



# 7<sup>e</sup> Rencontre Enseignement supérieur et Recherche

**Actes de la conférence**  
Paris, 14 novembre 2016





Actualités réglementaires et réformes	4
TVA : évolutions récentes et points d'attention	6
GBCP : retours d'expériences	8
Présentation de l'Observatoire 2016 des Universités et des Écoles	10
Table ronde : « Normalisation comptable et information financière »	12
Conclusion	14
KPMG en un regard	15

**Bernard BAZILLON**, Associé et Directeur national Économie Sociale et Solidaire KPMG, accueille les participants et présente le programme de cette journée.

## Actualités réglementaires et réformes

### Gestion comptable

**Jean-Paul CLEVENOT**, Associé et Directeur de la doctrine comptable KPMG, présente quelques éléments d'évolution normative et réglementaire, au premier rang desquels, un avis du Conseil de normalisation des normes publiques (CNOCP) abordant le cadre conceptuel qui permet de fixer les grands principes de tout environnement normatif, en particulier sous l'angle des états financiers, dans un esprit de sincérité et de fidélité des comptes.

Par ailleurs, le Recueil des normes comptables des établissements publics du 8 avril 2015 - adopté par arrêté le 1<sup>er</sup> juillet 2015 et ayant fait l'objet d'une instruction comptable et d'un plan de comptes commun en avril 2016 - concerne les comptes sociaux des établissements publics, à l'exclusion des comptes consolidés. Il reprend l'ensemble des avis publiés depuis 5 ou 6 ans et recense 19 normes applicables dès l'exercice 2016, sauf dérogations. Ces normes présentent certaines divergences avec le plan comptable général (PCG), mais elles sont conformes à l'IFRS et à l'IPSAS.

Parmi les divergences les plus importantes, Jean-Paul CLEVENOT évoque les modalités de correction d'erreurs constatées sur les exercices précédents (comptabilisées au sein des capitaux propres, selon le recueil de normes) et la prise en compte des contrats à long terme sur la base exclusive de leur état d'avancement, selon la norme 19 du recueil.

D'autre part, la disparition des ressources affectées devait être effective dès décembre 2015 pour l'ensemble des établissements publics. Même si, à cet égard, certains établissements (notamment scientifiques) n'ont pu retraiter toutes les opérations en cours, cette disposition devra être appliquée par tous pour les comptes 2016.

Enfin, Jean-Paul CLEVENOT évoque la distinction entre états financiers et compte financier, précisée par le décret Gestion budgétaire et comptable publique (GBCP), qui présente une influence sur l'arrêt du compte financier par l'organe délibérant de l'établissement public.

En réponse à une question de Christian LIBEROS, Associé KPMG, sur les nouvelles modalités de correction des erreurs, Jean-Paul CLEVENOT confirme que les dispositions récentes vont dans le sens de la simplification.

### GBCP

Jean-Paul CLEVENOT aborde la principale évolution de logique issue de l'entrée en vigueur du décret GBCP : dès 2016, l'activité de l'établissement public doit être découpée en entités analytiques, correspondant aux métiers de l'établissement. En d'autres termes, globalement, un raisonnement sur la base d'une comptabilité analytique remplace une logique auparavant assise sur les principes de la comptabilité générale.

Rappelant la liste des états à transmettre mensuellement en conséquence de la réforme GBCP, Jean-Paul CLEVENOT évoque également la circulaire du 24 août 2016 qui imposait aux acteurs publics concernés de répondre à deux enquêtes. La première, qui devait être rendue à l'administration au plus tard le 28 octobre 2016, concernait le contrôle interne budgétaire et le contrôle interne comptable ; elle visait à améliorer la qualité comptable et la performance de gestion. La seconde, à rendre pour le 31 janvier 2017, porte sur la qualité comptable et constitue un élément de suivi important sur trois thématiques principales (les partenariats public/privé, la fiabilisation des immobilisations incorporelles, le recensement et le traitement comptable des dispositifs d'intervention).

**Christian LIBEROS** déplore le manque d'échange possible avec l'administration au sujet de ces enquêtes ainsi que le manque de transparence quant à l'utilisation de leurs résultats.

Selon Jean-Paul CLEVENOT, ces enquêtes visent à déceler des faiblesses au sein du nouveau dispositif, afin d'élaborer des plans d'action permettant de les corriger. Par ailleurs, il rappelle les possibilités ouvertes par la GBCP dans le domaine de la rationalisation des plans d'achat et la nécessité, pour chaque établissement, de produire un état de ses actifs immobiliers, afin de permettre à son organe délibérant de discuter de son efficience immobilière.

D'autre part, Jean-Paul CLEVENOT rappelle que la notion de résultat exceptionnel disparaîtra à compter du 31 décembre 2016. Les charges et produits relevant de cette ancienne catégorie devront donc être reclassés au compte de résultat en fonction de leur nature. Consciente des enjeux informatiques que soulève cette évolution, la Direction générale des finances publiques (DGFIP) communiquera une instruction supplémentaire pour sa mise en œuvre. Dans cette attente, les établissements publics conservent la possibilité de temporiser.

Christian LIBEROS souligne la difficulté de rapprocher résultat budgétaire et résultat comptable, en particulier face à des contrôleurs pointilleux. Selon lui, agents comptables, ordonnateurs et commissaires aux comptes doivent donc se montrer particulièrement vigilants sur cet enjeu, en attendant que les systèmes informatiques prennent pleinement en compte les nouvelles exigences de la DGFIP.

