

UNIVERSITE JEAN MOULIN LYON 3
CONCOURS EXTERNE D'ASSISTANT INGENIEUR

BAPJ

Emploi-type : Assistant en Gestion Financière et Comptable

Session 2011

Epreuve écrite d'admissibilité

Rédaction d'une note à partir d'un dossier technique

Mardi 19 avril 2011 de 10h00 à 13h00

Durée : 3 heures – Coefficient : 4

Vous êtes assistant ingénieur en gestion financière et comptable affecté dans le service comptable d'une université. L'agent comptable vous demande à partir du dossier joint de rédiger une note portant sur le contrôle interne comptable ; vous devrez faire apparaître le contexte et les objectifs poursuivis ainsi que les principales mesures du dispositif.

Document 1 : Extrait de *la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1er août 2001 articles 27 à 31*

Document 2 : Extrait de *Objectif Etablissement, cahiers détachables, hiver 2008*

Document 3 : Extrait de *la Revue du Trésor - mars – avril 2006*

Document 4 : Extrait de *Objectif établissement n°34*

Document 5 : Extrait de *Vade mecum : EPSCP : le passage aux responsabilités et compétences élargies*

Document 6 : Extrait de *Gestion Finances Publiques n°2 Février 2011*

Document 7 : Courrier du Ministre de l'Education Nationale portant sur le contrôle interne comptable

Il vous est rappelé que votre identité ne doit figurer que dans la partie supérieure de la bande en-tête des copies mises à votre disposition. Toute mention d'identité portée sur toute autre partie des copies mènera à l'annulation de votre épreuve.

Aucun document personnel autorisé.

L'usage de la calculatrice n'est pas autorisé.

Le sujet comporte une page de garde et 23 pages. Assurez-vous que cet exemplaire est complet.

DOCUMENT 1 - LOI (art 27 à 31)

- o Chapitre V : Des comptes de l'Etat.

Article 27

L'Etat tient une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations.

En outre, il met en oeuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes.

Les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière.

Article 28

La comptabilisation des recettes et des dépenses budgétaires obéit aux principes suivants :

1° Les recettes sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles sont encaissées par un comptable public ;

2° Les dépenses sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles sont payées par les comptables assignataires. Toutes les dépenses doivent être imputées sur les crédits de l'année considérée, quelle que soit la date de la créance.

Dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat, des recettes et des dépenses budgétaires peuvent être comptabilisées au cours d'une période complémentaire à l'année civile, dont la durée ne peut excéder vingt jours. En outre, lorsqu'une loi de finances rectificative est promulguée au cours du dernier mois de l'année civile, les opérations de recettes et de dépenses qu'elle prévoit peuvent être exécutées au cours de cette période complémentaire.

Les recettes et les dépenses portées aux comptes d'imputation provisoire sont enregistrées aux comptes définitifs au plus tard à la date d'expiration de la période complémentaire. Le détail des opérations de recettes qui, à titre exceptionnel, n'auraient pu être imputées à un compte définitif à cette date figure dans l'annexe prévue par le 7° de l'article 54.

Article 29

Les ressources et les charges de trésorerie sont imputées à des comptes de trésorerie par opération. Les recettes et les dépenses de nature budgétaire résultant de l'exécution d'opérations de trésorerie sont imputées dans les conditions prévues à l'article 28.

Article 30

La comptabilité générale de l'Etat est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Les opérations sont prises en compte au titre de

l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement.

Les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action.

Elles sont arrêtées après avis d'un comité de personnalités qualifiées publiques et privées dans les conditions prévues par la loi de finances. Cet avis est communiqué aux commissions de l'Assemblée nationale et du Sénat chargées des finances et publié.

Article 31

Les comptables publics chargés de la tenue et de l'établissement des comptes de l'Etat veillent au respect des principes et règles mentionnés aux articles 27 à 30. Ils s'assurent notamment de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures.

DOCUMENT 2
Extrait des cahiers détachables (hiver 2008)

**LE
CONTRÔLE INTERNE
COMPTABLE**

À l'occasion de la présentation du Plan d'action ministériel pour le contrôle interne à la Cour des comptes, le 24 octobre dernier, j'ai souhaité mettre en valeur les travaux remarquables menés par le groupe de travail constitué fin 2006 afin d'élaborer les outils d'un contrôle interne comptable (CIC) adapté aux établissements publics locaux d'enseignement, outils qui ont désormais un nom, ODICÉ (outil de diagnostic interne comptable en EPLE). Dans son rapport public 2007, la Cour des comptes a d'ailleurs souligné la grande qualité technique de cet outil.

En effet, si la mise en œuvre d'un contrôle interne au sein des services centraux et déconcentrés est aujourd'hui une obligation qui résulte de la LOLF et de la certification annuelle des comptes de l'État par la Cour, l'introduction d'une démarche analogue en EPLE n'allait pas de soi. Elle a cependant rencontré les aspirations des comptables, relayées par les services académiques, à une clarification des rôles, à une optimisation des circuits, plus généralement à une amélioration de la qualité du service rendu.

Si le CIC doit être l'affaire de tous ceux qui interviennent dans la chaîne de la recette ou de la dépense, en particulier des chefs d'établissements ordonnateurs ainsi que des gestionnaires, il appartient bien au comptable public, au sein de l'agence comptable dont il assure la responsabilité, de piloter la démarche, en mesurant les risques et en définissant les procédures qui permettront de les maîtriser.

Loin de reposer sur des contrôles tatillons, le contrôle interne exige au contraire une réflexion sur le métier, l'organisation, les ressources et les destinataires de l'information : le processus d'amélioration continue qui en résulte débouche de fait sur la mise en œuvre d'une démarche "qualité" dans les établissements.

La procédure retenue - définition d'outils, tests, validation, formation de formateurs - me paraît de nature à assurer le succès d'ODICÉ, démarche conçue par des comptables d'EPLE pour des comptables d'EPLE.

Michel DELLACASAGRANDE
Directeur des affaires financières

**Les Cahiers
détachables**

CONTROLE INTERNE ET STRATEGIE D'AUDIT DES AGENCES COMPTABLES DES EPLE

La démarche renouvelée d'audit des EPLE s'inscrit dans un cadre stratégique, plus large, de maîtrise du fonctionnement des activités des entités publiques (État, collectivités locales, établissements publics) et d'atteinte des objectifs.

L'approche stratégique a été enrichie par divers facteurs :

- ❖ le vecteur puissant que constitue la loi organique du 1^{er} août 2001 et la volonté dans ce cadre de donner tout son sens au rôle du comptable public et de préparer la certification des comptes ;
- ❖ le souci de tirer les enseignements des politiques de contrôle interne et d'audit conduites autour de nous, en France et au sein de l'Union européenne ;
- ❖ les attentes fortes des pouvoirs publics et des usagers en matière de qualité des prestations des administrations.

Ces données doivent conduire à l'émergence d'un objectif cible : d'une part, un système de contrôle interne organisé, permanent, formalisé et sécurisé, d'autre part,

un dispositif d'audit chargé d'apprécier la qualité de cette organisation.

QU'EST-IL ATTENDU DU CONTRÔLE INTERNE ?

Il n'existe pas une, mais des définitions du contrôle interne, qui demeurent néanmoins convergentes et conformes, en grande partie, à celle initiée par le COSO⁽⁹⁾. La dernière en date, celle de l'Autorité des Marchés Financiers, définit le contrôle interne de la manière suivante :

"Le contrôle interne est un dispositif (...), défini et mis en œuvre sous la responsabilité (du responsable de l'entité).

Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société qui :

- ♦ contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources ;
- ♦ doit permettre de prendre en compte de manière appropriée

(9) Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission constitué aux États-Unis dans les années 80, qui a réuni les compétences de professionnels de l'Institute of Internal Auditors (IIA), de cabinets d'audits, et de grandes entreprises américaines. Le COSO a défini la pratique de "l'internal control" dont l'objet est de répondre à la question "comment maîtriser au mieux ses activités ?", et propose à ce titre un certain cadre de contrôle.

les risques significatifs qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité.

Le dispositif vise plus particulièrement à s'assurer que les opérations sont conformes à la réglementation, qu'elles soient retranscrites de façon fiable dans la comptabilité, que les processus internes, notamment ceux concourant à la sauvegarde des actifs, fonctionnent, et enfin que les prestations soient de qualité".

Maîtriser ses activités, atteindre ses objectifs, c'est avant tout maîtriser ses risques. Cela implique la mise en œuvre d'un système visant à recenser et analyser les principaux risques identifiables au regard des objectifs de l'entité et à s'assurer de l'existence de procédures de gestion de ces risques. L'IFACI (Institut Français d'Audit et du Contrôle Interne) définit le risque comme "un ensemble d'aléas susceptibles d'avoir des conséquences négatives sur une entité et dont le contrôle interne et l'audit ont notamment pour mission d'assurer, autant que faire se peut, la maîtrise".

Dans ce cadre, tous les membres d'une "chaîne de travail" sont acteurs du contrôle interne dans la mesure où leurs opérations de contrôles sécurisent les opéra-

tions. Du point de vue de l'encadrement, le contrôle interne doit avant tout être une réflexion portée sur sa propre organisation et sur les sécurités à mettre en œuvre pour réduire les risques. Le contrôle réalisé par l'encadrement ne vise qu'à confirmer ou infirmer les choix qu'il a faits.

