

Certification des comptes :
un objectif incontournable pour les EPSCP
sur le chemin de l'autonomie

mercredi 2 juillet 2008

- compte rendu -



Table des matières

Ouverture	4
Thierry BENOIT <i>Chargé de domaine Finances, département Services, Amue</i>	
La certification des comptes, une responsabilité pour l'ordonnateur	5
Michel LUSSAULT <i>Vice-président de la CPU, Président de l'Amue</i>	
La maîtrise de l'information, un préalable à la certification	7
Synthèse des audits de l'IGAENR en matière de qualité comptable	7
Bernard DIZAMBOURG <i>IGAENR</i>	
Échanges avec la salle	10
La qualité comptable : Pour qui ? Pourquoi ? Comment ?	12
Nicolas VANNIEUWENHUYZE <i>Chef du Bureau CE – 2 B « opérateurs de l'Etat », ministère du Budget, des Comptes Publics et de la Fonction Publique</i>	
Gwenaëlle VERSCHEURE <i>Chef du Bureau de l'enseignement supérieur, direction des affaires financières, ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche</i>	
1. La qualité comptable	12
2. Pourquoi ?	13
3. Pour qui ?	13
4. Comment ?	15
Enjeux et conditions d'application des responsabilités élargies en regard de la certification des comptes	17
David CARASSUS <i>Enseignant, université de Pau et des pays de l'Adour</i>	
1. Les enjeux à la certification des comptes des universités	17
2. Les conditions d'une certification des comptes sans réserves	19
Échanges avec la salle	20



La qualité, un moteur de la certification.....21

Faire certifier ses comptes : deux exemples concrets21

L'exemple du CNRS21

Bernard ADANS

Agent comptable principal du CNRS

1. Le contrôle interne comptable et financier 22
2. Les processus de clôture 22
3. Les audits internes financiers et comptables 22

La consolidation des comptes à l'Institut Télécom (GET).....24

Nicole DELVAL

Agent comptable de l'Institut Télécom

Le commissariat aux comptes au sein des universités : un métier dans le métier ?27

Yann SEMELIN

Commissaire aux comptes (secteur public)

1. La mission du commissaire aux comptes 27
2. Une première approche du commissaire aux comptes des Universités..... 28

Échanges avec la salle30

L'accompagnement de l'Amue et de l'ESEN autour de la qualité comptable32

Thierry BENOIT

Chargé de domaine finances, département Services, Amue

1. Un plan de formation concerté sur la qualité comptable..... 32

Simon LARGER

Chargé de domaine finances, département Services, Amue

2. Un accord cadre pour la certification des comptes 32

Conclusion de la journée.....34

Thierry BENOIT

Chargé de domaine finances, département Services Amue

Pierre DUMAZ

Ancien président de l'Association des agents comptables d'université

Jean-Pierre FINANCE

Président de la CPU



OUVERTURE

Thierry BENOIT

Chargé de domaine Finances, département Services, Amue

Nous sommes réunis pour débattre d'un sujet nouveau dans l'environnement universitaire : la certification des comptes, prévue expressément par la loi dite « LRU » du 10 août 2007 conférant des responsabilités et des compétences élargies (RCE) aux universités. Cette loi en fait un objectif pour les universités sur le chemin de l'autonomie. Il faut donc s'interroger sur la meilleure manière d'y parvenir. En effet, fixer un objectif ne peut qu'impliquer, pour ceux qui doivent l'atteindre, la détermination et la maîtrise de ce qu'il y a lieu de mettre en œuvre en amont de la tâche à accomplir. C'est pourquoi, dans le cadre de la réflexion commune que mènent la CPU et l'Amue à propos de la loi LRU, il a paru utile de proposer aux universités de se pencher, à l'occasion de cette journée d'information et d'échanges, sur la question de la certification annuelle des comptes, d'autant que celles-ci seront toutes concernées à l'issue d'une période s'étalant désormais sur quatre ans au plus, ce qui est somme toute relativement court.

Ce séminaire, en s'appuyant sur les connaissances et les expériences des intervenants, vise à vous apporter un éclairage significatif, en particulier sur les mesures adéquates à mettre en place pour présenter une image fidèle de la situation financière et patrimoniale de vos établissements. A cet effet, il s'articule autour de la maîtrise et de la qualité de l'information comptable et financière, pleinement consubstantielles à la certification des comptes.



LA CERTIFICATION DES COMPTES, UNE RESPONSABILITÉ POUR L'ORDONNATEUR

Michel LUSSAULT

Vice-président de la CPU, Président de l'Amue

J'ai eu la chance et le privilège d'avoir été un des négociateurs pour la CPU pour cette loi « Liberté et Responsabilité des Universités ». La CPU et l'Amue n'étaient pas demandeurs d'une telle exigence de certification des comptes des universités. Cette loi a été nommée de manière très impropre « loi sur l'autonomie des universités ». J'étais très surpris de cette appellation car j'avais l'impression que cette autonomie existait depuis fort longtemps. Le cœur de cette loi n'est pas l'affirmation d'un principe d'autonomie qui existe déjà ni même de créer de nouvelles compétences – puisque de nombreuses universités avaient anticipé sur ces compétences, à la faveur de la LOLF - mais de donner aux universités des instruments qui leur permettent d'exercer pleinement et en toute responsabilité cette autonomie qu'elles revendiquent et qu'elles pratiquent sans les exigences de responsabilité qui vont de pair. L'université contractualise, développe des politiques autonomes, met en place une gestion prévisionnelle de ces emplois, s'évalue... mais les résultats de cette évaluation ne sont jamais des sanctions et restent sans conséquences. Le cœur de cette loi LRU est de poser au centre de la réflexion et de l'action le principe de responsabilité universitaire, principe qui engage l'établissement ; il doit alors être prêt à assumer les conséquences positives ou négatives de ses actes, de ses projets et de ses réalisations. A partir du mois de juin 2007, nous sommes tombés d'accord avec la puissance publique sur le fait que la responsabilisation devait être placée au centre de cette loi. Des instruments ont ensuite été mis en place au service de cette responsabilisation : la certification des comptes ne constitue qu'un de ces éléments ; elle peut nous permettre de progresser dans tous les domaines d'organisation et de fonctionnement nécessaires pour que cette liberté des universités soit accompagnée de la responsabilité. La certification n'est alors pas seulement un exercice formel, même si elle comprend des points formels, mais aussi un exercice politique et stratégique. La certification des comptes engage l'ensemble du gouvernement de l'université : la présidence, le personnel d'encadrement et les élus. Un chantier de fond doit donc être mené dans les établissements. Si la certification des comptes est circonscrite à un champ technique, il y aura eu échec de la gouvernance en matière de conduite du projet global d'acquisition des compétences élargies.