Jean-Paul CLEVENOT rappelle l'existence de deux guides de contrôle, conçus à la lumière de ces évolutions réglementaires, l'un pour les annexes et l'autre pour le rapport de gestion. En outre, il évoque la mise à jour, actuellement en cours, d'une note commune à la DGFIP et à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), à destination des établissements publics. Il rappelle également que le traitement comptable des MOOC (*Massive Open Online Course* - Cours en ligne ouverts au plus grand nombre) ne fait encore l'objet d'aucune instruction particulière.

Enfin, Jean-Paul CLEVENOT souligne que le calendrier d'arrêtés des comptes 2016 est très similaire à celui de 2015.





# TVA : évolutions récentes et points d'attention

**Daniel FRIZOT**, Associé et Fiscaliste KPMG, spécialiste de la TVA et du secteur public, évoque les évolutions récentes les plus importantes, à cet égard.

## Mises à disposition de personnel

Daniel FRIZOT rappelle la nécessité de distinguer les mises à disposition dans le cadre d'un groupement (GIE ou GIP bénéficiant d'une personnalité morale propre ou groupement de faits) et les autres cas. En effet, vis-à-vis de la TVA, les groupements bénéficient de dispositions particulières, portées par l'article 261-B du Code général des impôts (CGI) qui n'ont pas évolué depuis 2015. Toutefois, les groupements restent relativement marginaux dans le secteur de l'éducation supérieure.

En revanche, Daniel FRIZOT indique que le cadre général des mises à disposition de personnel entre entités juridiques à but non lucratif a évolué depuis novembre 2015 : à cette date, un texte modifiant le Bulletin officiel des finances publiques (BOFiP) mettait fin à l'exonération de TVA des mises à disposition à prix coûtant, pour application au 1<sup>er</sup> janvier 2016. Toutefois, depuis lors, un contre-ordre est survenu, sous la forme d'un rescrit issu des services de l'Elysée, qui reprend les bases de l'article 261-B du CGI, selon lequel les personnes morales de droit public, lorsqu'elles ont des activités d'enseignement, sont exonérées de TVA.

En outre, une jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne confirme que les mises à disposition constituant un moyen pour les collectivités participantes de collaborer et de contribuer au développement de leurs missions de service public ne sont pas assujetties à la TVA. Ainsi, il convient de retenir que toute mise à disposition de personnel concourant à l'enseignement supérieur est exonérée de TVA.

En réponse à une question de Christian LIBEROS, Daniel FRIZOT confirme que cette exonération s'étend aux contractuels ou au personnel sous statut privé participant à une mission de service public exonérée de TVA. En revanche, il invite les représentants du monde associatif ou des fondations à se faire confirmer cette disposition par un rescrit et rappelle que, contrairement à l'Enseignement supérieur, les activités de recherche sont assujetties à la TVA. De ce fait, pour les personnels mis à disposition qui partagent leur temps entre les activités d'enseignement et de recherche, Daniel FRIZOT recommande d'établir deux factures, proportionnelles à la répartition de l'activité de l'agent, l'une avec TVA pour la partie « Recherche » (qui ouvre droit à une récupération chez le preneur), l'autre sans TVA pour la partie « Enseignement ».

Christian LIBEROS évoque le cas des Unités mixtes de recherche (UMR). Daniel FRIZOT rappelle que selon un texte récent, dans le cadre d'une UMR, c'est l'établissement qui réalise l'investissement qui récupère la TVA. En tout état de cause, compte tenu de leur activité de recherche, les mises à disposition au profit d'une UMR sont par définition assujetties à la TVA.



### **Exercice du droit à déduction sur les dépenses de recherche**

Daniel FRIZOT considère que le droit à déduction sur les dépenses de recherche est acquis à 100%, même s'il invite les participants à la prudence sur ce sujet. En effet, selon une lettre du ministère de l'Enseignement supérieur et de la Recherche de 2011, la déduction de la TVA est conditionnée à la perspective de valorisation économique de l'activité de recherche concernée. En d'autres termes, il apparaît indispensable d'identifier des perspectives potentielles de valorisation à l'occasion de tout lancement d'un projet de recherche et de décrire ces perspectives dans un langage compréhensible par les contrôleurs des impôts. Selon Daniel FRIZOT, dans ce domaine, l'anticipation est le maître mot.

### **Calcul du coefficient forfaitaire de déduction**

Daniel FRIZOT indique que ces dispositions n'ont pas évolué depuis 2015, mais que ce calcul est encore mal maîtrisé. Le coefficient de déduction forfaitaire s'applique aux dépenses mixtes : 100% de la TVA est récupérée sur les dépenses de recherche, 0% sur les dépenses liées à l'enseignement ; sur les dépenses communes, la TVA est récupérée sur la base d'un coefficient de déduction calculé à partir des recettes. Daniel FRIZOT attire en particulier l'attention des participants sur les possibilités de maximisation du coefficient offertes par la prise en compte au numérateur et au dénominateur des acquisitions intracommunautaires pour lesquelles le paiement de la TVA intervient par le biais de l'autoliquidation.

### **Les livraisons à soi-même**

Les modalités des livraisons à soi-même de bâtiments neufs ou de rénovations sont issues de la loi de simplification fiscale du 20 décembre 2014 et précisées dans le BOI du 2 mars 2016. Ce dispositif est complexe sur les plans comptable et fiscal, mais il est obligatoire pour les immeubles mixtes, accueillant à la fois des activités de recherche et d'enseignement. Toutefois, compte tenu du mandatement hors taxe qu'il implique pendant la durée de la construction de l'immeuble, mais aussi du délai de deux ans ouvert après la mise en service de ce dernier pour procéder à la déclaration de livraison à soi-même (et au paiement de la TVA), il est très favorable, sous l'angle de la trésorerie, aux établissements concernés.