Le dispositif de contrôle interne attendu sera variable d'un processus à l'autre et d'une structure à l'autre en fonction des risques et des enjeux qui lui sont associés.

Pour résumer, le travail d'identification et de hiérarchisation des risques devra s'enchaîner par le classement des processus à prioriser et de l'affectation des contrôles sur ces processus (autocontrôles, et/ou contrôles mutuels, et de contrôles de supervision).

L'ARTICULATION ENTRE CONTRÔLE INTERNE ET AUDIT

La Direction générale de la comptabilité publique et les auditeurs du Trésor public ont retenu la définition internationale de l'audit. D'une part, en raison de l'approche positive et dynamique du concept : "donner à une organisation une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise de ses activités, lui apporter ses conseils pour les améliorer et contribuer à une

meilleure efficacité” ; d’autre part, parce que l’ensemble des auditeurs du Trésor public adhèrent à l’IFACI, ce qui permet de tirer parti des méthodes et des objectifs que se fixe cette association qui rassemble des auditeurs de la sphère privée et du secteur public. Cette démarche s’appuie sur les normes internationales de l’audit, dont l’objet primordial est de garantir le professionnalisme des auditeurs et de reconnaître son apport valorisant au sein de l’organisation. Ce cadre de référence comporte trois types de documents :

- ❖ un code de déontologie, qui fixe les droits et obligations professionnelles des auditeurs. Son contenu est directement inspiré du code éthique, élaboré par l’Institut International d’Audit et qui vaut pour l’ensemble des auditeurs ;
- ❖ la charte d’audit, qui comporte un volet pour les audits extérieurs. Il s’agit d’un document d’information pour les entités, objet de l’audit, sur la méthodologie, les droits et devoirs des auditeurs ;
- ❖ le cadre juridique et les normes pratiques qui s’imposent aux auditeurs du Trésor public. Ils font l’objet de trois documents validés par le comité national d’audit du Trésor public et arrêtés par le directeur général :

“les principes généraux relatifs à l’audit et au contrôle interne”, “les lignes directrices de l’audit”, “la méthodologie des missions d’audit”.

L’auditeur intervient dans l’intérêt de l’entité concernée : l’aider à améliorer la maîtrise de ses activités, en faisant des recommandations réalistes. Il n’a rien à dissimuler quant à l’objet de son intervention ou aux méthodes utilisées.

Réciproquement, il doit avoir accès à toute information ou à tout acteur de l’entité, dans le cadre de relations de confiance.

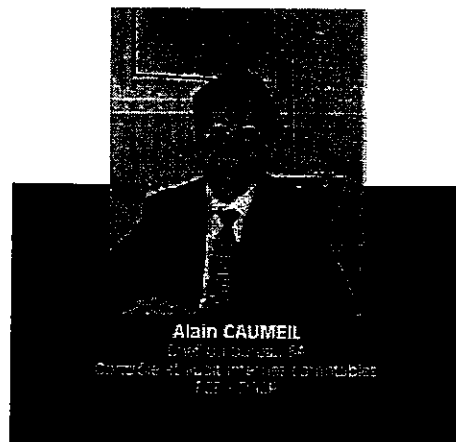
Pour cette raison, la charte d’audit extérieur est remise au responsable de l’entité, lors de chaque audit.

L’audit vise à mieux répondre aux attentes des responsables des entités contrôlées par une approche plus valorisante : aider les entités à mieux identifier et maîtriser les risques de non atteinte de leurs objectifs, en termes de sécurité des opérations et de qualité des prestations (en interne et au bénéfice des partenaires institutionnels, des créanciers et des débiteurs).

Par suite, l’audit ne s’en tient pas au seul respect de la réglementation. Il analyse la pertinence, la qualité et la sécurité des procédures ; dans cette optique, il évalue le dispositif de contrôle interne mis en place par les responsables

Qualité comptable et contrôle interne comptable dans le cadre de la loi organique sur les lois de finances (2^e partie)

**Le contrôle interne comptable
est le levier principal
de la qualité comptable**



Le législateur organique, en fixant l'objectif de qualité comptable et en soumettant les comptes de l'Etat à l'opinion de la Cour des comptes, a implicitement imposé aux services de l'Etat des exigences accrues en matière de contrôle interne.

Pour y répondre, un chantier ambitieux a été initié pour élaborer un cadre normatif reposant sur tous les leviers du contrôle interne comptable et destiné à maîtriser les risques tant des gestionnaires que des comptables.

Il s'agit pour la FCE de définir les « lignes directrices » (les principes généraux et les axes opérationnels du contrôle interne) qui doivent être appliqués par l'ensemble des acteurs de la fonction comptable au niveau de chaque processus comptable.

Pour définir ces principes généraux, la FCE s'est appuyée sur différentes normes et bonnes pratiques en vigueur dans des Etats et les entreprises ayant réalisé des travaux de cette nature (normes européennes, britanniques, canadiennes...).

A partir de ces principes généraux ont été déterminés trois leviers opérationnels du contrôle interne : les mesures d'organisation, de documentation et de traçabilité.

Les mesures d'organisation

L'organisation rationnelle d'un processus, quelle qu'en soit la nature, doit être la première des préoccupations d'un responsable soucieux de mettre en place un contrôle interne efficace.

Les normes en la matière préconisent une organisation structurée de manière à assurer la continuité et la cohérence des processus. La préoccupation est d'éviter toute rupture ou redondance des tâches comptables qui pourrait compromettre la fluidité du processus comptable et donc l'enregistrement fiable et rapide des opérations en comptabilité. L'organisation retenue doit être efficace non seulement en situation de fonctionnement normal mais également en cas d'absence ou d'empêchement, en prévoyant les suppléances nécessaires.

Cette préoccupation d'efficacité doit se concilier avec le souci de sécurité qui impose une séparation des tâches de nature à éviter, dans la mesure du possible, qu'un seul et même agent se voit confier la gestion d'un ensemble d'opérations porteuses de risques. Les tâches doivent en effet être réparties de telle sorte que le fonctionnement normal et efficace du service mette en œuvre des contrôles mutuels par l'intervention successive de plusieurs agents.

De ce point de vue, les services de l'Etat, ainsi que tous les organismes soumis aux règles de la comptabilité publique, obéissant à la règle fondamentale de la séparation des ordonnateurs et des comptables qui sépare organiquement des fonctions jugées incompatibles : pour la dépense, cette règle ancienne permet la séparation fondamentale des fonctions de décision, qui

relèvent naturellement de l'ordonnateur, des fonctions d'enregistrement/validation qui sont confiées au comptable. Cette règle n'épuise pas tous les besoins de séparation de fonction au sein des services ordonnateurs qui doivent veiller en particulier à séparer la fonction de décision de la fonction de détention (celui qui commande ne doit pas être celui qui gère le stock, par exemple) ; de même, chez le comptable, les fonctions de production des comptes doivent être séparées des fonctions d'encaissement et de paiement.

L'organisation de cette séparation des tâches passe par l'élaboration d'un organigramme fonctionnel identifiant précisément les tâches de gestion et de contrôle confiées à chaque agent. La formalisation de cet organigramme est le moment privilégié pour s'interroger sur la pertinence et l'efficacité de l'organisation de la structure.

La maîtrise des risques suppose enfin la mise en œuvre par le responsable hiérarchique d'un rôle de supervision consistant à s'assurer de l'existence et de la qualité des contrôles réalisés dans l'unité de travail dont il a la charge.

L'aspect organisationnel est certainement le plus délicat à normer eu égard à la diversité de taille des structures auxquelles s'adressent les normes de contrôle interne. En la matière, le pragmatisme est indispensable pour éviter de plaquer des organisations types totalement inadaptées. Aussi, il ne peut s'agir que de préconisations que chaque responsable d'unité doit adapter aux spécificités de la structure dont il a la charge.

La réorganisation du contrôle interne comptable au sein des services du Trésor Public : la Cellule qualité comptable (CQC)

Le réseau du Trésor Public expérimente actuellement une organisation spécifique du contrôle interne comptable fondée sur la création d'une structure de synthèse et de pilotage : les CQC.

Au sein des départements, la fonction comptable est répartie dans la plupart des services et des postes comptables. Cette déconcentration de la matière comptable est inévitable dès lors que les processus comptables sont le prolongement du métier de chaque service ou poste (recouvrement, dépense, dépôts de fonds, rémunérations, pensions) et que l'évolution des systèmes d'information imbrique de plus en plus la comptabilité aux métiers de base. Deux conséquences préjudiciables résultent potentiellement de cette situation : d'une part, l'absence de vision globale de la fonction comptable qui ne permet pas toujours de s'assurer de sa continuité et de sa cohérence, d'autre part, un risque de marginalisation de la comptabilité au sein du service qui ne la vit pas comme le cœur de métier.