Quel est l'élément clé qui a poussé l'Etat à demander la certification ? Cette question est devenue centrale lorsque l'État s'est aperçu que la masse salariale serait dévolue à l'ensemble des établissements universitaires. Tant qu'on pensait que seules quelques universités atteindraient les compétences élargies – il était initialement question d'une dizaine d'universités volontaires, le registre était différent. Quand on a compris que la volonté de la CPU était que toutes les universités entrent dans le nouveau système, le raisonnement a évolué. Quand des crédits de fonctionnement et d'investissement sont affectés en dehors de la masse salariale, peu de problèmes se posent. Lorsque la masse salariale est intégrée, le champ évolue en revanche considérablement, notamment en termes de volumes financiers. De nombreuses universités étaient également intéressées par la dévolution possible du patrimoine. Se posait alors le problème de la reconnaissance effective de l'actif que constitue ce patrimoine. Il fallait donc se pencher sur la valorisation des actifs car tous les actifs se valorisent, y compris la masse salariale et les investissements. Une interrogation a progressivement émergé ensuite sur le contrôle du bon usage de l'argent public : comment s'assurer du bon usage de cet argent public, pas tellement sur un an, mais d'un point de vue de l'impact des choix sur la soutenabilité budgétaire ?



Il faut se rassurer : les comptes de la Sécurité sociale n'ont pas été certifiés. Il faut se fixer comme objectif que les universités soient capables, d'ici quatre ans, d'obtenir la certification des comptes. Tout le travail doit être structuré, outre la question de la mobilisation de l'ensemble de la gouvernance, par le souci de la soutenabilité budgétaire et par le souci de la qualité des procédures financières, tant du point de vue de l'ordonnateur que du point de vue du comptable. Il existe deux sortes d'agents comptables : ceux qui se focalisent sur les problèmes et ceux qui proposent des solutions. La qualité des procédures ne signifie pas la paralysie du système mais la traçabilité des procédures, la capacité de revenir sur un incident et d'en tirer des conclusions. La responsabilisation peut – et doit - aller de pair avec la simplification des organisations et des chaînes. Plus on souhaite obtenir de la qualité, plus il faut impliquer tous les rouages dans cette chaîne de la qualité. Il s'agit donc d'un chantier fondamental au plan politique et au plan technique.

La CPU juge ce chantier essentiel pour nos établissements. L'organisation de cette journée par l'AMUE montre son implication dans ce sujet.



LA MAÎTRISE DE L'INFORMATION, UN PRÉALABLE À LA CERTIFICATION

SYNTHÈSE DES AUDITS DE L'IGAENR EN MATIÈRE DE QUALITÉ COMPTABLE

Bernard DIZAMBOURG

IGAENR

Ma présentation porte sur la qualité de l'information comptable, financière et plus généralement économique. Nous aurons quasiment terminé les audits au cours de la semaine prochaine. Nous souhaitons commencer début septembre une autre phase d'audit pour une trentaine d'établissements.

Nous avons observé au sein des établissements un certain nombre de progrès assez importants réalisés dans le champ financier, budgétaire et comptable, et notamment sur la qualité de l'information comptable. Nous nous heurtons toutefois à des difficultés qui ne sont pas seulement d'ordre technique et qui concernent d'une part les directions d'établissements – qui n'estiment pas avoir intérêt à agir sur ce terrain, du point de vue du pilotage de l'établissement - et d'autre part des problèmes d'organisation sur le plan comptable et financier de l'université qui reflètent la culture ambiante.

Les progrès réalisés portent notamment sur le processus budgétaire, en particulier sur la qualité du suivi budgétaire infra-annuel, même si la dimension pluriannuelle reste relativement absente. Les établissements ont en revanche du mal à progresser sur certains thèmes relatifs à la qualité de l'information comptable et financière, comme le problème des actifs immobilisés ou le rattachement des charges et des produits à l'exercice... Les blocages qui demeurent renvoient à des difficultés dans la façon dont se produit l'information comptable et financière dans les établissements et dans la façon dont est organisé l'établissement sur le plan du traitement des opérations budgétaires, en particulier dans la chaîne de dépenses et dans la chaîne de recettes.

Nous constatons en outre, de manière globale, une absence de culture des mécanismes d'autocontrôle, dans l'ensemble du champ de l'information produite par l'université. Le contrôle de l'information ne relève pas d'une culture largement présente dans les établissements.

Si les établissements ont réalisé des progrès sur l'aspect budgétaire dans son cycle annuel, aucun établissement ne dispose en revanche d'une vision pluriannuelle développée. La fonction investissement n'existe pas dans les universités ; elle est gérée au fil de l'eau, à l'exception du secteur des travaux et de l'immobilier. Les équipes de direction sont incapables d'indiquer quelles sommes sont investies annuellement et de définir la provenance des différents investissements : cette information n'est jamais traitée, jamais restituée, jamais analysée et jamais débattue. Il n'est cependant pas possible de construire une vision pluriannuelle de l'évolution des établissements si cette question ne fait pas l'objet d'une réflexion.

L'absence de comptabilité analytique et de traitement des coûts ainsi que le peu de réalité du budget de gestion expliquent ces problèmes. Le budget de gestion ne trouve pas réellement sa place dans le suivi de l'exécution de gestion ou au moment de l'analyse du rendu des résultats. J'insiste beaucoup sur le fait qu'un des éléments qui constitue un bon indicateur de l'importance accordée à l'information économique, au sens large, est le rendu du compte financier. Tous ces éléments ont des répercussions sur les difficultés de pilotage de l'établissement.



Le problème rencontré consiste essentiellement en l'éclatement de l'organisation budgétaire. Dans certains établissements, la fonction financière et comptable centrale est relativement importante alors que d'autres établissements donnent un poids considérables aux composantes et aux laboratoires. L'organisation de l'éclatement budgétaire rend très difficile l'homogénéité du traitement des informations comptables et financières ; ce traitement est d'autant plus difficile que les procédures ne sont pas suffisamment formalisées et expliquées. Dans certains établissements, la qualité du codage de l'information comptable en charges et en nature est ainsi nettement insuffisante. Les services financiers centraux ne sont pas suffisamment dotés en personnel compétent : ces services comprennent en moyenne 13 ou 14 % de personnels de catégorie A. Pour progresser, il faut pourtant que les personnes soient au contact des personnes qui pervertissent le système, à savoir les responsables de composantes ou les chercheurs. Ces derniers doivent comprendre les enjeux du développement économique.