# GBCP : retours d'expériences

**Jérémie JOOS**, Directeur de mission secteur public KPMG, partage son expérience sur la mise en œuvre de la GBCP dans une dizaine d'établissements depuis 2013.

Il rappelle que le décret GBCP constitue un outil qui doit faciliter la lisibilité et la fluidité de l'information financière et plus généralement la consolidation de la position financière de la sphère publique. Ce décret définit ainsi une série de règles qui, partant de l'État, descendent en cascade vers ses opérateurs. La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) avait constitué une première étape, au niveau de l'État, dans cette perspective.

Selon KPMG, la GBCP repose sur deux piliers principaux :

- 1** les règles issues de la LOLF déclinées aux établissements publics dans le titre III du décret GBCP, qui se traduisent dans les organisations, et les règles de gestion (avec notamment l'importance du « service fait »), qui doivent aussi se traduire dans les outils : c'est l'idée du Dossier de prescription générale (DPG) de l'AIFE ;
- 2** l'assise réglementaire apportée à un certain nombre de simplifications ou évolutions dont les acteurs financiers publics peuvent s'emparer en vue d'accélérer la transformation de leur établissement sous les angles des contrôles, de la dématérialisation et des services facturiers.

En effet, la GBCP constitue une transformation pour les établissements publics dans leur ensemble, notamment dans leur gestion financière et dans le suivi de leur performance. En particulier, les relations de ces derniers avec leurs tutelles et leurs partenaires, mais aussi les relations internes qui sont amenées à évoluer, même hors de la sphère strictement financière.

L'expérience de KPMG lui a permis d'identifier trois enjeux-clés à anticiper et traiter. Le premier et le plus complexe à mettre en œuvre est l'enjeu des évolutions organisationnelles liées notamment à l'apparition du service facturier qui modifie le circuit des factures et plus généralement de validation de la dépense et qui déborde largement du cadre des directions financières et des agences comptables. Chaque service doit effectivement se sentir concerné par ces évolutions et, à cet égard, il apparaît important que la direction générale en profite pour lancer un véritable projet d'établissement, notamment en organisant des formations, par exemple sur le sujet de la programmation budgétaire à destination du management ou, plus largement, sur les nouvelles modalités de traitement des factures, (y compris la notion de « service fait »). Cet enjeu peut être schématisé par une approche en quatre axes : les règles de gestion, devant être mises en œuvre par une organisation, grâce à des processus et un système d'information. En tout état de cause, selon KPMG, l'évolution la plus importante liée à la GBCP est non seulement technique, mais humaine. À cet égard, la conduite du changement est primordiale.

Le second enjeu notable est l'organisation d'un dialogue de gestion d'abord interne à l'établissement, mais rapidement élargi à l'ensemble des tiers avec lesquels ce dernier échange (financeurs / financés). En effet, la GBCP introduit de profondes évolutions en matière de programmation budgétaire, qui se matérialisent en particulier par l'apparition des autorisations d'engagement (AE), des crédits de paiement (CP) et d'un ensemble de règles afférentes qui modifient les modalités et le calendrier du dialogue entre la direction générale, les directions métiers et la direction financière. De ce point de vue, solliciter les tutelles sur un calendrier clair de leurs différentes attentes constitue une bonne pratique validée car un tel calendrier permet de nourrir les travaux de refonte du dialogue de gestion et d'aligner la fréquence avec laquelle les tutelles allouent des moyens aux établissements et les besoins en trésorerie des établissements.

Le troisième enjeu est opérationnel. Il concerne la prise en compte des impacts de la GBCP sur les organisations sous l'angle du traitement et du circuit des factures. Ainsi, même si la création d'un service facturier n'est pas obligatoire, elle fait l'objet d'une très forte recommandation ; en particulier à partir d'un volume dépassant 20 000 factures par an. Même si sa mise en place n'est pas aisée et que ce service facturier ne trouve pas immédiatement sa vitesse de croisière, il peut devenir un puissant levier d'amélioration de la gestion des factures et de l'accélération des délais de paiement.

En réponse à une question de Christian LIBEROS, Jérémie JOOS précise qu'un système d'information dédié doit permettre aux établissements de structurer une chaîne de la dépense et de la recette conforme aux exigences du décret GBCP, d'assurer le suivi et le reporting des grandes étapes de la chaîne financière (engagement et « service fait » en particulier) et de garantir le fonctionnement optimal des services facturiers.

Il attire également l'attention des participants sur la nécessité pour les établissements publics de prévenir aussi tôt que possible leurs fournisseurs de l'évolution du circuit des factures.

Jérémie JOOS aborde le cas particulier des contrats de recherche, dont la gestion en mode GBCP est à adapter ; en particulier en cas d'intervention de fonds de financement européens. Dans ce cadre, pour justifier les écarts entre l'exécution et le budget, il préconise d'abord une intensification du dialogue de gestion interne et l'organisation de revues régulières tous les trois mois. En outre, il recommande de procéder aux reports de crédit aussi près que possible de la fin de l'exercice et de limiter leur nombre. Dans le même esprit, les reprogrammations permettent de libérer et de déplacer les AE.



