroissements de capitaux propres pour 6,5 millions (conformément aux prescriptions du Président Navatte nous n'avons pas recouru à l'emprunt).
- les ressources internes, créées par l'université, autrement dit la capacité d'autofinancement.

En comparant, dans ce tableau de financement, les deux montants 11,1 millions et 10,5 millions, la variation du fonds de roulement: - 600 000 francs apparaît.

A travers cet exemple nous mesurons que la notion de fonds de réserve ne permet pas d'expliquer la variation du fonds de roulement. Or cette dernière est indispensable dans la gestion puisque c'est avec le fonds de roulement que l'on pourra financer les investissements de nos établissements. Toute analyse devra donc aussi tenir compte des ressources durables et parmi celles ci de la capacité d'autofinancement.



2.5 Synthèse

Si nous faisons la synthèse, nous avons trois résultats différents qui ont tous leur importance :

- un résultat de l'exercice 1998 de 1,5 millions,
- un autofinancement positif de 3,9 millions,
- une variation du fonds de roulement négative de 600 000 francs.

Du point de vue budgétaire, nous avons expliqué que la notion de résultat n'est pas la plus importante.

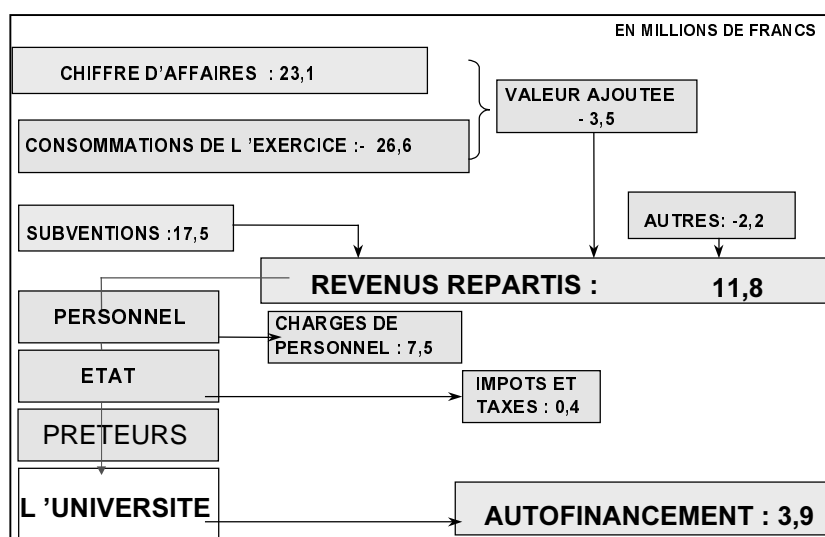
Mais deux limites sont tout de même à apporter :

- dans le cadre des S.A.I.C., le résultat sera fondamental et aura une contrepartie budgétaire avec les questions fiscales,
- vis-à-vis des tiers, si nos réserves deviennent négatives ou atteignent un montant tel que par rapport à nos engagements on ne peut plus y faire face, nous aurons des problèmes juridiques.

Mais on constate qu'il y a quand même une fiabilité globale de l'ensemble des universités.

2.6 Autre interprétation de la Capacité d'Autofinancement

Ce schéma est extrait des explications fournies par la centrale des bilans de la Banque de France qui a sa propre conception de la capacité d'autofinancement : « la capacité d'autofinancement est issue des revenus répartis ».



Si nous reprenons l'exemple précédent, nous avons un chiffre d'affaires de 23,1 millions, des consommations d'exercice pour 26,6 millions, il se dégage donc une valeur ajoutée négative de 3,5 millions.

Il y a également des subventions pour 17,5 millions et d'autres charges, il s'agit pour l'essentiel des comptes 65 et 75.

L'ensemble valeur ajoutée, subventions et « autres charges » fournit le revenu réparti de 11,8 millions.



Ce revenu est réparti au personnel (charges de personnels), à l'Etat (impôts et taxes) et à l'université, pour le restant il s'agit de l'autofinancement.

III) UN EXEMPLE DE LIAISON COMPTABILITE / BUDGET

Cet exemple est basé sur des tableaux, présentés lors des réunions organisées par le bureau 5B de la Comptabilité Publique.

Une part importante du travail effectué sur la M9-3 est de pouvoir dire que le compte de résultat correspond à la première section du budget et le tableau de financement à la deuxième section du budget.

L'intérêt de cette nouvelle présentation budgétaire est double :

- permettre une lisibilité beaucoup plus grande en Conseil d'Administration (on ne découpe pas l'année en x DBM),
- montrer tout de suite où l'on va car au lieu d'équilibrer par ce que l'on peut faire, on équilibre par ce qu'on estime avoir les moyens de le faire.