Certains processus du traitement des recettes et des dépenses sont totalement éclatés. Des universités qui éclatent les recettes en autant de composantes ou de sous-composantes ont l'impression de pouvoir ainsi garantir le développement autonome des composantes. Les processus d'organisation de l'université pervertissent alors l'information comptable. Les problèmes ne sont alors pas d'ordre technique.

Les fonds de roulement doivent souvent être très fortement retraités. Certains outils d'analyse financière ne sont pas utilisés alors qu'ils s'avèreraient fort utiles. L'université dispose d'un fonds de roulement sans savoir précisément s'il est fiable, a des difficultés à porter une appréciation sur son besoin en fonds de roulement qui sont en fait souvent des excédents de financements de l'activité. La trésorerie est abondante régulièrement tout au long de l'année, l'université doit revoir l'utilisation de ses moyens. Par manque de qualité d'information et par l'organisation des processus budgétaires (en particulier par la pratique des reports), les universités sous-utilisent leurs moyens et estiment mal leurs marges de manœuvre. Ce constat peut être dressé dans de nombreuses universités.

Tous ces problèmes ont des conséquences importantes sur le fait que les universités freinent leurs capacités d'investissement et sous-investissent par manque de fiabilité des informations : elles connaissent mal leurs coûts, qu'il s'agisse des micro-coûts ou même des macro-coûts, utiles pour construire la logique budgétaire projetée à plusieurs années.

Les zones de difficultés sont les suivantes : le patrimoine, les amortissements, les subventions d'investissement, l'absence de suivi des stocks, le rattachement des charges et produits à l'exercice.

Deux points sont souvent problématiques : le retraitement de la recette et le suivi des ressources affectées. Les universités ont tendance à mettre les recettes en situation d'attente pour pouvoir ensuite les utiliser comme elles le souhaitent, du fait notamment du comportement des chercheurs. Les ressources affectées servent normalement à clarifier le suivi des produits et des charges en fonction de l'avancée des exécutions de contrats. 20 % des conventions n'ont pas subi de mouvement pendant une ou plusieurs années, ce qui a des impacts négatifs sur la façon d'évaluer la réalité de la situation économique. L'évaluation des dépenses en début d'année ne relève pas d'une réelle réflexion à la réalité de la dépense pour la convention : ceci fausse la qualité de la prévision budgétaire, particulièrement pour la recherche. Les équipes de direction font alors amortir mais restituent aussitôt en ressources de deuxième section aux composantes la dotation aux amortissements, annulant ainsi de fait les amortissements pour ces composantes. Les amortissements servent pourtant à faire participer les composantes à la mutualisation des capacités d'autofinancement de l'établissement. Les équipes de direction ne prennent pas conscience qu'il est possible d'utiliser ces mécanismes comptables et financiers pour construire de la cohérence, de la mutualisation et du développement des universités. Ces mécanismes sont pourtant économiquement intéressants pour dégager une épargne nette capable de financer du développement et de mutualiser



ce développement. Les présidents d'universités et les chercheurs doivent donc comprendre que le développement de la recherche passe par les capacités à disposer de vrais projets de développement mutualisés.

Les directions d'établissements établissent de nombreux constats sans les faire suivre d'effets, ne comprenant pas leur intérêt à agir dans le domaine de la qualité de l'information comptable et financière. Les directions d'établissements -les présidents, les vice-présidents, voire les secrétaires généraux - ne perçoivent pas suffisamment l'intérêt de se saisir de ce problème là pour répondre à l'obligation externe mais surtout pour piloter davantage le développement de l'établissement. Il n'est pas possible, sans ces éléments, d'apprécier la réalité de la situation économique et de bâtir des plans de développement importants, en particulier sur le moyen terme.

Le ministère devrait être plus exigeant et obliger les universités à inclure la qualité de l'information économique dans le processus de décisions pour l'obtention des contrats. Le Conseil d'administration est plus une instance délibérative qu'une instance de contrôle. L'information financière et comptable doit structurer la relation et le dialogue avec l'Etat. Si les partenariats de l'université ne sont plus des micro-partenariats, les partenaires souhaiteront avoir un droit de regard sur la qualité de l'information globale des établissements. Il faut expliquer et faire preuve de pédagogie auprès des Conseils d'administration et des équipes de direction pour que ces éléments soient perçus comme importants dans la construction du développement des universités.



ÉCHANGES AVEC LA SALLE

Michel ROBERT, vice-président finances, université Nancy 1

Vous avez pointé un certain nombre de problèmes plus culturels que techniques. Pouvez-vous nous donner des exemples d'outils utiles pour surveiller les macro-coûts ?

Bernard DIZAMBOURG

Si nous étions capables de fiabiliser l'information dans les destinations et les actions LOLF et d'y associer certains éléments de l'activité, nous devrions pouvoir apprécier le coût d'un étudiant en licence dans telle discipline, élément intéressant pour la construction budgétaire. Pour parvenir à réaliser un budget à quatre ou cinq ans du compte de résultat prévisionnel de l'université, il faut commencer par travailler sur des données assez sommaires pour progresser ensuite. Si l'université n'est pas capable de simuler son compte de résultat prévisionnel, son tableau de financement prévisionnel à horizon de trois, quatre ou cinq ans pour voir l'impact des grandes variables de développement sur son équilibre économique, il n'est pas possible d'obtenir une vision pluriannuelle. Il faut donc fiabiliser le processus budgétaire annuellement puis construire un processus budgétaire pour la durée des contrats, à quatre ans par exemple. Or les budgets de gestion ne sont actuellement pas utilisés par les établissements mais uniquement remplis en début d'année comme une obligation formelle de remontée d'informations pour le ministère.

Michel ROBERT

Certains groupes de travail au sein de l'Amue s'intéressent-ils à ces questions ?

Bernard DIZAMBOURG

Je ne suis pas sûr que la certification des comptes s'intéresse à cela mais il s'agit d'un élément important car il peut permettre d'instaurer un dialogue entre l'État et les établissements.

Oliver ENGEL, agent comptable de l'Institut National Polytechnique de Lorraine

Pensez-vous que les commissions de finances des établissements sont des endroits utiles pour diffuser cette information ?

Bernard DIZAMBOURG

Tout dépend de la composition des commissions des finances. Il faut parvenir à démultiplier l'information, sans reproduire les modes de comportement du milieu. L'urgence est de s'intéresser à l'appropriation d'un minimum de compréhension du langage économique par le conseil d'administration. Cela passe par une homogénéité de présentation de l'information. Je suis choqué de constater de telles différences entre le compte de budget et le compte financier. Ces différences nuisent à la compréhension de l'information qui doit être stable, homogène et expliquée. Dans un conseil d'administration, les administrateurs doivent s'intéresser aux réalités économiques.