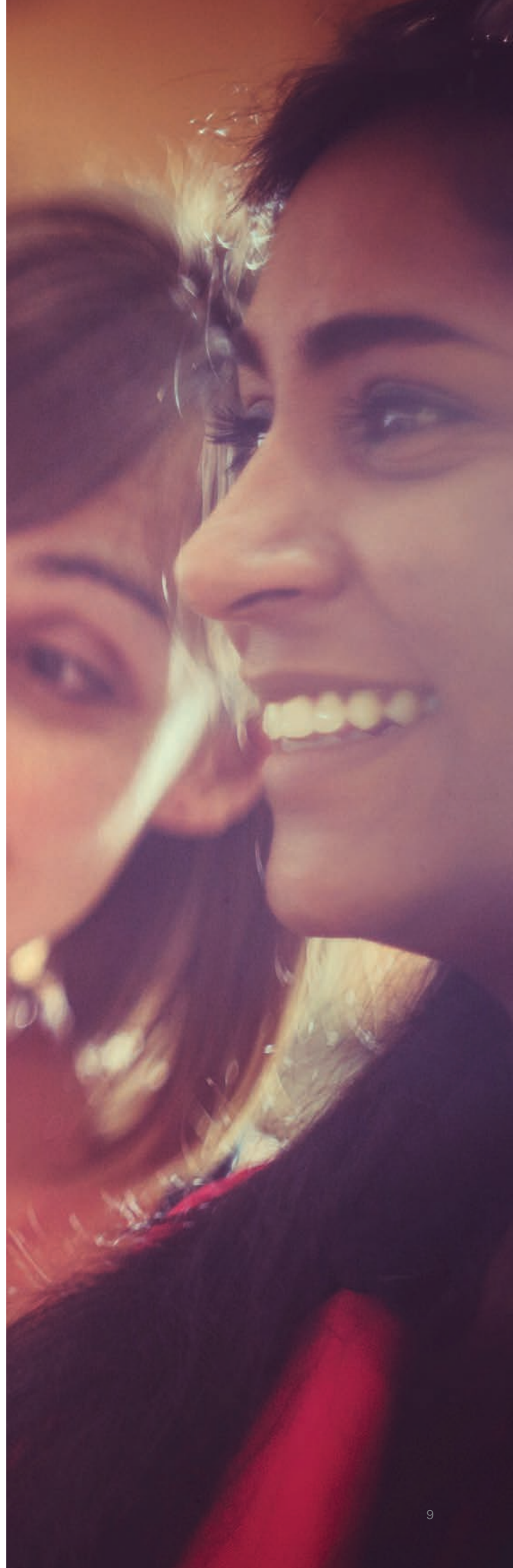
Jérémie JOOS évoque la question de la bascule des données, essentielle dans le cadre des changements ou des montées de version des outils informatiques de gestion liés à l'introduction de la GBCP. Pour aborder cet enjeu, il préconise la préparation d'une stratégie de reprise, reposant sur l'identification des éléments à reprendre et la dissociation des objets simples et des objets complexes.

La préparation de la reprise doit s'appuyer sur le nettoyage, préalablement à la clôture, des éléments échus et soldés : l'anticipation est clé à cet égard. L'exécution de la reprise, enfin, peut-être testée par une reprise à blanc, précédant de quelques semaines la reprise véritable. Une telle bascule à blanc constitue, en effet, un excellent moyen de se rôder.

En réponse à une question de Christian LIBEROS sur l'évolution de la logique comptable générale vers la logique budgétaire portée par le décret GBCP, Jérémie JOOS confirme qu'elle constitue un changement de paradigme, puisque la comptabilité budgétaire devient le prisme de lecture prioritaire dans le dialogue avec les tutelles, à la fois dans une logique pluriannuelle et dans une logique de financement des besoins de trésorerie des établissements.

En outre, les délais de clôture se trouvent réduits et les organes délibérants doivent adopter les comptes de leur établissement dans les deux mois qui suivent l'arrêté des comptes. C'est la raison pour laquelle il insiste sur l'appropriation, par l'ensemble des acteurs des établissements, des nouvelles règles de gestion et de la refonte des flux de gestion. Il s'agit en effet d'un véritable changement de culture à conduire, mais qui doit aussi être l'occasion de simplifier des règles opérationnelles et concrètes parfois utilisées depuis de très longues années.

Du public, Odile JANKOWIAK-GRATTON, Directrice générale des services de l'Institut national polytechnique de Toulouse, souligne la difficulté d'accompagner les gouvernants dans la mise en œuvre de la GBCP. Jérémie JOOS rappelle que des sessions de formation adaptées pour les élus et les présidents de Conseil d'administration peuvent être organisées. Par exemple, dans le cadre d'un projet récent auprès d'un établissement public, KPMG rédigeait une note très courte à destination du Conseil d'administration au fur et à mesure de l'avancement du projet.



# Présentation de l'Observatoire 2016 des Universités et des Écoles

**Christian LIBEROS**, Associé KPMG, présente les résultats de la 6<sup>e</sup> édition de l'Observatoire des Universités et des Ecoles. Il rappelle que les établissements présentés sont volontaires : ils constituent un panel permanent qui autorise les comparaisons pertinentes, année après année.

## Les universités

Christian LIBEROS indique que les universités affichent une relative stabilité de la répartition de leurs recettes entre dotations globales et ressources propres, même si elles subissent globalement, depuis 3 ans, une baisse de leur subvention. En tout état de cause, les universités se trouvent confrontées à la nécessité de trouver d'autres ressources dans un contexte général de baisse de la participation de l'État.

Sur l'ensemble des établissements présentés, seuls deux ont vu leur masse salariale augmenter légèrement ; pour les autres, elle se contracte légèrement. En effet, toutes les universités conduisent un travail considérable de surveillance de leur masse salariale, et malgré un contexte d'augmentation du nombre des étudiants, les dépenses moyennes en ressources propres par étudiant varient peu. De même, le ratio d'encadrement des universités reste stable avec 5 enseignants pour 100 étudiants.