C'est une manière beaucoup plus dynamique de concevoir et de présenter le budget qui se rapproche beaucoup plus du compte financier.

Il est nécessaire de dédramatiser les présentations effectuées dans les Conseils d'Administration.

La priorité est d'expliquer le fait qu'un excédent ou un déficit (notamment en première section) et une diminution ou une augmentation du fonds de roulement n'ont pas la même importance, ce qui modifie les habitudes prises par le passé.

C'est un véritable changement de culture qu'il convient d'opérer.

L'effort pédagogique est important, la compréhension des mécanismes qui permettent à nos établissements d'investir est à ce prix.

Point particulier

Préparation du budget avec prise en compte d'éléments financiers –

Admettons que nous disposions d'un budget 2001 voté avec un fonds de roulement net global de 11 millions (depuis le 30 mars le compte financier et donc le fonds de roulement sont connus), une consommation du fonds de roulement de 2 millions et une DBM n°1 de 2 millions.

Au mois d'octobre, il nous reste 7 millions sur les 11 millions du budget pour préparer le budget initial de l'année suivante.

Nous ne sommes pas sur une notion de fonds de roulement de « n-1 » mais sur une notion de fonds de roulement à l'instant « t ».

Cet exemple montre les différentes manières d'équilibrer les budgets.

Dorénavant, l'équilibre du budget se réalise sur la variation du fonds de roulement.



Présentation de l'expérience de l'université de Cergy-Pontoise

Pierre DUMAZ
Agent comptable de l'Université de Cergy-Pontoise

I) PRESENTATION DE L'UNIVERSITE

L'université de Cergy-Pontoise a été créée en 1991.

En 2000, elle dénombre 11 000 étudiants contre près de 2000 en 1991.

L'université propose :

- 100 diplômes (dont 10 D.E.A. et 9 D.E.S.S.),

et dispose de :

- 18 équipes de recherche,
- 718 emplois dont 460 emplois d'enseignant-chercheur et 260 emplois d'administratif,
- 5 U.F.R., un Institut Universitaire de Technologie, un Institut de Préparation à l'Administration Générale
- 7 sites d'implantations (120 000 m² Shon) répartis entre l'agglomération de Cergy-Pontoise et les extensions de Sarcelles et Argenteuil.

L'université est pluridisciplinaire avec l'ensemble des matières de Sciences Humaines et quasiment l'ensemble des matières de Sciences (à l'exception de Santé et S.T.A.P.S.).

1.1 Une forte croissance

Les collectivités locales ont fortement participé à la croissance de l'université en apportant leur contribution pour plus de la moitié de l'ensemble des bâtiments.

A titre d'exemple, sur les 320 millions de francs du futur plan U3M, près de 230 millions vont être apportés par les collectivités (Conseil Général, Conseil Régional et Collectivités Locales telle que le Syndicat d'Agglomération de la ville nouvelle de Cergy).

L'université qui a débuté son activité en 1991 avec un bâtiment unique, en compte aujourd'hui une quinzaine.

Cette croissance ne va pas se ralentir puisqu'à l'horizon 2002, il est prévu la construction de près de 150 000 m² supplémentaires.

1.2 Un développement programmé

Si on compare l'augmentation du nombre d'étudiants avec l'augmentation des surfaces de l'université, on s'aperçoit que les surfaces ont toujours été augmentées au prorata de la croissance du nombre d'étudiants.



Aujourd'hui, nous avons construit 6 bâtiments dont :

- 3 en maîtrise d'ouvrage directe,
- 3 en des maîtrise d'ouvrage collectivités locales (lorsque les collectivités locales sont les principaux financeurs, elles hésitent à nous confier la maîtrise d'ouvrage puisqu'elles perdraient la T.V.A. sur l'ensemble des constructions).

1.3 Les projets de développement et la structure financière

Cette progression nous amène à nous interroger quant à la structure financière de l'université.

En effet, les bâtiments dont nous disposons sont beaux architecturalement parlant mais aussi très coûteux par rapport à notre dotation.

Ce constat nous oblige à prévoir l'entretien et la maintenance sur les années à venir.

Après étude de la structure financière de nos différents bâtiments, nous parvenons à un coût au m² compris entre 200 et 250 F m² par an.

Le Ministère nous subventionne dans San Remo à hauteur de 100 F du m².

Donc, dès que nous ouvrons un m² supplémentaire, nous devons trouver un financement sur notre budget propre qui soit égal à 100 ou 150 F.

Face à cette situation deux solutions se présentent :

- soit nous trouvons les recettes permettant de financer le fonctionnement des locaux,
- soit nous essayons de faire des économies de fonctionnement sur l'ensemble sur de nos dépenses.