Louis BERION, secrétaire général, université de Besançon Franche comté

Dans la plupart des comptes ne sont pas certifiés dans les universités notamment parce que l'inventaire comptable diffère de l'inventaire physique. Ne pensez vous pas que, pour repartir d'un bon pied, il faudrait définir un T0 pour faire fi du passé et considérer, par exemple, que l'inventaire comptable correspond à l'inventaire physique à un moment donné ? Les universités s'engageraient alors à suivre la correspondance de ces deux inventaires par la suite.

Bernard DIZAMBOURG

Certains éléments sont effectivement considérés comme des investissements sans l'être. Il faudra arriver à apprécier justement le cycle d'investissement. La certification des comptes accélérera l'évolution des processus, même si les comptes ne sont pas certifiés. Les collègues du Trésor réalisent un travail fort utile et rendent des rapports très utiles qui ne sont toutefois pas considérés comme tels par les universités.



Catherine BOUCARD, agent comptable, Université Paris 10 Nanterre

Quelle sera l'incidence de la non-certification des comptes, notamment pour les agents comptables qui doivent présenter un compte financier au conseil d'administration ?

Bernard DIZAMBOURG

Je ne sais pas. Les comptes seront peut-être certifiés avec un certain nombre de réserves. Il est important que vous ayez conscience que vous disposez des moyens d'agir sur de nombreux points. IL existe deux types d'universités : soit celles qui sont en composantes très facultaires et qui éclatent fortement les processus budgétaires, soit celles qui sont fortement à dominante recherche avec un poids élevé des laboratoires. Ces éléments rendent le processus très compliqué.

Jean-Gilles HOARAU, agent comptable, université Paris 7

Quel regard porte la mission sur la dualité de fonction lorsque l'agent comptable occupe également les fonctions de chef des services financiers ?

Bernard DIZAMBOURG

Il existe tous les cas de figure. Tout dépend de la situation des établissements. Certains établissements rencontrent des difficultés pour attirer des cadres. S'ils n'ont réussi à recruter qu'un cadre, il n'est pas absolument nécessaire de dissocier les agents comptables et les chefs de services financiers. Il faut être pragmatique. La qualité de l'encadrement me semble être l'élément le plus important.



LA QUALITÉ COMPTABLE : POUR QUI ? POURQUOI ? COMMENT ?

Nicolas VANNIEUWENHUYZE

Chef du Bureau CE – 2 B « opérateurs de l'Etat », ministère du Budget, des Comptes Publics et de la Fonction Publique

L'exposé précédent montrait la nécessité d'éclaircir la notion de qualité comptable, d'expliquer son intérêt et de décrire sommairement les moyens d'y parvenir.

Gwenaëlle VERSCHEURE

Chef du Bureau de l'enseignement supérieur, direction des affaires financières, ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche

Nous avons choisi d'intervenir de manière conjointe et non l'un après l'autre. Le ministère de l'Enseignement Supérieur prend pleinement à cœur ce sujet de la qualité comptable et de la qualité d'information qui lui remonte, qu'il devra justifier notamment devant le Parlement et qui lui permet de défendre les crédits supplémentaires demandés par les établissements. La qualité comptable n'est donc pas seulement une affaire de comptable mais aussi une affaire d'ordonnateur.

1. La qualité comptable

Nicolas VANNIEUWENHUYZE

La qualité comptable peut se définir à travers quelques mots : les états financiers doivent être réguliers, sincères, donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'établissement et être produits en temps et en heure. La régularité suppose la conformité aux règles et aux procédures, normes et référentiels en vigueur. La sincérité requiert la mobilisation de toute l'information financière dont disposent les établissements au moment où ils établissent les comptes, en ne dissimulant rien. L'image fidèle implique de donner une information qui ne soit pas déformée mais pertinente et utile économiquement, permettant ainsi aux instances qui les utilisent d'avoir un jugement correct sur la situation économique.

Gwenaëlle VERSCHEURE

La question de la qualité comptable prend aujourd'hui une acuité particulière avec la loi LRU. Deux éléments justifient l'attachement à ce sujet, avec en premier lieu l'importance des masses financières transférées. Les programmes finançant les universités représentent 12 milliards d'euros dont 80 % relèvent de la masse salariale. A horizon de moins de cinq ans, 6 milliards d'euros seront transférés dans les établissements. L'importance des montants financiers justifie que les universités prennent à cœur ce sujet de qualité comptable. Les comptes de l'Etat sont actuellement certifiés et les universités doivent donc faire de même. A partir du moment où les universités auront acquis les compétences élargies, elles devront faire certifier leurs comptes. Les comptes seront certifiés, sans doute avec des réserves, mais un travail permettra progressivement d'améliorer la situation.

Les basculements commenceront dès 2009. Cette disposition légale constitue un atout majeur pour que les établissements s'intéressent à ces sujets. Le transfert du patrimoine n'est pas une obligation mais ce sujet reste important dans la certification des comptes. Dans un contexte de mondialisation et de concurrence, les universités doivent disposer des informations financières pour prendre des décisions en matière de développement et de recherche. Le ministère débat actuellement du fonds de roulement des universités : ces dernières semblent « pauvres » mais elles disposent en fait d'excédents importants et de trésoreries pléthoriques. Quand nous défendrons nos positions auprès du ministère des Finances, ce dernier ne souhaitera pas donner davantage d'argent tant qu'il ne sera



pas sûr de la réalité des comptes des universités. La qualité des comptes constitue ainsi un outil aux moyens des établissements.

2. Pourquoi ?

Le transfert de la masse salariale constitue le premier enjeu, un enjeu prioritaire : les universités doivent connaître précisément leur masse salariale et la projeter de manière à en évaluer les risques et les enjeux. La loi LRU donne aux universités la possibilité de recruter des contrats à durée indéterminée.

Nicolas VANNIEUWENHUYZE

Le deuxième enjeu est que les éléments du bilan soient fiabilisés, notamment les immobilisations, les stocks, les comptes de capitaux propres. Il importe également de prêter attention à l'exhaustivité et au rattachement des produits et charges à l'exercice.

Le troisième enjeu relève de la maîtrise de la qualité des écritures comptables : pour avoir une information comptable de qualité, il faut s'assurer de la maîtrise des fraudes et des risques d'erreur. C'est un enjeu de sécurité et de maîtrise du risque qui permet de tirer des conséquences et de mettre en œuvre des plans d'action. Le commissaire aux comptes regardera attentivement ce point d'intérêt.