Sous l'angle patrimonial, les évolutions sont plus sensibles, année après année ; le taux d'amortissement des biens est ainsi passé de 50% à 44%, sous l'effet d'investissements significatifs. Certains établissements ont investi jusqu'à 12 fois leur capacité d'autofinancement. Enfin, l'amélioration générale de la trésorerie des universités met en évidence leur gestion sérieuse.

## Les écoles

Les grandes écoles bénéficient d'une stabilité parfaite de leur dotation. Les autres recettes subissent des variations limitées au sein de certaines écoles sous l'effet de l'évolution des droits d'inscription ou de la signature de contrats de recherche. Leur ratio d'encadrement moyen est stable lui aussi, établi à 10 enseignants pour 100 étudiants.

Les écoles présentent un taux d'amortissement moyen de 48%, une trésorerie légèrement améliorée et un fonds de roulement en légère diminution par comparaison à l'Observatoire précédent.

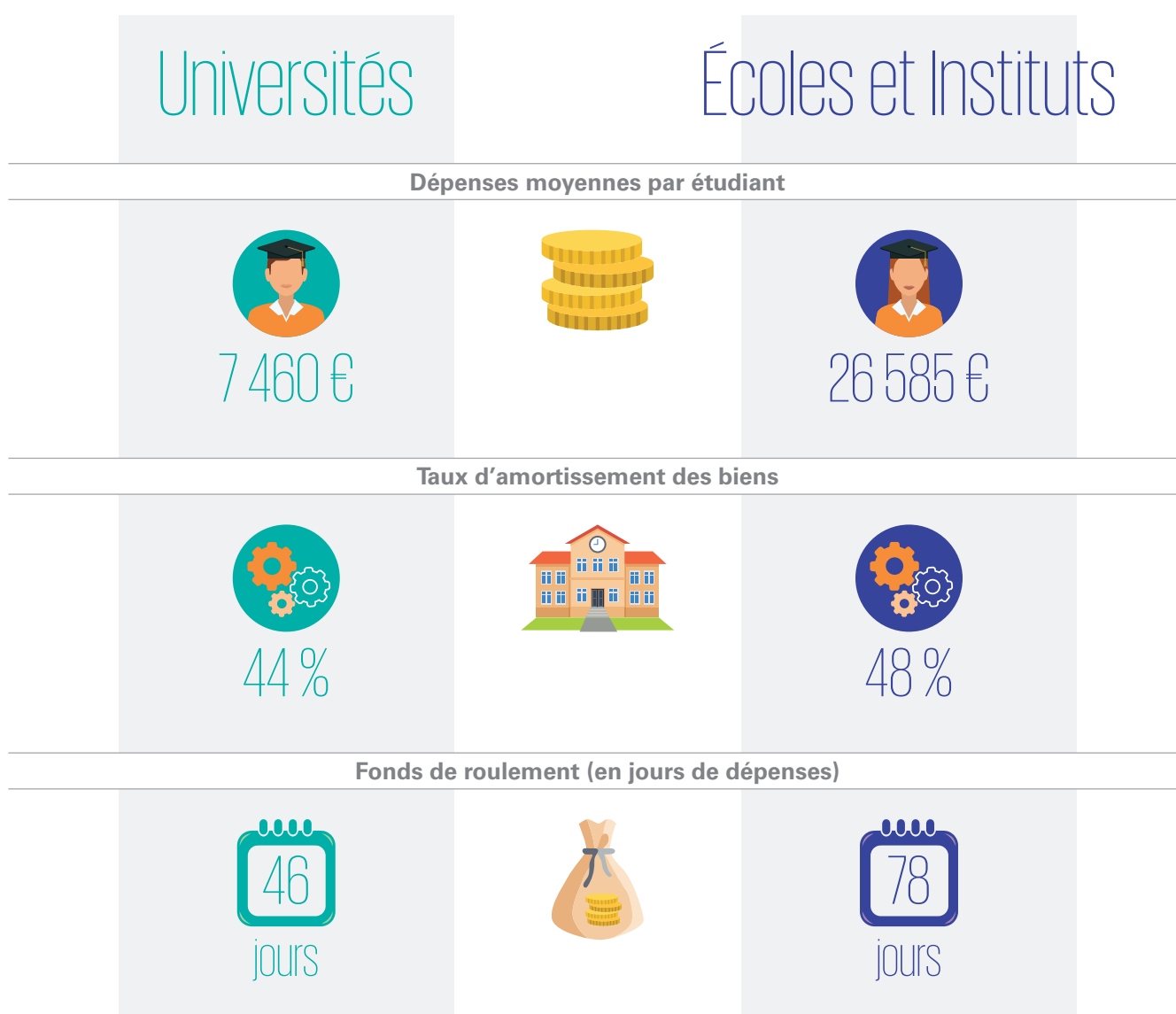


## Points clés de l'Observatoire 2016 des Universités et des Écoles

L'enseignement supérieur, en évolution permanente dans un environnement règlementaire complexe, fait preuve d'un pilotage financier pertinent depuis plusieurs exercices.

L'objectif de l'Observatoire est d'apporter des éclairages sur les données financières des établissements (universités, écoles et instituts) et d'établir des ratios permettant de faciliter la compréhension des enjeux de l'enseignement supérieur et de la recherche.

Les données publiées par KPMG pour la sixième année consécutive dans son Observatoire des Universités et des écoles sont le témoin de ces orientations.



N.B. : L'organisation et les objectifs des Universités et des écoles étant très différents, il convient de ne pas comparer les ratios de ces deux catégories d'établissements.

# Table ronde :

## « Normalisation comptable et information financière »

La table ronde est animée par **Philippe GATTA**, Associé et référent national enseignement supérieur et recherche KPMG.