1.4 Des projets de constructions financièrement coûteux

Les projets de construction sont architecturalement intéressants mais peuvent s'avérer financièrement dangereux.

Ainsi, un bâtiment entièrement construit en verre a été destiné partiellement au développement de la recherche en biologie.

Or, ce bâtiment non climatisé pose des problèmes au directeur d'U.F.R..

Cet exemple illustre le fait que fatalement les demandes supplémentaires (stores, climatisation...) feront l'objet à terme de financements qu'il convient de prévoir dès maintenant.

II) PRESENTATION FINANCIERE DE L'UNIVERSITE

- Le compte financier par masse en 1998

La masse de la section de fonctionnement (dépenses de personnes comprises) représente 67 millions de francs.

La masse de la section d'investissement s'élève à 21 millions de francs.



Le budget total équivaut à 88 millions de francs.

Notre compte financier peut fluctuer d'une année à l'autre en fonction de nos projets de construction.

- La répartition des dépenses en 1998

Nous n'avons pas la maîtrise totale de nos dépenses puisqu'une partie de notre budget nous échappe.

Les dépenses effectuées représentent 33% des dépenses totales et équivalent à 88 millions de francs alors que les dépenses de traitements (notamment faites par l'Etat) représentent 67% des dépenses totales soit 182 millions de francs.

Cette répartition montre les véritables enjeux de l'université de Cergy :

- 1/3 du budget est consacré au paiement des heures complémentaires,
- 1/3 du budget est consacré à la logistique immobilière,
- 1/3 correspond au fonctionnement de l'université hors logistique immobilière.

Les deux grands postes sur lesquels il est possible d'envisager une maîtrise correcte concernent :

- les heures complémentaires,
- la logistique immobilière.

Nous veillons donc particulièrement à la maîtrise des dépenses de ces postes qui diminuent d'année en année (notamment le poste des heures complémentaires).

Ainsi, nous avons prévu au budget 2000 approximativement 14 millions de francs en heures complémentaires ce qui représente par rapport au compte financier 1998 une diminution de 4 millions de francs.

Certes, ce chiffre demeure élevé mais nous sommes une université jeune avec chaque année des créations de postes importantes. L'ancien Président Bernard Raoult avait exigé que les dotations en heures complémentaires des U.F.R. connaissent une diminution non seulement du fait d'une meilleure organisation mais également du fait de la création de postes dans chaque U.F.R..

Donc à chaque fois que nous calculons les dotations d'U.F.R. à partir de dotations H/E, nous retirons le nombre de postes créés de la dotation N -1.

- Les dépenses 1998

Elles représentent :

- soit 184 108 francs par jour en fonctionnement,
- ou 6 495 francs par étudiant pour le fonctionnement,
- ou 26 093 francs de dépenses totales par étudiant (état, fonctionnement et investissement - hors amortissements). Au niveau national les moyennes correspondent à 34 000 francs par étudiant de l'enseignement supérieur .

- L'évolution du coût d'une journée de fonctionnement

Depuis 1992, nous avons connu une forte augmentation du coût d'une journée de fonctionnement (5 500 francs en 1992 contre 184 108 francs en 1998).

Cette évolution est à rapprocher de l'évolution :



- du nombre de m²,
- du nombre des étudiants.

- Dépenses de fonctionnement par étudiant (sur budgets de l'Etat et de l'université de Cergy – Pontoise) depuis 1993

L'université était partie sur un axe de 18 000 francs en 1993 et aboutit à 26 000 francs en 1998.

La notion d'économie d'échelle n'apparaît pas, bien qu'une diminution du coût moyen de fonctionnement par étudiant devrait être envisageable.

L'explication vient du fait que nous avons créé cette année près d'une dizaine de diplômes et à partir du moment où les filières de 1^{er} et de 2^{ème} cycles sont ouvertes, il reste à ouvrir également les filières de 3^{ème} cycles.

Les coûts marginaux sont donc beaucoup plus importants.

- La répartition des recettes en 1998

La part de l'Etat représentait 75% de nos recettes alors que la part des Collectivités Locales, par l'intermédiaire du Syndicat de l'Agglomération de la Ville Nouvelle et du Conseil Général, représentaient 4%.

Les subventions publiques représentent donc 80% de notre financement.

Ce chiffre important s'explique par l'absence de ressources propres (la formation continue représente 1% des recettes de fonctionnement, les contrats de recherche 2 % soit au total 3 %).

A partir du moment où nous avons tous les ans des créations de postes (I.A.T.O.S.S. et enseignants-chercheurs), la dotation de l'Etat va fatalement diminuer et il faudra trouver des ressources complémentaires en fonctionnement qui nous permettent de financer soit le renouvellement des biens soit les constructions à venir.