Le dernier enjeu réside dans l'amélioration de la production et de la communication de l'information financière. Il faut porter une attention particulière aux contenus des annexes qui ne sont pas à la hauteur des standards de la profession alors qu'elles fournissent une information complémentaire fort utile avec notamment les engagements hors bilan (litiges en cours...) ou les justifications des méthodes utilisées.

Gwenaëlle VERSCHEURE

Sur ce point précis de la restitution des informations, le décret financier pour les universités qui basculeront en compétence élargie a été publié au journal officiel le 28 juin. Dans ce décret figure un article très complet sur le compte financier. Les règles établies font que le compte financier est un document conjointement produit par l'ordonnateur et le comptable, de manière à ce qu'il donne lieu à une discussion au sein du conseil d'administration et permette ainsi aux établissements de construire leur procédure budgétaire, leur budget et leur vision pluriannuelle. A l'issue de l'examen de ce compte pourrait avoir lieu le débat sur les orientations budgétaires.

Nicolas VANNIEUWENHUYZE

Ces quatre enjeux relèvent du dispositif de maîtrise des risques, en d'autres termes, du contrôle interne comptable. Ce dispositif intéresse l'ensemble des acteurs administratifs et de la gestion (ordonnateur et comptable), dans une démarche d'approche par les risques et les enjeux qui mèneront le certificateur à se construire une assurance raisonnable que les informations comptables sont correctes.

3. Pour qui ?

La comptabilité générale sert à gérer les moyens qui sont une ressource rare. C'est un élément de la performance d'une organisation. La qualité est donc nécessaire ; elle doit être certifiée et attestée. La qualité comptable est primordiale pour agir et prendre des décisions dans un cadre de performance. Le législateur a ainsi introduit en 2001 dans la loi organique relative aux lois de finances une disposition sur la qualité comptable et donc sur la certification des comptes.

3.1. Approche locale

Des comptes de qualité sont un outil de pilotage et d'aide à la décision pour les présidents, les directeurs d'établissement et pour les conseils d'administration. La qualité comptable sert principalement aux universités en procurant des informations pertinentes.



Gwenaëlle VERSCHEURE

La masse salariale est une dépense rigide dans les budgets : il faut donc identifier tous les risques liés à cette masse salariale non seulement dans les procédures et les enregistrements comptables mais aussi en budgétisation pour évaluer précisément l'impact futur des recrutements actuels.

Nicolas VANNIEUWENHUYZE

Avoir une vision claire du patrimoine immobilier dans ces comptes permet de calculer des dotations aux amortissements qui ont un sens et une réalité et de se poser des questions sur la cohérence entre le programme d'investissement et les capacités de financement pour faire face à l'usure du patrimoine.

Une comptabilisation correcte des stocks permet d'identifier les réels besoins et de prendre ainsi des décisions pertinentes dans la gestion budgétaire.

Une bonne comptabilité générale peut être articulée à une bonne comptabilité analytique : cela est précieux pour établir les budgets et calculer les coûts dans le cadre de contrats notamment avec le privé. La répartition des charges communes peut alors être répercutée au cocontractant.

Des comptes certifiés sont aussi un outil de communication vis-à-vis de l'extérieur pour rechercher des financements extérieurs dans un contexte mondialisé concurrentiel et dans la relation avec l'Etat financeur.

La qualité comptable est donc l'affaire de tous. Dans une logique de comptabilité patrimoniale, la comptabilité retrace des opérations initiées à l'extérieur de l'agence comptable. Les opérations doivent être fidèlement retracées à toutes les étapes. Les équipes opérationnelles dans la « sphère ordonnateur » sont des acteurs indispensables à la qualité comptable car elles détiennent les informations à l'origine de l'acte comptable.

3.2. Approche globale

Gwenaëlle VERSCHEURE

Sans qualité des comptes des universités, il est difficile à la Ministre de prendre des décisions pertinentes. Le responsable de programmes détermine son besoin de financement et doit pour cela connaître la situation financière des établissements Une fois les arbitrages budgétaires réalisés, l'allocation des moyens tient également compte de la situation financière des établissements. Les ratios déterminés doivent donc être fiables. Le ministère a également besoin de connaître l'utilisation des financements par les établissements. L'aspect financier est partie prenante de la discussion pour déterminer les moyens des universités. Le langage doit être partagé, avec des éléments objectifs.

L'État est également soumis à la certification des comptes : il faudrait donc, avec les commissaires aux comptes et les certificateurs, parvenir à mettre en place des procédures claires et partagées sur la comptabilisation des subventions. L'État mène actuellement des chantiers, dont un est intitulé « dettes et créances réciproques ». La démarche de certification permettra de définir clairement ce qui apparaît dans les comptes des universités et dans les comptes de l'État. Il existe toutefois des divergences puisque le budget de l'État contient une notion d'autorisation d'engagements que ne connaît pas le budget des universités. Il faudrait néanmoins que le ministère et les universités parviennent à s'entendre sur les procédures des dates d'enregistrement et ce fameux droit constaté dans le budget des opérateurs. Quand les universités bénéficient de subventions d'investissements et l'utilise pour des opérations étalées sur plusieurs années, il faudrait que les procédures de comptabilisation soient homogènes d'un établissement à l'autre. Ce mouvement de qualité comptable et de certification pourrait contribuer à une homogénéité des procédures, appuyée sur les conseils dispensés par les commissaires aux comptes.



Le ministère a également une obligation de rendre compte au Parlement des financements qui lui ont été alloués. Il faudra donc, à très court terme, que le ministère puisse rendre compte avec un niveau de fiabilité qui n'existe pas encore. Nous souhaiterions pouvoir certifier au Parlement que la partie opérateurs des projets annuels de performance ou du rapport annuel de performance est fiable à 100 %. Nous devons actuellement assortir cette présentation de réserves car le manque de fiabilité peut induire des changements majeurs à six mois d'écart.

Dans le cadre de la certification des comptes, le secteur de l'Enseignement Supérieur est épinglé, notamment pour ce qui concerne le volet opérateurs. Nous avons donc un intérêt collectif à ce que le chantier de la qualité comptable soit une réussite à très court terme pour l'ensemble de la politique de l'enseignement supérieur.