Pour remédier à cette situation, il a été décidé la création d'une entité dotée d'une compétence transversale en matière comptable (8) (ce qui justifie son positionnement auprès du trésorier-payeur général) ; la CQC assure l'unicité de la comptabilité et, pour ce faire, a en charge une mission d'animation et de surveillance dans ce domaine. Les CQC apportent leur assistance pour élaborer un plan départemental de contrôle interne comptable, aider chaque service à diagnostiquer les processus comptables, à contrôler leurs opérations comptables et alimenter ainsi un plan d'action destiné à remédier aux lacunes constatées. Son rôle de surveillance consiste à s'assurer du respect des objectifs et modalités définis dans le plan départemental et à fiabiliser les constats opérés par les responsables des différentes entités (chefs de service, chefs de poste).

Au niveau national, la Mission vérification des comptes de gestion (MVG), rattachée à la FCE, est chargée de la supervision de l'action des CQC et du suivi de la qualité comptable à partir d'une batterie d'indicateurs.

Le dispositif de contrôle interne comptable de l'Etat repose ainsi sur une architecture à trois niveaux : un contrôle interne de premier niveau dans les services opérationnels, un contrôle de second niveau confié au niveau départemental aux CQC et enfin, au niveau national, l'intervention de la MVG en charge du troisième niveau.

à la mise en œuvre de contrôles qui viennent se surajouter aux tâches quotidiennes. Ce volet contrôle est bien entendu présent dans la démarche, mais il ne s'agit que d'une composante parmi d'autres et qui sont tout aussi importantes. On devrait préférer à l'expression contrôle interne, le terme maîtrise des risques qui exprime davantage l'idée que le contrôle interne est avant tout une démarche de pilotage inhérente à l'activité d'encadrement, et suivie à son niveau par tout agent, indissociable de ses tâches de gestion et destinée à l'aider au quotidien à maîtriser son activité.

Le volet documentation du contrôle interne est la meilleure illustration de sa dimension pédagogique sur laquelle la FCE entend faire un effort important tant en direction de l'encadrement que de l'ensemble des personnels en leur mettant respectivement à disposition des référentiels de contrôle interne et des guides de procédures.

Les référentiels de contrôle interne

Prévenir, encadrer et gérer les risques, tels sont les objectifs assignés à un bon dispositif de contrôle interne. C'est en poursuivant ces objectifs que les référentiels de contrôle interne ont été conçus. Il s'agit en effet de mettre à disposition de l'encadrement tant des services gestionnaires que comptables, des documents identifiant par processus comptable (cf. *supra*, cartographie des processus) les objectifs en terme de critères de qualité comptable, les risques susceptibles de compromettre ces objectifs et les mesures de contrôles internes destinées à les maîtriser (voir illustration).

La documentation

La notion de contrôle interne suscite assez souvent des incompréhensions, largement dues à sa traduction de l'anglais. En effet, le terme « contrôle » laisse penser que le contrôle interne se limite

(8) Ce type d'organisation n'est pas isolé et correspond à la notion de *risk manager* développé notamment dans le secteur bancaire.

Extrait du référentiel de contrôle interne comptable « Commande publique »

The diagram shows a flowchart of the 'Procédure 2 : Ordre de payer' process. It starts with 'Conclusion du contrat', leading to 'Réception', then 'Opérations d'inventaire', 'Ordre de payer', 'P.a.c. de l'ordre de payer', and finally 'Cycle Trésorerie'. There is an 'Opposition' loop back to 'P.a.c. de l'ordre de payer'.

Procédure 2 : Ordre de payer
Tâche 4 Versement d'écrites et versements défruits

Titre 4 - Comptes de gestion - Application des règles de calcul	
Détail des risques susceptibles d'intervenir :	Dispositifs de contrôle interne à mettre en œuvre :
⇒ L'écrite ou le paiement devant être versés sont erronés.	⇒ Documentation : modes opératoires de calcul ;
⇒ Les avances déjà ne sont pas prises en compte.	⇒ modèles type (grille de calcul informatisée au non)
	⇒ Fiabilité du détail des calculs opérés par l'agent pour des opérations complexes
	⇒ Contrôle de supervision par sondage sur les calculs réalisés au de second niveau pour les opérations les plus complexes au 1 ^{er} niveau.

DGCP-FCE-Bureau 6A

La partie des référentiels couvrant le processus chez les gestionnaires est par nature très générale, l'objectif étant de fournir un outil commun aux ministères, à charge pour eux de les compléter avec leur département comptable ministériel (DCM) pour tenir compte de leurs spécificités. Ces référentiels ont été bâtis conjointement avec des représentants des ministères et des DCM au sein d'un groupe de travail constitué en juin 2004 (ministères des Affaires étrangères, de l'Agriculture, de la Culture, de la Défense, de l'Équipement, de la Justice, de la Santé). Les référentiels par processus comptable ont été regroupés dans un document générique nommé « Référentiel de contrôle interne comptable interministériel ». Ce document, diffusé à l'ensemble des ministères au cours du premier trimestre 2005, est actuellement le support du déploiement du contrôle interne comptable dans les administrations centrales (v. *infra*, Diffusion du contrôle interne).

Pour la partie des processus concernant exclusivement les comptables publics, le niveau de détail des référentiels est naturellement beaucoup plus fin. Chaque trimestre, depuis juin 2004, une livraison de référentiels est réalisée en vue de couvrir les principaux processus d'ici fin 2005. Ces référentiels sont mis à disposition de l'ensemble des services pour diagnostiquer les processus comptables et identifier les zones de fragilité de manière contradictoire avec les CQC.

Les guides de procédures

Les défaillances dans la mise en œuvre des procédures s'expliquent assez souvent par l'absence ou le caractère lacunaire et dispersé de la documentation. Par ailleurs, quand elle existe, la documentation est souvent peu accessible et sa mise à jour n'est pas toujours assurée.

C'est à partir de ce constat que la FCE a décidé d'engager un vaste chantier de documentation sous la forme de guides de procédures à destination à la fois interne et externe, visant à fournir à tous les acteurs de la fonction comptable une documentation de référence unique, complète, facilement consultable en ligne à partir du poste de travail informatique et régulièrement actualisée.

L'objectif est de mettre à disposition des opérationnels un fonds documentaire unique par processus, décrivant de la façon la plus fine possible les tâches qui leur sont confiées dans leur dimension à la fois administrative et informatique. Ce support doit également leur permettre d'identifier les acteurs et les opérations en amont et en aval de la partie du processus qui leur est confiée.

Il y a dans ces supports, qu'il s'agisse des référentiels ou des guides de procédures, une forte dimension pédagogique qui démontre, s'il en était besoin, que le contrôle interne ne se résume pas à des contrôles imposés par la hiérarchie mais qu'il s'agit au contraire d'une démarche qui implique chaque agent associé au processus dont il participe à la maîtrise.

Pour en terminer avec ce volet documentation, il apparaît utile de souligner l'enjeu majeur pour les administrations de formaliser le savoir-faire des agents les plus expérimentés dans la perspective de départs massifs à la retraite dans les prochaines années.

Le dispositif de traçabilité

Pour que l'information comptable soit transparente, il importe que chaque écriture qui la compose puisse être justifiée par une pièce probante. C'est ce que les commissaires aux comptes appellent l'auditabilité des comptes ou la piste d'audit, c'est-à-dire la capacité à partir d'un état comptable de synthèse de remonter, pour chaque processus, jusqu'au fait générateur et à sa pièce comptable d'origine et, inversement, à partir d'une pièce justificative d'un fait générateur de retrouver l'opération dans les comptes agréés.

C'est évidemment pour tout responsable d'unité de travail une préoccupation de tous les instants de pouvoir en permanence garantir que toutes les opérations retracées dans la comptabilité de l'Etat sont justifiées.

C'est un point d'attention essentiel pour le certificateur qui subordonne sa capacité à formuler une opinion sur les comptes

à la possibilité de pouvoir en permanence accéder à l'information comptable. Cette exigence porte sur la traçabilité des opérations sous forme papier ou sous forme numérique.

Il convient de ce point de vue de bien distinguer rupture de la continuité des systèmes d'information et rupture de la traçabilité des opérations comptables. Il est clair qu'une discontinuité dans le fonctionnement d'un système d'information due à la coexistence de deux applications informatiques, *a fortiori* quand ces deux applications ne sont pas automatiquement interfacées, introduit des risques comptables dans la mesure où une opération comptable générée par une application doit être retranscrite dans une autre application informatique. Pour autant, cette situation n'équivaut pas à l'absence de traçabilité des opérations qui peut être organisée en dehors du système d'information par des dispositifs de traces et de points de contrôle renforcés.

La FCE a ainsi engagé un effort très important pour bâtir un référentiel et une méthodologie de contrôle interne, alignés sur les meilleures pratiques nationales, voire internationales.

Ces travaux vont rapidement trouver leur traduction au niveau opérationnel en impactant directement le rôle et les modalités de travail des services.

Garant de la qualité comptable, les comptables publics sont responsables de la mise en œuvre du contrôle interne comptable

En faisant du comptable public le garant de la qualité comptable, la LOLF attribue au réseau du Trésor Public des responsabilités spécifiques en matière de contrôle interne. Ces nouvelles responsabilités supposent un renforcement du rôle des comptables en matière de contrôle interne et un rôle central de la DCCP dans le pilotage de ce chantier au niveau interministériel.