Participent à la table ronde :

**Marie-Pierre CALMEL**, Secrétaire générale du Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) ;

**Pierre FAROUILH**, Mission des audits au Contrôle général économique et financier (CGEFI) ;

**Odile JANKOWIAK-GRATTON**, Directrice générale des services de l'Institut national polytechnique de Toulouse.

**Philippe GATTA** rappelle les objectifs de la table ronde, qui doit permettre de dresser un état des lieux des évolutions survenues depuis l'introduction des responsabilités et compétences élargies (RCE) et de l'autonomie des universités, et après une mandature complète de commissaires aux comptes.

**Marie-Pierre CALMEL** présente le rôle et la vision du CNOCP sur cet ensemble d'enjeux. Ce Conseil, créé par le législateur en 2008, est le normalisateur comptable de l'ensemble des entités publiques. Sa compétence se limite à la comptabilité patrimoniale et ne traite pas de la comptabilité budgétaire. Ses missions s'articulent autour de deux éléments fondamentaux : l'harmonisation des référentiels publics et l'application des normes des entreprises aux institutions publiques, sauf spécificités.

C'est tout l'esprit du cadre conceptuel des comptes publics, disponible depuis juillet 2016. Toutefois, ce document relève de l'avis et n'a aucune force réglementaire. Par ailleurs, le recueil des normes comptables pour les établissements publics est un document normatif, mais ce n'est pas un guide d'application. Cela correspond à la responsabilité du CNOCP, qui fixe des lignes directrices. Marie-Pierre CALMEL indique également que le Conseil publiera prochainement un recueil de normes destiné aux collectivités locales et un autre, s'adressant aux organismes de Sécurité sociale.

Elle insiste également sur l'intérêt de la comptabilité patrimoniale qui offre une meilleure visibilité des engagements, des charges à payer et des provisions.

Philippe GATTA s'interroge sur la manière dont le CNOCP gère les divergences et spécificités des entités publiques, notamment en matière de correction des erreurs. Marie-Pierre CALMEL rappelle que les principes de la correction des erreurs divergent entre les normes IFRS et le PCG. Toutefois, la spécificité des institutions publiques qui n'ont pas les contraintes fiscales des entreprises a permis au CNOCP de se distancier du PCG d'un point de vue doctrinal. En outre, en matière de fiabilisation des comptes, elle se montre confiante dans la capacité du Conseil à trouver des solutions qui conviennent à tous.

Philippe GATTA souhaite également connaître les prochaines échéances qui attendent le CNOCP, en particulier vis-à-vis de l'Enseignement supérieur. Marie-Pierre CALMEL souligne que l'enjeu de la certification des comptes et celui du rapprochement des résultats comptables, d'une part, et budgétaires, d'autre part, restent prépondérants. De ce point de vue, le tableau de rapprochement reste un outil utile, même s'il soulève des problèmes de certification. En tout état de cause, selon elle, le rôle des commissaires aux comptes est appelé à se développer encore, dans la sphère publique.

Philippe GATTA invite **Pierre FAROUILH** à présenter son éclairage sur les missions d'audit qu'il réalise en matière de contrôle général mais aussi sous les angles économique et financier.

L'intervention de Pierre FAROUILH se concentre sur trois thématiques. En premier lieu, d'après lui, le recours à la comptabilité patrimoniale a permis aux établissements publics d'améliorer leur qualité comptable et leur information financière. En outre, elle attire l'attention de ces établissements sur des enjeux délaissés jusque-là, comme leur patrimoine immobilier et leurs relations avec l'État.

En second lieu, il insiste sur le fait que la comptabilité reste vue comme une matière particulièrement technique, réservée à quelques experts, difficile à appréhender même pour des agents formés aux finances publiques. Selon Pierre FAROUILH, certains efforts pédagogiques restent à conduire afin de problématiser la comptabilité générale à destination des administrateurs des établissements.

En troisième point, il attire l'attention des participants sur les enjeux liés aux systèmes informatiques qui doivent absolument être performants pour fiabiliser la comptabilité. Pourtant, il estime que la mise en œuvre de la GBCP est un élément fortement perturbateur pour l'ensemble des outils informatiques qui dépasse le strict cadre de la comptabilité générale.

Compte tenu de ces réflexions, les marges d'amélioration résident selon lui dans le renforcement de la collaboration entre agents comptables et ordonnateurs. Il revient également sur la nécessité de faire preuve de pédagogie et de recourir aux présentations problématisées. Enfin, il importe d'après lui de traiter la comptabilité comme un élément de gestion parmi d'autres, comme la gestion budgétaire ou la dématérialisation des factures.





En conclusion, grâce à un travail collectif de la DGFIP, du CNOCP, des agents comptables, des commissaires aux comptes et des auditeurs externes, il est possible d'obtenir des résultats satisfaisants en matière de qualité comptable. Toutefois, ces résultats restent fragiles car la comptabilité patrimoniale se trouve en concurrence avec la comptabilité budgétaire. Elle doit donc prouver son intérêt pour ne pas être considérée comme secondaire.

Enfin, d'après Pierre FAROUILH, il convient pour chacun de lutter contre le travers de l'excès de complexité, imputable au souhait de chaque acteur de souligner les spécificités de son environnement. Selon son expression, une forme de raffinement comptable peut devenir pénalisante. De ce point de vue, le contrôle interne comptable semble être allé un peu loin, jusqu'à parfois perdre de vue son objectif général.

Philippe GATTA souhaite savoir si la coexistence entre comptabilités patrimoniale et budgétaire est viable.