Nicolas VANNIEUWENHUYZE

L'Etat a aussi des comptes certifié ; il a besoin d'outils pour gérer sa propre performance ; il a besoin d'une information de qualité pour connaître ses engagements à long terme, les charges réelles qu'il assume et enfin la valeur de son patrimoine, pour ses besoins propres (pour prendre des décisions) et dans ses relations avec le Parlement. Le Parlement a besoin d'une information de qualité pour nourrir ses débats et fonder ses décisions. En l'absence d'une information comptable de qualité, l'État prend des risques importants. Il faut connaître précisément ses engagements pour l'exercice suivant pour connaître la véritable marge de manœuvre.

Les opérateurs de l'État sont retracés dans le compte des participations financières de l'Etat (compte 26) où ils sont évalués par équivalence. Avec la certification des comptes de l'État, ce compte 26 est devenu un sujet d'intérêt pour le certificateur des comptes de l'État.

Les rapports de certification des comptes de l'État pour les exercices 2006 et 2007 relèvent des lacunes chez nombre d'opérateurs qui sont principalement de trois ordres : la fiabilité propre des comptes des opérateurs ; la capacité des opérateurs à communiquer leurs comptes à l'État dans les délais compatibles à avec la clôture des comptes de l'État ; le périmètre des entités qui sont retracées dans le compte des « participations financières de l'État ». Le rapport peut parfois, de manière incidente, nommer des établissements publics. Nous avons donc tous intérêt à favoriser la qualité comptable pour que la quatrième réserve sur les comptes de l'État – qui porte sur les opérateurs – disparaisse.

4. Comment ?

Gwenaëlle VERSCHEURE

La certification des comptes est une démarche progressive. Le certificateur ne demande pas tout, tout de suite. L'établissement s'engage sur une trajectoire de progrès continu dont le commissaire aux comptes suit l'accomplissement. Les progrès sont reflétés par le nombre et la qualification des réserves (et observations) faites par le commissaire aux comptes dans son rapport. Grâce à cela, les universités pourront remplir les objectifs de leur développement, du développement de l'enseignement supérieur et de la recherche. La qualité comptable doit être au service de ces missions.

Nicolas VANNIEUWENHUYZE

Le retour d'expérience des établissements qui ont fait certifier leurs comptes dans le cadre de la loi Sécurité Financière montre qu'il faut avant tout montrer une grande disponibilité : les commissaires aux comptes connaissent mal le fonctionnement des universités qui doivent alors expliquer leur organisation, leur mode de gouvernance, leurs activités et leur référentiel comptable. Les commissaires aux comptes doivent donc d'abord appréhender toutes les spécificités des établissements ; ils posent beaucoup de questions pour atteindre ce but, à l'agent comptable et à tous les services de la gestion.



Gwenaëlle VERSCHEURE

Compte tenu de l'ensemble des audits et rapports, vous êtes habitués à cet exercice.

Nicolas VANNIEUWENHUYZE

Il faut travailler dans un esprit d'ouverture et de dialogue. Il ne faut pas faire obstacle à la mission du commissaire aux comptes. Il faut évidemment profiter des indications des commissaires aux comptes, dialoguer et argumenter sur les spécificités. Il est possible d'exprimer son désaccord et de justifier son mode de fonctionnement.

Il faut également se mettre en ordre de marche et identifier les risques avant la venue du commissaire aux comptes. Il est ainsi souhaitable de mettre en place un plan d'action qui rassurera le commissaire aux comptes. Les universités doivent donc connaître leurs points faibles : elles ont ainsi intérêt à pratiquer l'un audit à blanc qui permet de dresser un état des lieux. Compte tenu de la proximité de l'événement, il faut vous préparer dès maintenant.

En conclusion, je souhaite insister sur le fait que la certification des comptes n'est pas un contrôle supplémentaire (je souligne le mot « supplémentaire »). C'est un processus de qualité qui sert en premier lieu à l'établissement. Le commissaire aux comptes est un référent externe, tiers éclairé, gardien de la norme et facilitateur qui travaille pour les universités. Par ailleurs, la certification des comptes est un élément d'un système pyramidal de contrôles ; l'impression de redondance des contrôles devrait donc s'estomper progressivement. Quand les comptes des opérateurs seront certifiés, le certificateur des comptes de l'Etat pourra alors réduire ses propres diligences et ses contrôles, en s'appuyant sur la certification des comptes des opérateurs. C'est pourquoi, arrivé au terme de ce processus, le sentiment de redondance des contrôles devrait cesser.

Gwenaëlle VERSCHEURE

Le ministère s'attachera à la prise en compte des spécificités des établissements dans la certification des comptes. La qualité comptable est au service des établissements et de la politique de l'enseignement supérieur.

Thierry BENOIT

Cette approche commune des deux ministères me semble être un très bon élément pour les établissements.



ENJEUX ET CONDITIONS D'APPLICATION DES RESPONSABILITÉS ÉLARGIES EN REGARD DE LA CERTIFICATION DES COMPTES

David CARASSUS

Enseignant, université de Pau et des pays de l'Adour

J'étais jusque récemment vice-président de l'université de Pau, chargé de l'organisation et des moyens. Je suis enseignant à l'université mais aussi diplômé d'expertise comptable et de commissariat aux comptes.

Ma présentation porte sur une problématique particulière qui couvre la question des enjeux, les rationalités de l'intervention du commissaire aux comptes et les bonnes pratiques à privilégier.

Le commissaire aux comptes peut-il être envisagé par les universités comme un nouveau contrôle ?

1. Les enjeux à la certification des comptes des universités

1.1. Un rôle général sociétal

D'une manière générale, la certification des comptes est associée, en tant que mode d'audit externe légal, à des finalités sociales et économiques. En effet, et en suivant ROBERTSON , il apparaît que dans les sociétés commerciales, le commissaire aux comptes assume le rôle social d'attestation de l'information financière que les utilisateurs n'ont ni les compétences, ni les ressources, ni le temps pour s'assurer par eux-mêmes de leur véracité. L'audit externe y est ainsi considéré comme « un moyen de contrôle social lié à la supervision et à la sécurisation de l'obligation de reddition des comptes » (FLINT , p. 6), ou comme une forme de contrat social structurant les relations entre les parties prenantes à l'audit (GAA , p. 7).

De ce rôle social général permettant une régulation entre les différentes parties prenantes, internes et externes, semble pouvoir être dégagé deux fonctions pour la certification des comptes dans le contexte universitaire, particulièrement adaptées à leurs nouvelles libertés et responsabilités.