La LOLF renforce le rôle des comptables publics en matière de contrôle interne

Les articles 27 à 31 de la LOLF font des comptables publics de l'Etat les garants de la qualité comptable. Cette responsabilité spécifique induit un renforcement du rôle des comptables publics en matière de contrôle interne.

Un rôle central des comptables en matière de normalisation du contrôle interne comptable

La sensibilisation et la formation au contrôle interne comptable

A l'instar des comptables en entreprises, le rôle du comptable public s'éloigne de l'enregistrement des écritures comptables pour évoluer vers la normalisation des procédures comptables, l'évaluation par l'exacte valorisation des actifs et passifs et la restitution de l'information comptable dans un but de pilotage. Le passage à la comptabilité patrimoniale et d'exercice dans le cadre de la LOLF, ainsi que la mise en place du nouveau système d'information Intégré accélèrent cette évolution.

Pour y répondre, l'article 31 de la LOLF attribue aux comptables publics la charge de veiller au respect des principes et règles comptables et, notamment, de s'assurer de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures.

Que ce soit au plan central ou déconcentré, les comptables publics vont donc être amenés à jouer un rôle central et essentiel dans la sensibilisation et la diffusion du contrôle interne comptable qui devient un axe fort dans la redéfinition du contenu de leur mission.

Une cartographie des risques dans

L'Etat aspire à une plus grande attractivité et compétitivité de ses établissements d'enseignement supérieur, et, dans cette perspective, a fait le choix du renforcement de leur autonomie. Cette multiplication de compétences et responsabilités oblige les universités à être particulièrement vigilantes, quant à la notion de risques, financiers ou à conséquences financières. La "cartographie des risques", inscrite dans une démarche de contrôle interne comptable, est un outil permettant d'y faire face.

Etiologie générale des risques : pourquoi se soucier des risques.

En prolégomènes à toute étude visant à traiter de la question des risques - au sujet du contrôle interne dans les administrations de l'Etat comme dans toute autre matière - il convient de prendre le temps d'une brève réflexion qui peut être portée par cette simple assertion : "Le risque zéro n'existe pas".

En effet, le risque fait partie intégrante de l'existence et, par conséquent, du management des organisations. Ainsi, que l'on s'en rende compte ou pas, la prise de risque est consubstantielle à tout acte et à toutes les décisions. Il ne faut cependant pas céder à trois tentations opposées que sont, d'une part, l'inaction ou l'indécision, d'autre part, le fatalisme et, enfin, la tentation du contrôle absolu.

En effet, la première tentation - comme l'illustre l'âne de Buridan - est en elle-même porteuse d'un risque : ne pas agir est en soi un choix, dont les conséquences peuvent être graves. La suite est une question de degré : on peut s'en remettre au hasard, à la chance ou à la nécessité selon le sentiment que l'on a de maîtriser ou non un risque donné. Mais le parti pris d'une démarche de contrôle interne est celui de la responsabilité (en tant qu'elle s'oppose aux déterminismes et à l'insouciance) de celui qui cherche à agir⁽¹⁾ pour atteindre des objectifs précis. Et puisque la prise de risques est alors inévitable, il n'y a pas d'autre manière d'accroître ses chances de réussir dans ses choix que d'étudier les risques, dans leurs deux variables que sont leur probabilité et leur gravité, afin de mieux les maîtriser. Poussée à l'extrême,

cette volonté de contrôle peut aboutir elle aussi au risque d'instaurer des systèmes bureaucratiques qui renvoient aux stéréotypes webériens : lenteur, irrationalité et... indécision, qui peuvent nuire à l'atteinte des objectifs. Il apparaît alors de manière évidente que le risque doit être accepté, ce qui constitue la première étape de son apprivoisement, avant d'être objectivé et - si possible - évité. Telles sont les causes d'une nécessaire cartographie des risques.

De nouveaux risques liés à l'accroissement des responsabilités des universités françaises

L'Etat français aspire actuellement à une plus grande attractivité et compétitivité de ses établissements d'enseignement supérieur, et, dans cette perspective, a fait le choix du renforcement de leur autonomie. La contrepartie de cette multiplication de compétences et responsabilités pour les universités françaises se traduit, entre autres, par l'obligation de faire certifier ses comptes par un commissaire aux comptes du fait de l'augmentation des risques supportés, financiers ou à conséquences financières⁽²⁾. Par risque, nous entendons ici "toute incertitude ou tout événement externe ou interne pouvant menacer les activités et les actifs (matériels et immatériels) de l'entreprise et ainsi entraver l'atteinte de ses objectifs et son développement à long terme"⁽³⁾. Le passage à l'autonomie implique, ainsi, un accroissement des risques en matière budgétaire (avec un budget deux à trois fois supérieur), en matière patrimoniale (avec la possibilité de la dévolution de leur patrimoine immobilier), ou encore en matière humaine (avec la responsabilisation des établissements sur la gestion de leur masse salariale).

(1) Agir de manière positive ou négative. Par exemple, dans les procédures de sécurité des devises en matière de transport de fonds, le secteur bancaire est récemment passé d'un point de contrôle actif (le transporteur de fonds signale par alarme silencieuse une attaque) à un point de contrôle passif (si le transporteur ne signale rien au moment convenu, une anomalie est détectée).

(2) CARASSUS D. (2008), " Certifier pour mieux compter ", Objectif Établissement n°30

(3) PROTIVITI (2007), " Baromètre du risk management 2007 ", Participation de TNS Sofres

l'enseignement supérieur

Insuffisance du CIC dans les universités françaises

Dans ce nouveau contexte, la maîtrise de leurs dépenses et de leurs ressources, qu'elles soient humaines, patrimoniales ou purement financières, se révèle alors primordiale. Il en résulte aussi une nécessaire maîtrise de l'information, et plus spécifiquement de l'information comptable et financière, à laquelle Ansari et Euske attribuent comme principaux rôles : l'aide à la décision, l'influence et le contrôle, ou encore l'accroissement de la confiance dans des décisions prises dans des environnements incertains⁽⁴⁾. Or, il s'avère, dans la pratique mise en évidence notamment par les rapports IGAENR post-audit⁽⁵⁾, que ces risques, traditionnels et nouveaux, sont insuffisamment maîtrisés par les universités. Il est ainsi observé au sein des universités, d'une part, une insuffisance de culture du risque et du changement, et d'autre part, une absence de responsabilisation des acteurs et de clarification de leurs objectifs. En particulier, les universités françaises présentent des insuffisances en matière de contrôle interne, défini par le COSO Committee comme "un processus mis en œuvre par la direction générale, la hiérarchie et le personnel d'une entreprise, et destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs entrant dans les catégories suivantes : réalisation et optimisation des opérations, fiabilité des informations financières, conformité aux lois et réglementations en vigueur."⁽⁶⁾

Dès lors, il semble nécessaire que les universités engagent des évolutions de leurs modes d'organisation et outils de pilotage dans ce sens. En termes méthodologiques, ce contrôle interne suppose l'identification des risques par domaines d'activité (missions ou macro processus), leur cotation, l'élaboration de plans d'actions de maîtrise des risques et l'analyse des résultats de ces actions pour l'ajustement de ces mesures (roue de Deming). La cartographie des risques, document d'orientation qui présente l'analyse des risques (identification et cotation), est l'outil central de cette démarche et constitue donc un vecteur

d'amélioration de leurs pratiques.

La cartographie des risques comme réponse aux nouveaux enjeux

Le premier acte dans la méthodologie de cartographie, qui conduira à l'identification et à la cotation des risques en gravité/probabilité, consiste en la définition des activités ou méta-processus à étudier.

Ensuite, en termes d'identification des risques, il est utile de rappeler que celle-ci ne peut se faire qu'au regard des objectifs que s'assigne l'université. Une définition claire de ces objectifs, qui pourra trouver un écrivain idéal dans le nouveau "projet annuel de performances" que doit comporter en annexe le budget initial des universités autonomes.

Les méthodes permettant de procéder à l'identification des risques sont multiples - entretiens individuels, ateliers de réflexion, questionnaires - et soulèvent le problème de la conceptualisation des risques : très difficile de définir en quelques mots un risque de manière claire et explicite, tout en évitant qu'il ne soit trop générique ou inversement trop anecdotique. Le travail conduit dans certaines universités (voir les éléments méthodologiques présentés par Jean Emmanuel RUDIO et Jacques LALLEMENT de l'université de Strasbourg) amène à procéder en trois temps :

- ♦ discussion autour de l'identification des risques (entretiens individuels),
- ♦ échanges sur l'ensemble des risques identifiés par un atelier de travail,
- ♦ envoi de l'inventaire des risques pour validation aux différentes personnes concernées (possibilité d'un entretien complémentaire s'il est demandé par l'évaluateur des risques).

L'objectif premier de la phase d'identification des risques est l'exhaustivité.

L'évaluation ou la cotation des risques

Vient ensuite la question de l'évaluation ou cotation des risques qui pèsent sur les actifs de l'entité, ses valeurs au sens large : d'un risque stricte-

(4) ANSARI S., EUSKE KJ, 1987, " Rational, rationalizing and Reifying uses of accounting data in organizations ", Accounting Horizons, vol. 8, n° 3, September, p. 83-105

(5) IGAENR (2009), " La modernisation de la gestion publique : un levier pour l'autonomie des universités ", Rapport n°2009-062 de la mission Aghion à Mme Valérie Pe'cresse, Ministre de l'enseignement supérieur et de recherche, avril.