- L'évolution du fonds de roulement depuis 1992

Cette notion rapportée à l'université de Cergy-Pontoise n'a pas vraiment de signification.

En effet, à partir du moment où nous avons des maîtrises d'ouvrage, nous avons bien évidemment d'un coté des crédits de construction, de l'autre coté des crédits de premier équipement.

Par exemple, en 1999 nous avons perçu 20 millions de francs de crédit de premier équipement et près de 40 à 50 millions de francs de crédit de construction.

Si on retire 80 millions de francs de notre fonds de roulement en 1998, il reste entre 15 et 20 millions de francs en fonds de roulement véritable (hors construction).

Ainsi, quand nous n'aurons plus de constructions, nous risquons de rencontrer des problèmes de fonds de roulement ou de trésorerie.

Notre fonds de roulement qui est de 120 millions correspond à une trésorerie de 90 ou 120 millions francs ; ce qui est énorme par rapport à notre budget de fonctionnement de 60 millions de francs et fait pratiquement doubler le montant de notre budget.

- La nature des investissements depuis la création de l'université

Nos investissements sont principalement constitués des postes :



- de constructions (44% de l'ensemble des investissements),
- de l'informatique (20%),
- du matériel scientifique (19%),
- du mobilier (7%),
- de l'aménagement de locaux (6 %).

Ce dernier poste est relativement important puisque chaque année nous avons 10 à 20 000 m² supplémentaires.

La contrepartie est que nos équipes sont souvent obligées de bouger.

Par exemple, l'équipe de biologie a du déménager trois fois.

A partir du moment où une équipe bouge cela signifie que les locaux ne lui conviennent pas.

Nous sommes donc obligés de consacrer chaque année un montant important pour le réaménagement des nouveaux locaux (15 millions de francs y ont déjà été consacrés).

- La mise en place d'une politique d'amortissement

Nous avons calculé à partir des recommandations de la M 9.1, ce que ce pouvait représenter, pour l'université de Cergy Pontoise, en fonction des durées d'amortissements, l'addition des immeubles, de l'informatique, du matériel scientifique, du mobilier, du matériel...nous arrivions alors à un montant de 20 millions de francs sur une dotation de l'Etat de 25 millions de francs.

Dans cet exemple, nous raisonnions par rapport à la réglementation existante donc sans reprendre les subventions d'équipements ayant servi à acheter le matériel.

Le fait de ne pas avoir de ressources propres pour renouveler le matériel nous a permis de mettre en place, dès 1996, une politique d'amortissement budgétaire partielle, principalement ciblée sur le matériel informatique situé sur notre site principal.

Nous sommes alors passés d'une dotation aux amortissements (financée par la D.G.F.) de 754 000 francs à 1,1 millions de francs par an.

Près de 6 millions de francs d'amortissement budgétaire ont pu ainsi être capitalisés. Ils seront consacrés, à partir de 2001, au renouvellement du matériel de premier équipement.

Ainsi, nos ressources de fonctionnement relativement faibles nous ont permis de mobiliser des montants pour le renouvellement du matériel.

III) UN ENSEMBLE COHERENT

Il est désormais possible de prévoir la programmation du renouvellement des matériels par la mise en place d'une politique d'amortissements.

Une prévision des crédits de maintenance à partir d'une gestion politique des espaces a été développée très rapidement. Elle correspondait à une demande forte de notre Président qui souhaitait avoir une vision claire des différents espaces utilisés pour la recherche, la pédagogie, l'administration...

Il a donc été décidé la mise en place d'une base de données qui permette à la fois une gestion politique et une gestion prévisionnelle des espaces dans le cadre de nouvelles constructions tant sur le plan de l'utilisation que sur celui de la programmation financière.



Le logiciel de gestion technique du patrimoine que nous avons choisi, n'est pour le moment pas lié à notre logiciel financier ou comptable. Il n'existe pas de possibilité d'indication de l'origine du financement. Certes, il y a une possibilité d'inventaire physique du bien avec indications de codes

barres et de localisations géographiques mais malheureusement nous allons encore être obligés d'effectuer une double saisie (une dans le logiciel de gestion du patrimoine et l'autre dans le logiciel financier et comptable).

Malgré tout, l'outil va permettre la mise en place d'une politique de provisions pour le gros entretien des bâtiments donc une utilisation du compte de provisions pour la maintenance de nos bâtiments.

Il nous restera alors à décider quel logiciel utiliser pour mettre en place cette politique de renouvellement soit le logiciel de gestion technique du patrimoine soit le logiciel financier et comptable.

La réponse à cette question reste toujours en suspens.