1.2. Un enjeu managérial

La première de ces fonctions couvre des enjeux de nature managériale. En effet, l'intervention du commissaire aux comptes est, en interne, génératrice de valeur ajoutée en tant que « moyen de régulation de l'organisation en proposant des améliorations et corrections au système existant » (JORAS). La performance du management universitaire requiert un dispositif organisationnel identifiant et améliorant les procédures et les pratiques ne répondant pas notamment aux critères de conformité ou de fiabilité. Les systèmes internes de contrôle y contribuent ; l'audit externe les complète (MORSE , p. 200) en testant les pratiques du système interne, en identifiant les problèmes, et en proposant des améliorations possibles. Par son analyse des risques, qu'ils soient de nature contextuelle, conjoncturelle, métier ou organisationnelle, par sa mission permanente, par son analyse d'une nécessaire continuité d'exploitation, par l'assurance qu'il apporte sur de possibles faits délictueux, le commissaire aux comptes constitue alors une source d'apprentissage pour les universités.

Cet enjeu managérial intéresse, au premier titre, l'équipe dirigeante universitaire en particulier pour prendre des décisions de nature comptable et financière. Dans le cadre de sa démarche générale, le



commissaire aux comptes est, en effet, attentif aux risques généraux liés à l'entité auditée, en particulier à ses politiques générales, ses perspectives de développement, ou son organisation administrative et comptable, aux risques liés à la nature et au montant des opérations traitées, ainsi qu'aux risques liés à la conception et au fonctionnement des systèmes. Grâce à l'opinion donnée sur ces points, l'équipe dirigeante pourra alors disposer d'une analyse externe de la qualité de son organisation comptable et financière afin de l'aider dans sa prise de décision. Or, cet enjeu managérial semble d'autant plus important dans le contexte universitaire actuel, marqué à la fois par un renforcement de leur autonomie, mais aussi par une nécessaire amélioration de la qualité de l'information comptable et financière au regard des standards internationaux actuels.

1.3. Un enjeu politique

Au-delà de cet enjeu managérial, la certification des comptes semble aussi couvrir des finalités de nature politique. L'auditeur, en tant que tierce partie, participera en effet à l'amélioration de la crédibilité de l'information utilisée dans les relations entre tous les acteurs qui font partie de la gouvernance universitaire. Dans cette perspective, la certification des comptes peut être analysée, tout d'abord, comme un moyen d'assurance. Apparaissant avec l'incertitude à propos d'opérations ou d'information, l'opinion de l'auditeur externe a ainsi pour objet d'accroître l'utilité de l'information financière pour des utilisateurs placés en situation d'asymétrie (CASTA, MIKOL , p. 109). Ensuite, la certification des comptes peut aussi être vue comme un moyen de participation à l'obligation de reddition des comptes. Dans cette logique, NORMANTON considère ainsi l'audit externe public comme une étape intermédiaire à l'obligation de reddition des comptes, complétant la diffusion d'une information financière en tant qu'élément principal du compte-rendu. Pour être complète, l'obligation de reddition des comptes passe par l'analyse indépendante d'un tiers extérieur à la relation, par la communication à des personnes autres que les personnes ayant déléguées leur pouvoir, possédant les capacités de faire des critiques et des propositions (STEWART , p. 13).

Cet enjeu politique intéresse un nombre important d'acteurs universitaires. Au premier titre, pour l'Etat, l'intervention d'un commissaire aux comptes dans les universités représente un enjeu institutionnel important permettant une mise en cohérence avec sa propre certification par la Cour des comptes, où les opérateurs universitaires sont mis en cause . Pour l'Etat toujours, la certification des comptes constitue aussi un enjeu relationnel majeur dans le cadre contractuel. A ce titre, elle est d'ailleurs proposée par le Sénat comme un mode d'évaluation qualitative globale de l'amélioration de la gestion administrative des universités. La certification des comptes pourrait alors être partie prenante dans le cadre du nouveau SYstème de répartition des Moyens à la Performance et à l'Activité (SYMPA) entre l'Etat et les universités . Ensuite, cet enjeu politique est présent pour d'autres financeurs, existants ou potentiels. Les collectivités locales dans le cadre de conventions, l'Europe pour des contrats de recherche, les fondations, les partenaires publics-privés, ou bien encore les banques sont autant de partenaires intéressés à une crédibilisation des informations comptables et financières permettant non seulement une reddition des comptes de qualité, mais aussi une analyse fiable en fonction des besoins spécifiques.



2. Les conditions d'une certification des comptes sans réserves

2.1. Un contrôle interne de qualité

Un travail est engagé par les universités sur deux types de contrôle interne comptable. En premier lieu, ce travail concerne l'environnement comptable, ou économique ou financier. Ce processus relève de l'ordonnateur ou du comptable. Les procédures doivent être formalisées, analysées, simplifiées et améliorées. Un travail doit être mené notamment sur le circuit des dépenses et des recettes. L'établissement du budget doit également être formalisé. Les réponses apportées à ces problématiques permettraient de répondre aux problèmes relatifs au chaînage des dépenses et des recettes ou au manque de chaînage entre le budget prévisionnel et le compte administratif. La formalisation permettrait également aux universités de mieux connaître leur fonds de roulement, leur besoin en fonds de roulement et de son explication dans la trésorerie.

En second lieu, ce travail porte sur les comptes eux-mêmes (compte de bilan, compte de résultat, engagements au bilan, contrats de recherche....).

Les outils à mettre en œuvre peuvent être des organigrammes fonctionnels, des plans de contrôle interne, des plans de processus clés et des risques associés ; des logigrammes ; des fiches de procédure rédigées et synthétiques ; des documents associés. Lorsque que ces outils seront appliqués, le niveau de formalisation et de connaissance de l'organisation seront adéquats.

Les moyens à mobiliser passent par la création d'un service audit et contrôle interne, la mobilisation de l'ensemble du personnel (information et formation), la mise en œuvre d'un calendrier et une hiérarchisation des actions à engager, la création d'un groupe de travail par processus clé et l'acquisition d'un outil informatique de formalisation des procédures de l'établissement.

2.2. Des comptes de qualité

Le contexte général subit une mutation très forte. Dans un environnement *cash basis*, ou de comptabilité de trésorerie, tout se passait au mieux. Or nous avons évolué vers une comptabilité d'engagements (*accrual basis*) qui suscite des problèmes culturels et techniques avec des problèmes clés qui émergent sur les immobilisations, sur les provisions et sur la séparation des exercices.

Les immobilisations regroupent la notion d'activation, d'amortissement, d'inventaire ou de cohérence avec les subventions d'investissement. Ces problèmes émergent du fait de la comptabilité d'engagements. Sur les provisions, les problématiques concernent l'appréciation du risque pris par les universités vis-à-vis de ses engagements avec des acteurs externes. Enfin, il est difficile de rattacher à un exercice des flux de charges et de produits.