Pierre FAROUILH considère que, jusqu'à présent, le budgétaire était « agrippé » au patrimonial, chacun prenant appui sur l'autre. Or le processus de séparation est en cours, ce qui provoque des discussions sur le tableau de passage entre résultat comptable et résultat budgétaire.

Philippe GATTA propose à **Odile JANKOWIAK-GRATTON** de relater son expérience de Directrice générale des services de l'Institut national polytechnique de Toulouse, notamment sous l'angle de la gouvernance. Il s'interroge également sur les outils disponibles pour l'aide à la décision.

Odile JANKOWIAK-GRATTON évoque d'abord l'importance du travail réalisé par les commissaires aux comptes pour l'instauration de bonnes pratiques et l'accompagnement du pilotage. En effet, ce travail a permis de diffuser une culture de la finance au-delà des services spécialisés et d'organiser un partenariat entre les équipes de l'agent comptable et celles de l'ordonnateur qui conservent chacun leur approche.

Plus largement, un important travail de fiabilisation des comptes et le développement d'une méthodologie partagée ont permis de capitaliser sur ces enjeux. En outre, une analyse approfondie des contrats de recherche a été conduite, avec la prise en compte de la soumission de l'Institut national polytechnique de Toulouse au dispositif « Service des Activités Industrielles et Commerciales » (SAIC). De ce fait, Odile JANKOWIAK-GRATTON considère que son établissement dispose d'une bonne visibilité sur ses activités partenariales et les recettes qui y sont attachées.

Enfin, elle évoque une démarche de formation continue mutualisée avec deux autres établissements qui permet de sécuriser les ressources de l'Institut.

Grâce à cet ensemble d'éléments, il s'est produit une forme de « contamination » positive des bonnes pratiques à l'échelle de l'établissement, dont le dialogue de gouvernance s'est intensifié en interne comme avec les équipes de commissaires aux comptes.

Concernant la GBCP, Odile JANKOWIAK-GRATTON considère que le succès repose sur la concertation entre agent comptable et ordonnateur. La GBCP apporte une aide dans le suivi de la trésorerie et, de ce point de vue, sa philosophie est bien comprise. En revanche, certaines craintes subsistent, car le décret n'est certainement pas facteur de simplification. En effet, son introduction suit d'autres évolutions majeures, comme l'introduction de la RCE et il apparaît parfois difficile de remobiliser toutes les équipes sur ce nouvel enjeu. Odile JANKOWIAK-GRATTON insiste également sur la nécessité de faire preuve de pédagogie, vis-à-vis de la gouvernance : cette dernière est évidemment intéressée par les aspects financiers de l'introduction de la GBCP, mais ne comprend pas nécessairement son apport en termes de pilotage de l'établissement. Elle rappelle que, dans le meilleur des cas, le montant - provisoire - de la dotation n'est connu qu'à la fin du mois de décembre, ce qui empêche toute projection pluriannuelle. De ce point de vue, un accompagnement des tutelles serait souhaité. Enfin, elle évoque des sessions de formation organisées, concernant la GBCP à destination des élus du Conseil d'administration. Toutefois, ces enjeux restent parfois tellement complexes qu'ils continuent de dérouter même les gestionnaires.

Globalement, Odile JANKOWIAK-GRATTON juge très positivement le dialogue permanent issu de l'introduction de la GBCP. Selon elle, il reste pourtant à complètement apprivoiser la GBCP pour travailler avec elle. Elle indique également que l'organisation par KPMG d'ateliers thématiques présenterait à ses yeux un grand intérêt. Enfin, l'organisation d'une complémentarité entre le contrôle interne et celui de la tutelle constitue selon elle un enjeu à creuser : il s'agirait d'articuler cet ensemble de démarches, sans redondance, de manière à créer un contrôle consolidé.

# Conclusion

Philippe GATTA donne la parole à **Jean-Michel CATIN**, Directeur de la rédaction du Groupe AEF, pour conclure le débat en évoquant les grands enjeux de l'enseignement supérieur. Ce dernier rappelle tout d'abord que la sélection en Master 1 pourrait devenir officiellement possible dès décembre 2016, sous certaines conditions. Le coût des formations et les conditions d'exercice de la pédagogie militent dans le sens de cette sélection, à laquelle les enseignants-chercheurs sont favorables. En effet, selon lui, plus aucun établissement d'enseignement supérieur ne peut aujourd'hui mépriser les questions financières, d'autant que, depuis la loi LRU, il n'est plus envisageable de demander à l'État de compenser le Glissement vieillesse technicité (GVT). Ainsi, une forme de gestion prévisionnelle de la masse salariale, sur le modèle du CNRS, tend à se généraliser.

Par ailleurs, Jean-Michel CATIN considère que, contrairement aux idées reçues, la France n'a pas de problème pour financer la recherche. En revanche, elle connaît certaines difficultés dans le financement de l'Enseignement supérieur, en raison d'un contresens sur le lien entre l'enseignement-recherche et le développement économique de l'innovation. D'après lui, il conviendrait donc en premier lieu de financer l'enseignement supérieur, comme le font la plupart des pays développés. De ce point de vue, la Corée du Sud est particulièrement performante.

En tout état de cause, il existe selon Jean-Michel CATIN un déséquilibre qui aboutit au sous-financement des universités, touchant essentiellement le personnel de soutien, y compris au sein de l'enseignement supérieur. Ainsi, il reste culturellement difficile, en France, d'admettre que l'Enseignement supérieur n'est pas la propriété des enseignants-chercheurs.