(6) COSO COMMITTEE (1992), Coso Internal Control Integrated Framework, AICPA.

ment financier, on est effectivement passé à différentes catégories de risques (politique, juridique, social, environnemental, image, etc.). Chacun des acteurs de la phase d'identification doit préciser sa cotation. Cette cotation du risque, en gravité et en probabilité, revêt nécessairement un élément d'appréciation subjectif. La méthodologie retenue doit donc s'attacher à l'objectiver autant que possible.

L'objectivation de la gravité et de la probabilité suppose de croiser les regards de chacun. Un acteur peut considérer que tel risque n'est pas très grave mais son supérieur ou un acteur d'un autre service peut en juger différemment. Les ateliers d'identification doivent donc s'étendre à une fonction de partage des points de vue sur la cotation. Enfin, il importe de rappeler le rôle de la gouvernance de l'université dans cette évaluation car, en dernière instance, c'est elle qui sera responsable de l'atteinte ou non des objectifs. La direction générale peut ainsi être amenée à minorer ou majorer les cotations.

Un exemple concret...

On peut illustrer ce sujet autour d'une jurisprudence récente : un président d'université a été condamné au pénal parce que son université avait commandé des prestations de traiteurs sans suivre la procédure de marchés publics. Le risque est connu, porté par l'article 432-14 du Code Pénal, prévoyant 2 ans d'emprisonnement, 30.000 euros d'amende et/ou inéligibilité pour toute infraction au code des marchés publics, même sans intention délictuelle. On peut considérer le risque comme relativement grave. Cependant, les universités ont vécu longtemps dans l'idée que ce risque était peu probable car les condamnations étaient rares dans leur secteur (contrairement aux collectivités locales). L'intervention de cet arrêt en 2008, même si le contexte était particulier, amènera sans doute les présidents d'université à considérer sous un angle nouveau la cotation du risque en la matière...

La présentation matricielle, processus par processus, de risques sous ces deux angles constitue la cartographie des risques. C'est sur le fondement

de cette cartographie que les plans d'actions pourront permettre :

- ♦ D'éviter la survenance du risque ;
- ♦ D'externaliser le risque (par ex. par le recours à un partenaire qui le supporte contractuellement) ;
- ♦ De couvrir le risque (par ex. par le recours à une société d'assurance) ;
- ♦ D'assumer le risque en connaissance de cause.

Bibliographie

BARADAT C., CARASSUS D., DUPUY E. (2010), " L'évolution des outils et modes de pilotage des organisations dans un contexte en mutation : le cas des universités françaises ", 2ème Congrès Transatlantique de comptabilité, contrôle, audit et gestion des coûts dans la globalisation et la normalisation, Lyon, 14-16 juin

Pour en savoir plus :

Simon LARGER Directeur Financier, Université d'Evry - Val d'Essonne Enseignant, Master 2 Gestion financière des Collectivités Locales,
Mail : Université de Cergy-Pontoisesimon.larger@univ-evry.fr

David CARASSUS Enseignant-chercheur / directeur de recherche, Université de Pau et des Pays de l'Adour Vice-président délégué chargé du budget et des moyens
Mail : david.carassus@univ-pau.fr

(7) Cour de Cassation, chambre criminelle, 17 décembre 2008, Gilles X.

CHAPITRE 3 - LA MAÎTRISE DES RISQUES FINANCIERS ET COMPTABLES

L'accès des EPSCP aux responsabilités et compétences élargies renforce l'exigence de maîtrise des risques financiers et comptables

La maîtrise des risques financiers et comptables se définit comme l'ensemble des dispositifs organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement, mis en œuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités financières et patrimoniales. Ces dispositifs sont destinés à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de l'objectif de qualité comptable.

Cette démarche est usuelle dans les grandes organisations et tend à se développer dans les établissements publics.

Les nouvelles marges de manœuvre en gestion dont bénéficient les EPSCP accédant aux responsabilités et compétences élargies impliquent que les EPSCP disposent d'outils de pilotage de qualité, notamment une comptabilité générale et une comptabilité de suivi des coûts. Ce nouveau contexte donne une importance accrue à la question des conditions de production de l'information financière et comptable. La loi LRU renforce donc l'importance d'un dispositif formalisé de maîtrise des risques financiers et comptables.

La certification des comptes des EPSCP rend également plus nécessaire que jamais le déploiement d'un tel dispositif. L'existence d'un dispositif de maîtrise des risques financiers et comptables est, comme cela est exposé au chapitre 2, un élément majeur d'appréciation de la qualité des comptes de l'établissement public par les commissaires aux comptes. On peut rappeler à titre d'illustration, la réserve substantielle émise par la Cour des Comptes dans ses rapports successifs sur les comptes de l'Etat, s'agissant de la faiblesse des dispositifs de contrôle interne comptable et financier de la plupart des opérateurs de l'État, qui affecte la capacité à juger la bonne valorisation des participations financières de l'État, et de la qualité très inégale de leurs comptes.

Enfin, l'article 47-2 de la Constitution dispose en son dernier alinéa que « *les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière* ». Les EPSCP, établissements publics nationaux, doivent donc répondre à cet objectif de qualité comptable.

Cet objectif passe par le déploiement d'un dispositif de maîtrise des risques financiers et comptables

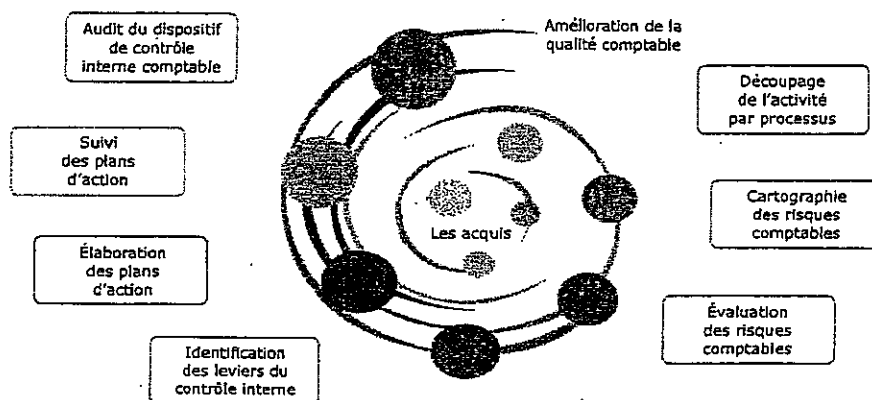
Les EPSCP ont tout intérêt à considérer le déploiement du dispositif de maîtrise des risques financiers et comptables comme un projet « managérial » d'établissement.

Par les informations qu'il donne sur les conditions de production de l'information financière et donc sur la fiabilité de cette information, par son adaptation régulière, par son caractère opérationnel, orienté vers la performance, par l'implication de tous et notamment de l'encadrement, le « contrôle interne comptable est une méthode :

- d'organisation de la fonction financière et comptable,
- de documentation des procédures et des risques,
- de traçabilité des acteurs et des opérations financières,
- et d'évaluation et de révision de cette organisation,

en vue d'atteindre l'objectif de qualité et d'améliorer la performance globale, par la maîtrise des risques.

La spirale «vertueuse» du contrôle interne au service de la qualité comptable



¹⁰ La fonction comptable et financière regroupe l'ensemble des opérations comptables et financières, assurées par des acteurs et des moyens informatiques et matériels associés déterminés. Son périmètre s'identifie à la cartographie des cycles et processus.

Il s'agit d'une méthode de pilotage de l'organisation. Elle n'est donc pas exclusivement une affaire de techniciens à la direction des affaires financières et à l'agence comptable. Elle est aussi un outil de « management » pour le président, comme peuvent l'être le « contrôle de gestion » et l'audit.

La DGFIP met à disposition des EPSCP qui le souhaitent des outils, une méthode et un accompagnement.

I- DES OUTILS

La DGFIP met à la disposition des EPSCP une méthodologie et une documentation présentées dans la brochure jointe à ce vade-mecum « Le cadre de référence de la maîtrise des risques ».

D'autres éléments documentaires destinés aux établissements publics sont diffusés sur l'intranet de la DGFIP (accessible aux agents comptables des EPSCP) : Ulysse/Magellan/Établissements publics nationaux/Qualité comptable/Contrôle interne : référentiels de contrôle interne, modèle d'organigramme fonctionnel, etc.

finances publiques

Ce rapprochement entre ordonnateur et agent comptable s'accroît avec la dématérialisation des actes de dépenses et recettes et conduit à une nouvelle « division du travail » (71) entre ces deux acteurs : ainsi l'ordonnateur doit tenir une comptabilité des engagements annuels et pluriannuels (art. 42 du décret de 2008) afin de permettre à l'agent comptable de renforcer son contrôle sur les dépenses à risque et développer un contrôle et un audit internes. De même, certaines opérations nécessitées par la comptabilité dite en « droits constatés » (amortissement et provisions) exigent leur intervention simultanée, voire concomitante, en vue d'une finalité commune : assurer le « pilotage » de l'établissement en vue d'atteindre les objectifs fixés dans le contrat pluriannuel. En contrepartie d'une libre gestion de leur budget global, les universités sont en effet responsables des résultats de leur gestion. Cette logique de performance fait naître un lien indissociable entre ces deux acteurs de la gestion comptable de l'établissement.

Le contrôle de la gestion permet de s'assurer de la réalisation des objectifs fixés dans le contrat pluriannuel et mesurés par des indicateurs de performance.

LE CONTRÔLE DE LA GESTION

Le contrôle de la gestion pour souligner la dimension managériale plus que strictement juridique de ce contrôle induit par la « nouvelle gestion publique » appelant à terme à définir un régime de « responsabilité des gestionnaires publics » (72). Le principe « Liberté - Responsabilité » affirmé par la LOLF modifie en profondeur le régime du contrôle de la gestion publique : une liberté de gestion des crédits en contrepartie d'une lourde responsabilité sur les résultats. La logique de résultats tend à renforcer le contrôle *a posteriori* et à alléger le contrôle *a priori* : le premier mode de contrôle est assuré par des organes extérieurs et indépendants de l'établissement contrôlé ou contrôle externe, le second est développé au sein de l'établissement ou contrôle interne.

Avec le concept de performance, les contrôles externe et interne permettent un « pilotage » de l'autonomie des universités. Le contrôle externe exercé pour l'essentiel par l'Etat, et qui se trouve renforcé par la loi LRU, induit le développement d'un nouveau mode de contrôle au sein des universités, le contrôle interne.

Le contrôle externe

Il s'agit du contrôle assuré par un organe extérieur et indépendant de l'établissement. Avec la loi LRU, l'Etat devient la principale autorité de contrôle externe de la gestion des universités autonomes. Les juridictions financières classiques, notamment les chambres régionales des comptes ou CRC, chargées de juger les comptes des agents comptables et d'examiner la gestion des universités, voient également les modalités de leur contrôle des universités évoluer. De nouvelles autorités émergent, l'une pour certifier leurs comptes, le commissaire aux comptes, d'autres pour évaluer leur performance (corps d'inspection et, en matière de recherche, l'Agence d'évaluation de la recherche et de l'enseignement supérieur).

Le contrôle exercé au sein de l'administration d'Etat, selon les principes de la LOLF, préfigure celui applicable à terme au sein des universités autonomes. Le contrôle budgétaire (non systématique) et comptable (hiérarchisé et partenarial) conduit à alléger les contrôles *a priori* et incite chaque ministère à développer une fonction de contrôle interne (à caractère permanent et par ses propres agents) et d'audit interne (à caractère périodique et par des agents indépendants de l'autorité ministérielle) pour mise en état de certification. Cette fonction de contrôle et d'audit internes conditionne le contrôle hiérarchique et partenarial (CHP) exercé par le contrôleur budgétaire et comptable (73) et est lié au développement de la certification des comptes de l'Etat désormais assurée par la Cour des comptes. La fonction de contrôle et

d'audit internes vise surtout à évaluer les résultats et l'efficacité de la politique nationale de la recherche et de l'enseignement supérieur ; une telle fonction devra par conséquent être développée au sein des universités. Le pilotage des universités autonomes est nourri par un dialogue de gestion entre le responsable du programme ministériel et le responsable du budget opérationnel de programme qu'est le président de l'établissement supérieur. Ce dernier doit développer le contrôle de gestion au sein de ses services pour s'assurer de la bonne exécution du programme ministériel et de la réalisation des objectifs contractuels de performance.

Le contrôle financier et comptable est exercé au niveau décentralisé par les administrateurs des finances publiques, corps créé en 2009 et intégrant l'ancien corps des TPG. Ces derniers interviennent seuls ou en liaison avec les recteurs d'académie. La loi LRU renforce le contrôle *a priori* de ces autorités de l'Etat pour répondre à l'élargissement des compétences financières des universités : globalisation du budget des universités autonomes, possibilité de créer des fondations universitaires ou partenariales (74) pour dégager des ressources nouvelles du mécénat, délégation de signature au président en matière de contrats et conventions (notamment les marchés publics) et possibilité d'acquiescer en pleine propriété le patrimoine immobilier. Le recteur est l'autorité administrative de contrôle budgétaire et de légalité ; l'administrateur des finances publiques assure le contrôle des risques financiers. Le décret n° 2008-618 du 27 juin 2008 précité insiste sur l'importance du contrôle budgétaire et sur l'existence d'un système comptable fiable pour répondre aux nouvelles exigences posées par la LOLF et reprises par la loi LRU.

Les comptes des agents comptables des universités sont soumis à l'examen préalable des administrateurs des finances publiques (ex-TPG) avant leur transmission pour jugement auprès de la chambre régionale des comptes territorialement compétente (75). Les CRC s'assurent de la sincérité, fiabilité et qualité des documents budgétaires et comptables comme l'exige la loi LRU. A côté de cette mission juridictionnelle visant à s'assurer de la régularité des opérations financières, les CRC ont également une mission administrative qui est l'examen de l'efficacité de la gestion des universités. L'imbrication des fonctions d'ordonnateur et d'agent comptable que révèle le terme de « gestionnaire » conduit les CRC à émettre des observations visant directement ces deux acteurs, l'un (l'agent comptable) devenant souvent le conseiller de l'autre (l'ordonnateur). Cette évolution vers un contrôle à caractère subjectif des gestionnaires publics s'affirme par la présence d'un nouvel acteur dans le paysage universitaire, le commissaire aux comptes.

Aux termes de l'article L 712-9 du Code de l'éducation, les comptes des universités passés aux RCE sont certifiés chaque année par un commissaire aux comptes (CAC). L'objet et le contenu de la certification sont précisés à l'article L. 225-235 du Code de commerce : il s'agit d'une certification de la régularité et de la sincérité des comptes qui doivent donner une image

(71) En ce sens, voir articles 33, 35 et 50 du décret n° 2008-618 du 27 juin 2008 précité invitant ordonnateur et comptable à clarifier par une convention de dématérialisation leur rôle respectif et à réaliser leurs opérations financières en format numérique.

(72) AN, rapport n° 2790 sur le projet de loi de réforme des juridictions financières, Commission des lois, 15 septembre 2010, p. 22.

(73) Le décret du 27 janvier 2005 relatif au contrôle financier au sein des administrations de l'Etat institue un contrôleur budgétaire et comptable, agent du ministère du Budget exerçant une double fonction, fonction de contrôleur financier au stade de l'engagement et ordonnancement des opérations de dépenses et recettes et fonction de comptable public au stade du paiement et aussi chargé de la tenue de la comptabilité du ministère. La Cour des comptes dans son rapport 2009 sur les résultats et la gestion budgétaire de l'Etat pour l'exercice 2008 note que cette réforme constitue « davantage pour les gestionnaires une aide à la décision qu'une contrainte pénalisante ou une sanction ».

(74) Les fondations universitaires (art. L 719-12 du Code de l'éducation) au contraire des fondations partenariales (art. L 719-13 du Code de l'éducation) ne sont pas dotées de la personnalité morale ; les premières ont des liens étroits avec l'université, les secondes dont le régime de création est fixé par la loi 4 juillet 1990 sur les fondations d'entreprises ont des liens très faibles avec l'université.

(75) Depuis la loi du 28 octobre 2008 sur la Cour des comptes et les chambres régionales des comptes, la procédure de jugement des comptes est conforme au « standard européen » du droit à un procès équitable (art. 6 de la Convention EDH).

fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et patrimoniale de l'établissement. Les articles 135 et 136 de la loi n° 2003-706 du 1^{er} août 2003 de sécurité financière dite « loi Mer » (76) font par ailleurs obligation aux EPSCP de tenir une comptabilité consolidée de toute entité qu'ils contrôlent (filiales).

Relevant d'une profession libérale indépendante régulée par un Haut-Commissariat aux comptes et soumis au secret professionnel, le commissaire aux comptes rend un rapport annuel sur les comptes de l'établissement en émettant trois types d'opinion : certification sans réserves, certifications avec réserves, ou refus de certifier. Il apprécie les comptes en faisant application de la norme ISA 315 homologuée par l'arrêté du 19 juillet 2006 et sur la base de la notion de « risque significatif » (77) au sens de risque ayant un effet sur les comptes de l'établissement. La loi sur la sécurité financière de 2003 précitée exige une identification des risques et leur évaluation par un dispositif de contrôle interne.

Ces différentes modalités de contrôle sont complétées par une démarche d'évaluation. L'évaluation *a posteriori* est la contrepartie de l'attribution d'un budget global aux universités passées aux RCE, et permet à la tutelle d'exercer un contrôle sur les résultats de la gestion. Alors que le contrôle porte sur un organisme et vise à s'assurer du respect des normes préalablement fixées, l'évaluation porte sur une politique publique financée par des acteurs publics et/ou privés et a pour objectif de faire évoluer les normes existantes en fonction des insuffisances révélées par la pratique (78). L'évaluation qualitative, qui vise à mesurer l'adéquation entre les modalités de gestion de l'action universitaire et les moyens alloués par l'Etat, peut être conduite sur la base d'un faisceau d'indicateurs (79) : la certification des comptes et le nombre de réserves émises à cette occasion, le taux de consommation des crédits d'investissement qui informe sur la qualité du pilotage, le taux de ressources propres et sa progression qui établissent l'existence ou non d'une comptabilité analytique, ou encore la capacité à redéployer des emplois en fonction des besoins.