L'immobilier constitue un autre enjeu important puisque les bâtiments ne sont occupés qu'à 80% environ, et qu'ils subissent un certain nombre de difficultés de maintenance, d'utilisation, d'affectation et d'efficacité énergétique. Sur le sujet de l'immobilier, Philippe GATTA s'interroge sur les possibilités de dévolution patrimoniale. Selon Jean-Michel CATIN, les universités sont encore peu nombreuses à s'être emparées de cette possibilité, ce qui le surprend, malgré les raisons financières mises en avant par ces établissements.

Il interprète cet état de fait par une forme de frilosité culturelle et de peur de l'inconnu et note que le désintérêt de l'Enseignement supérieur pour le patrimoine immobilier est général. Il rappelle que la première décision stratégique de Peter TODT, le nouveau patron canadien d'HEC, a porté sur l'immobilier. Il souligne également que la qualité de leur patrimoine, de leur accueil et de leur gestion fondent les qualités des grandes universités étrangères, dans une logique de service à l'étudiant.

De manière plus générale, Jean-Michel CATIN aborde la complexité du système français d'enseignement supérieur, qui provoque la remise en cause des Communautés d'universités et d'établissements (COMUE) dans le rapport à paraître de Jean-Richard CYTERMANN, Chef de service de l'Inspection générale de l'Administration, de l'Éducation nationale et de la Recherche (IGAENR). D'ailleurs, ces COMUE n'ont jamais bénéficié de compétences ou de prérogatives clairement définies. La carte des regroupements des établissements pourrait donc être profondément revue, dans un contexte prévisible d'explosion de certaines COMUE. Il en veut pour preuve la position tiède adoptée par la plupart des candidats à l'élection primaire de la droite et du centre vis-à-vis des COMUE, malgré leur attachement affiché à l'université et certaines propositions visant à développer à la fois le financement privé de l'Enseignement supérieur et la formation continue.

Enfin, Jean-Michel CATIN soulève l'enjeu de la difficulté pour l'administration à recueillir certaines informations auprès des universités, comme le nombre de boursiers par établissement. Selon lui, cet état de fait est notamment imputable à un préjugé selon lequel les établissements seraient incomparables entre eux. Dans la même logique, le ministère de l'Enseignement supérieur et de la Recherche refuse de publier des statistiques précises sur les doctorats, pour éviter les comparaisons et que certains établissements apparaissent moins attractifs que d'autres. Ainsi, ces éléments ne sont disponibles que par région et il existe une véritable résistance à leur diffusion publique. Pourtant, cet indicateur, parmi un grand nombre d'autres, indisponibles également, serait utile à l'ensemble des acteurs de l'Enseignement supérieur et de la Recherche.



# KPMG en un regard

## KPMG, leader de l'audit, du conseil et de l'expertise comptable en France

KPMG accompagne les sociétés cotées et groupes internationaux dans le cadre de missions d'audit, de conseil financier (acquisitions cessions, introduction en bourse...) et de conseil en management.

Le cabinet intervient auprès des PME, ETI, groupes familiaux, TPE, artisans, commerçants et professions libérales pour les accompagner à chaque étape de leur développement : expertise comptable, certification des comptes, aide à la création, évaluation, gestion sociale, transmission, conseil patrimonial, juridique et fiscal...

KPMG apporte également son expertise aux acteurs de l'Économie Sociale et Solidaire et au Secteur Public Local, à l'État et aux collectivités territoriales sur des sujets aussi variés que l'information financière, la gouvernance, l'évaluation, le pilotage, le contrôle interne ou externe...

## Chiffres clés



8 500

professionnels

238



bureaux en France

KPMG en France compte plus de

70 000

clients parmi lesquels :

6 500



organismes  
d'utilité sociale

6 000



références dans les  
collectivités publiques

## Contacts

### **Bernard Bazillon**

**Directeur national, Associé,  
Économie Sociale et Solidaire  
Enseignement Supérieur & Recherche**

Tour EQHO  
2 avenue Gambetta  
CS 600 55  
92066 Paris La Défense Cedex  
Tél. : +33 (0)1 55 68 94 59  
E-mail : ecosociale@kpmg.fr

### **Christian Liberos**

**Directeur Associé,  
Réfèrent Enseignement Supérieur & Recherche**

Tél. : +33 (0)5 82 52 52 75  
E-mail : cliberos@kpmg.fr

### **Philippe Gatta**

**Directeur Associé,  
Réfèrent Enseignement Supérieur & Recherche**

Tél. : +33 (0)4 37 64 75 00  
E-mail : pgatta@kpmg.fr

**kpmg.fr**

Les informations contenues dans ce document sont d'ordre général et ne sont pas destinées à traiter les particularités d'une personne ou d'une entité. Bien que nous fassions tout notre possible pour fournir des informations exactes et appropriées, nous ne pouvons garantir que ces informations seront toujours exactes à une date ultérieure. Elles ne peuvent ni ne doivent servir de support à des décisions sans validation par les professionnels ad hoc. KPMG S.A. est le membre français du réseau KPMG International constitué de cabinets indépendants adhérents de KPMG International Cooperative, une entité de droit suisse (« KPMG International »). KPMG International ne propose pas de services aux clients. Aucun cabinet membre n'a le droit d'engager KPMG International ou les autres cabinets membres vis-à-vis des tiers. KPMG International n'a le droit d'engager aucun cabinet membre.

© 2017 KPMG S.A., société anonyme d'expertise comptable et de commissariat aux comptes, membre français du réseau KPMG constitué de cabinets indépendants adhérents de KPMG International Cooperative, une entité de droit suisse. Tous droits réservés. Le nom KPMG et le logo sont des marques déposées ou des marques de KPMG International. Imprimé en France. Conception - Réalisation : Communication - OLIVER - Janvier 2017.

Crédit photos : iStock.