En contrepartie de l'autonomie financière accrue des établissements universitaires, les corps d'inspection sont souvent sollicités pour évaluer les organismes bénéficiant de dotations de l'Etat, en particulier l'Inspection générale des Finances (IGF) et l'Inspection générale de l'Administration de l'Éducation nationale et de la Recherche (IGAENR). L'Etat a institué en 2007 une agence d'évaluation en matière de recherche, l'AERES (80).

Le renforcement du contrôle externe *a priori* (contrôle de légalité et budgétaire) et *a posteriori* (jugement des comptes, certification et évaluation) impose la mise en place d'un contrôle interne.

Le contrôle interne

La finalité du contrôle interne est de préparer et d'assurer l'exercice correct du contrôle externe. L'Etat exige de ses opérateurs une fiabilité des comptes et un contrôle de la « bonne gestion financière ». Le processus de contrôle initié par la LOLF conduit les universités à développer leur propre contrôle et audit internes au sens de l'article 712-9 du Code de l'éducation (81).

L'université autonome doit mettre en place un contrôle interne pour prévenir et maîtriser les risques résultant de son activité. Il s'agit de mener une analyse de la gestion du risque à tous les niveaux de l'établissement impliquant tous les acteurs participant à la vie de l'établissement. Cette gestion du risque vise un meilleur pilotage de l'« entreprise » (82) université et est un préalable à la mise en état de certification par le commissaire aux comptes. On peut ainsi dégager trois processus à maîtriser pour « une bonne gouvernance » au sens de la « loi Mer » de 2003 précitée : processus d'enregistrement correct des opérations financières et comptables, processus de création de filiales voire de fondations, et processus de communication financière interne (présidence et conseil d'administration) et externe (ministères de l'Enseignement supérieur et des Finances, partenaires privés et

citoyens-contribuables). Le contrôle interne est une garantie que les opérations financières et comptables se déroulent conformément aux procédures et correspondent à l'activité réelle de l'établissement. Le contrôle interne comptable (CIC), qui a un aspect purement financier, est un des éléments de ce contrôle interne (83) et vise à maîtriser les risques budgétaires et comptables. Il s'agit de s'assurer de la fiabilité du processus d'enregistrement des opérations financières en s'inspirant des meilleures pratiques des entreprises (*benchmarking*). Les résultats attendus du CIC sont de préserver le patrimoine de l'établissement, d'optimiser ses ressources, de prévenir et d'identifier les erreurs et fraudes, de faciliter la certification et de rendre compte de l'utilisation des fonds publics (84).

Ainsi la certification des comptes appelle un renforcement du contrôle interne au moyen d'un système d'information modernisée pour traiter de manière « industrielle » les données financières et comptables. On peut l'illustrer par le contrôle interne de la paie.

Le transfert de la masse salariale de l'Etat vers les universités autonomes entraîne un doublement de leur budget en volume. La gestion de la masse salariale devient un enjeu financier majeur. Elle représente en effet près de 50 à 80 % des dépenses des établissements selon leur taille. L'Etat accompagne ce transfert progressif de la masse salariale en conservant jusqu'au 31 décembre 2012 la prestation de paye à façon (art. 52 du décret du 27 juin 2008, précité).

Jusqu'à limitée à la gestion du personnel payé sur budget propre, l'agence comptable étend sa compétence à la gestion et rémunération des titulaires et agents de l'Etat. L'agent comptable d'une université passée aux RCE doit instituer un contrôle interne de la paie pour sécuriser et maîtriser le processus en vue de certification.

Il paraît alors nécessaire de dégager des modes et modalités communs de qualité comptable et de contrôle interne. La Cour des comptes dans son rapport de 2008 invite à établir des procédures de contrôle interne identique entre établissements. Un cahier des charges établi par les corps d'inspection, l'IGF et l'IGAENR, sert de modèle de sécurisation du processus de la paye. Il s'agit d'élaborer un « plan d'action » (85) pour identifier au moyen d'outils informatiques les risques et les enjeux formalisés par un référentiel de contrôle interne de la paie. Ce référentiel constitue un mode opératoire pour effectuer certains contrôles, notamment contrôle budgétaire (masse salariale) et contrôle des emplois en EPTI.

L'autonomie des universités consiste en l'exercice de responsabilités et compétences élargies pour la mise en œuvre de la politique d'enseignement supérieur et de recherche définie par l'Etat. La nouvelle gouvernance qu'autorisent les concepts de performance et d'évaluation révèle ainsi les limites de toute autonomie financière dans un environnement de contrainte budgétaire, d'interdépendance institutionnelle et de financement public et privé intégré.

(76) Du nom du ministre des Finances auteur du projet, Francis Mer, JO du 2 août 2003.

(77) JO du 1^{er} août 2006.

(78) En ce sens, Ch. Walline et alii, *Contrôle et évaluation des finances publiques*, La Documentation française, Paris, 2009, p. 12.

(79) Rapport du Sénat n° 382 du 10 juin 2008, précité, p. 30-32.

(80) Créée par la loi du 18 avril 2006 de programme pour la recherche, l'AERES est une autorité administrative indépendante ou AAI venue remplacée à partir de 2007 le Conseil national de l'évaluation ; l'AERES est soumise au processus d'accréditation de l'ENQA (*European Association for Quality Assurance in Higher Education*).

(81) « L'établissement assure l'information régulière du ministre chargé de l'Enseignement supérieur et se dote d'instruments d'audit interne et de pilotage financier et patrimoniale ».

(82) L'institution d'un contrôle interne est une obligation posée par la loi de 2003 sur la sécurité financière dite « loi Mer » ; la certification des comptes des universités par un commissaire aux comptes conduit à imposer aussi une telle obligation aux établissements d'enseignement supérieur.

(83) M. Benhamou, *Qualité des comptes et contrôle interne*, Journées d'études « LOLF et universités », Université de Pau et des pays de l'Adour, 18 janvier 2008.

(84) Au sens des articles 14 et 15 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789.

(85) L. Mahieux, *Un aspect nouveau du métier, le contrôle interne de la paie*, actes du Colloque « Les nouveaux champs de métier de l'agent comptable », Grenoble, 13-17 mai 2009, p. 57.



DOCUMENT 7



MINISTÈRE
DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR
ET DE LA RECHERCHE

Secrétariat général

Paris le 31 décembre 2009

Direction des affaires
financières

Le Ministre de l'Éducation Nationale

DSIBF
Sigle bureau
n°
Affaire suivie par
DSIBF
Téléphone
01 55 55 23 78

A
Mesdames et Messieurs les recteurs
Mesdames et Messieurs les inspecteurs
d'académie- directeurs des services
départementaux de l'éducation nationale
*A l'attention du référent promoteur académique
pour le contrôle interne*

Mél.
corinne.pasquay@education
.gouv.fr

Objet : Contrôle interne comptable
PJ : un guide et une fiche de suivi

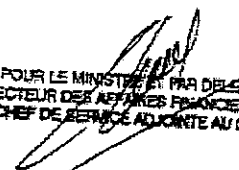
110 rue de Grenelle
75357 Paris 07 SP

La démarche de contrôle interne a progressé de manière significative dans les services déconcentrés depuis 2007, année de lancement des travaux destinés à mettre en œuvre cette démarche liée au volet comptable de la LOLF et suivie de très près par la Cour des Comptes.

Après une première phase de sensibilisation de l'ensemble des acteurs et la diffusion de premiers outils, il importe de franchir une nouvelle étape visant à déployer dans l'ensemble des services des référentiels intégrant les acquis des premières démarches de contrôle interne.

Vous trouverez ci-joint, dans cette perspective, un guide d'autodiagnostic et une fiche de suivi. Je vous serais reconnaissant de me retourner le volet 1 de cette fiche de suivi avant le 22 janvier prochain. Le volet 2 est à transmettre pour le 5 février. Ce kit a été conçu dans le but d'être « auto porteur », ne nécessitant pas de formation spécifique au-delà d'une sensibilisation au contrôle interne déjà intervenue au cours des années précédentes. Néanmoins, dans l'hypothèse où vos services rencontreraient des difficultés particulières, il est possible d'envisager que la réunion de lancement (classement des risques) soit co-animée par le référent technique ministériel. Dans cette perspective, il vous incombera de proposer une date et d'organiser la réunion en vous assurant de la présence de tous les acteurs concernés au sein des différentes inspections académiques.

Je vous remercie de votre mobilisation sur ce projet faisant l'objet d'un suivi particulier de la Cour des Comptes qui a regretté, dans sa note sur l'évaluation de la comptabilité en 2009, d'une part le retard du ministère en matière de déploiement du contrôle interne, et d'autre part la faible association à la démarche des services opérationnels.

POUR LE MINISTRE ET PAR DÉLÉGATION
LE DIRECTEUR DES AFFAIRES FINANCIÈRES EMPÊCHE
LA CHEF DE SERVICE ADJOINTE AU DIRECTEUR

CATHERINE GAUDY

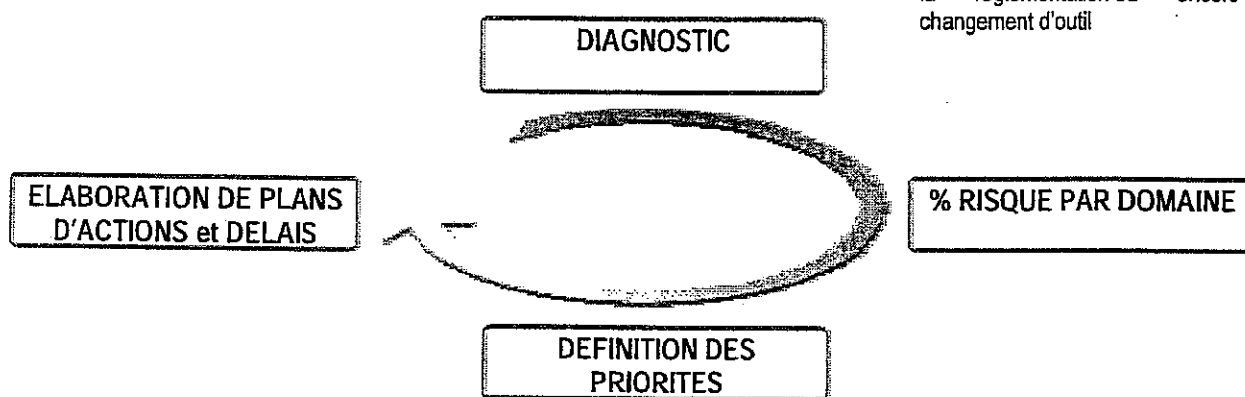
CPI : DAF D ; DAF C2

GUIDE D'AUTODIAGNOSTIC

LA DEMARCHE DE CONTROLE INTERNE

Elle se décompose en étapes successives et itératives :

L'autodiagnostic est une action ponctuelle qui évalue un taux de risque plus ou moins important dans des secteurs définis. Il doit être programmé lorsque la nécessité l'exige : changement de comptable, modifications des structures, évolution importante de la réglementation ou encore changement d'outil



La première étape consiste à **évaluer les risques**. Afin d'accompagner les services dans cette étape, un guide a été élaboré avec le concours d'un groupe d'experts issus des inspections académiques et des rectorats.

UTILISATION DU GUIDE D'AUTODIAGNOSTIC

1/Le responsable identifié pour mettre en place le contrôle interne réunit les agents concernés. Il organise la réponse au questionnaire proposé dans l'onglet 3 de l'outil (questionnaire d'évaluation). Une réponse collective est apportée à ces questions. Il en ressort une liste des risques forts/ moyens / faibles.

2/ Le responsable rapproche les 10 risques les plus forts (si les risques forts sont peu nombreux, il retient aussi quelques risques moyens) de l'évaluation de la gravité des risques présentée dans l'onglet 1.

Parmi les risques retenus, il peut être confronté à trois cas de figure :

- risque coté de 0 à 1,5 (vert)
- risque coté de 1,75 à 2 (jaune)
- risque coté >2 (rouge)

Il en déduit un classement des risques à traiter à reporter dans le tableau figurant sur le volet 2 de la fiche de suivi.

3/ Elaboration du plan d'action :

Une fois les cinq risques à traiter en vague 1 identifiés, il faut se reporter à l'onglet 2 du kit qui permet d'identifier les actions de maîtrise jugées les plus efficaces par rapport au risque par le groupe d'experts ayant contribué à l'élaboration de l'outil.

Les actions concernent :

-des réunions de service :

Elles permettent de sensibiliser les agents sur un risque, sur des erreurs récurrentes, un changement de réglementation ect. Elles doivent aussi être utilisées pour des retours sur le dispositif de contrôle interne (ex : suite au renforcement du contrôle, les erreurs ont diminué de X %).

Dans le cas de services de très petite taille, l'efficacité de telles réunions est souvent contestée. Il appartient au responsable du service d'organiser la communication/ information des agents de manière adéquate en fonction du contexte local.

-des formations : elles peuvent concerner l'utilisation de l'application mise à disposition pour traiter les dossiers (formation outil) ou la connaissance du métier (réglementation, zones de risques, contrôle interne ect).

-fiches de procédure : elles sont destinées à guider le gestionnaire dans son activité quotidienne ; elles peuvent être particulièrement utiles pour les nouveaux arrivants, pour les cas de figure très complexes et susceptibles de donner lieu à interprétations divergentes (pour s'assurer que l'interprétation choisie par l'encadrement sera celle mise en œuvre) ...

-autocontrôle : il s'agit des contrôles effectués par les opérationnels sur les opérations qu'ils ont exécutées. Ils sont permanents car liés à l'exécution de la tâche. Ils sont, sauf exception, exhaustifs.

Dans chaque entité, il est souhaitable que des fiches d'autocontrôle détaillent

-la périodicité du contrôle (quotidienne, hebdomadaire ...)

-la nature du contrôle (que cherche t-on à contrôler ?)

-les modalités d'exercice du contrôle

-les documents et pièces justificatives à utiliser pour le contrôle

-les modalités de traçabilité du contrôle

-l'identité de la (les) personnes devant normalement réaliser ces contrôles ainsi que leurs suppléants éventuels ; ces informations doivent être reprises dans l'organigramme fonctionnel.

En matière de traçabilité de ces contrôles, deux cas de figure sont possibles :

-le contrôle se matérialise par une validation informatique ; dans ce cas, la traçabilité est assurée par les informations présentes dans l'application considérée (rattachées à un code utilisateur) et/ou aux informations restituées (ex : liste des DP validées) ;

-le contrôle ne se matérialise pas par une validation informatique. Dans ce cas, il convient d'assurer manuellement la traçabilité (par un simple trait ou paraphe dès lors que l'organigramme fonctionnel permet d'identifier la personne ayant réalisé le contrôle).

-contrôles mutuels : ils reposent sur le principe, fondateur en matière de contrôle interne, de séparation des tâches. Il s'agit du contrôle effectué par un opérationnel situé en aval d'une procédure, sur des opérations d'un autre acteur situé en amont. Ainsi, dans la mesure du possible, un opérationnel ne doit pas se voir confier l'ensemble des tâches composant une procédure donnée. A cet égard, la capacité (moyens matériels et humains / taille de l'entité) à générer cette séparation des tâches impactera le volume et la fréquence des contrôles de supervision à effectuer par l'encadrement.

Des contrôles mutuels peuvent être organisés soit au sein d'un service quand au moins deux personnes interviennent sur un processus donné, ou entre services quand plusieurs services interviennent dans le déroulement de la procédure.

-contrôles de supervision : ils sont réalisés par l'encadrement.

-lorsqu'ils sont contemporains : ils peuvent se faire par validation informatique ou, à défaut, par validation de documents au vu de pièces justificatives.

-lorsqu'ils sont a posteriori : ils sont extérieurs à la procédure et visent à s'assurer du respect par les opérationnels des procédures et directives données.

-actions d'organisation : elles visent à sécuriser une procédure en s'assurant par exemple que des documents ne seront pas perdus ou qu'un même agent ne peut traiter l'intégralité d'une procédure.

-actions de communication : elles sont utiles pour sensibiliser les opérationnels (ex : sur l'évolution d'un taux d'erreur en lien avec les efforts consentis pour maîtriser les risques), la hiérarchie, pour alerter sur un changement de réglementation ...

-relations avec d'autres acteurs : elles sont nécessaires pour sécuriser certains processus lorsque ceux-ci sont initiés par des entités extérieures (établissements d'enseignement, service de GRH ...).

Le premier plan d'action sera composé d'un minimum de cinq actions. Il pourra être enrichi et complété par la suite.

FICHE DE SUIVI

VOLET 1 (à transmettre pour le 22 janvier)

IA :

Nom du responsable du CIC pour l'inspection académique :

Prénom :

Tel :

Mail :

IA :

Nom du responsable du CIC pour l'inspection académique :

Prénom :

Tel :

Mail :

Rectorat :

Nom / prénom du coordonnateur paie en charge de piloter la démarche au sein de l'académie :

Tel :

Mail

NB : dans l'hypothèse où la mise en œuvre est gérée par une seule IA ou au rectorat, rayer la mention IA et préciser le périmètre couvert.

Retourner une fiche par académie en recopiant autant de fois que nécessaire la partie « IA »

VOLET 2

Tableau des risques (à transmettre pour le 5 février : une transmission par académie organisée par le coordonnateur paie)

Les 10 risques forts identifiés au sein de l'IA	Reporter ici la cotation ministérielle du risque	Action retenue au plan d'action
Ex : absence de formalisation des contrôles réalisés		Vague 1 (mars / avril)

Rappel :

Les cinq risques les plus forts feront l'objet d'une première version du plan d'action à mettre en œuvre sur mars/ avril

Les cinq risques suivants seront traités dans la vague 2 du plan d'action en mai/juin.

Parmi les 10 risques retenus par l'IA, les cinq plus graves à inscrire en vague 1 sont ceux qui sont cotés le plus fort au niveau ministériel.

Il est possible, au choix de l'académie, d'élaborer un tableau par IA ou un tableau commun partagé par l'ensemble des IA.