La nomination d'un commissaire aux comptes constitue un contrôle supplémentaire mais aussi une source de valeur ajoutée (politique et managériale) à condition de mettre à profit la période préparatoire avant la nomination du commissaire aux comptes pour identifier les risques liés à la certification, en s'appuyant sur les résultats des audits de l'inspection générale, les dysfonctionnements du contrôle interne et les ajustements

Je trouve positif que la loi prévoie la certification des comptes mais trouve toutefois dommageable qu'aucune conséquence ne soit tirée sur les anciennes dispositions et notamment sur le lien entre le contrôle et la certification des comptes, le magistrat et l'IGAENR. Il risque de se poser le même problème que dans les collectivités locales de redondance des contrôles. Le phénomène de stratification n'est pas souvent remis en cause.



ÉCHANGES AVEC LA SALLE

Catherine BOUCARD, agent comptable, Université Paris 10 Nanterre

Vous nous avez dit que l'intervention du commissaire aux comptes constitue un contrôle supplémentaire. Pour simplifier le travail de l'agent comptable, le commissaire aux comptes pourra-t-il s'appuyer sur les précédents rapports des différents contrôles qui ont eu lieu auparavant pour que les questions posées ne soient pas redondantes par rapport aux précédentes ?

David CARASSUS

La démarche du commissaire aux comptes commence généralement par une prise de connaissance de l'environnement. Le commissaire aux comptes commencera effectivement par se documenter, lire les documents précédents et mener des entretiens avec les acteurs concernés. Il se situe dans une approche par les risques et n'a pas vocation à analyser l'ensemble des documents : il se focalise toutefois sur les procédures existantes en se basant sur des hypothèses fortes.



LA QUALITÉ, UN MOTEUR DE LA CERTIFICATION

FAIRE CERTIFIER SES COMPTES : DEUX EXEMPLES CONCRETS

L'EXEMPLE DU CNRS

Bernard ADANS

Agent comptable principal du CNRS

Le CNRS a un budget annuel supérieur à trois milliards d'euros, un bilan autour de deux milliards d'euros et un compte de résultats autour de trois milliards d'euros.

Je suis toujours personnellement interrogatif lorsque je vois l'unanimité des acteurs publics à demander la certification des comptes des établissements publics, d'autant que l'intervention d'un commissaire aux comptes a un coût et que nous nous trouvons dans un contexte de RGPP. La finalité d'un comptable n'est pas d'obtenir la certification des comptes, moyen parmi d'autres, comme le contrôle interne ou les arrêtés périodiques de clôture, de garantir la qualité de l'information. Ce qui importe dans une comptabilité est l'information. La comptabilité patrimoniale et le respect des principes comptables permettent normalement d'établir des comptes fidèles, sincères et exhaustifs. La comptabilité doit être prioritairement destinée en interne au gestionnaire pour bâtir une véritable gestion publique au travers d'indicateurs et en externe aux autorités de tutelle, aux parlementaires et aux citoyens.

Au CNRS cette préoccupation de la certification des comptes est assez récente ; elle est arrivée par la LOLF qui ne concerne que l'Etat et non les établissements publics nationaux. Cette LOLF a focalisé l'intérêt sur la comptabilité : le Conseil constitutionnel a ainsi reconnu que la comptabilité est un élément clé de la transparence financière. Cette loi a enfin permis l'autonomie de la comptabilité par rapport au budget. La loi de sécurité financière a demandé à un certain nombre d'établissements publics de présenter des comptes certifiés, par le biais de la consolidation.

Le CNRS a signé un protocole en 2005 et a mis en place un nouveau système d'information. Cela a permis de casser certaines procédures. L'objectif de certification a été voté par le conseil d'administration pour 2008. Nous nous trouvons actuellement face à cette échéance.

La conception que nous avons au CNRS est partagée par l'ensemble des acteurs. Nous sommes tenus d'appliquer une comptabilité patrimoniale dans un environnement réglementaire qui n'est pas conçu pour cela. Nous sommes toujours dans l'environnement du décret de 1962 ; nous ne bénéficions pas le chapitre 5 de la loi organique et l'ensemble des dispositions, inscrites notamment dans l'article 31 de la loi organique relative à la comptabilité de l'Etat. Nous avons toutefois agi comme si nous nous situions pleinement dans la logique de l'article 31 et nous avons dépassé une approche littérale du décret de 1962. Nous sommes dans une véritable logique de fonction comptable partagée. La plupart des éléments de gestion sont bien saisis en amont. Le comptable est garant de la qualité de l'information fournie par l'ensemble du dispositif.

Depuis deux ou trois ans, nous avons mis en œuvre 5 chantiers :

- parfaire la qualité du compte financier par le rattachement à l'exercice (comptabilisation à l'avancement), le toilettage et la fiabilisation de l'actif corporel, la cartographie des risques, les provisions et le « hors bilan », et la présentation du compte financier et le rapport de l'ACP ;
- moderniser l'approche des contrôles : passer du CMOD au contrôle interne comptable et financier (CICF) par un contrôle a posteriori de cohérence ;



- profiter de l'opportunité du changement de système d'information avec la réingénierie des procédures, l'alignement sur les standards de l'outil ;
- poursuivre les actions de simplification et de modernisation ;
- accompagner le changement.

Il existe selon nous trois composantes de la qualité comptable : le contrôle interne comptable (qui fait quoi et comment ?), les processus de clôture (les états financiers sont-ils conformes aux normes ?) et les audits internes comptables (les procédures sont-elles bien appliquées ?).

1. Le contrôle interne comptable et financier

Le contrôle interne comptable et financier est une véritable révolution culturelle pour passer du contrôle *a priori* à la maîtrise des processus. Il a un champ limité aux domaines financier et comptable. Le contrôle interne comptable et financier vise à maîtriser le bon enregistrement des événements financiers et comptables.

1.1. Le référentiel de contrôle interne

Les objectifs généraux du référentiel de contrôle interne sont de s'assurer que tous les événements de gestion traités par le SI sont autorisés par le budget ainsi que par l'autorité hiérarchique compétente, enregistrés dans les bonnes rubriques, pour les bons montants et pour les bons périodes, correctement évalués, cohérents avec les autres données contenues dans le SI, correctement et fidèlement retracés dans les états financiers. L'ensemble de ces questions permet de bâtir un descriptif fonctionnel des tâches (DFT). Le processus d'achats et métiers est analysé.

1.2. Le dossier fonctionnel

La notion de formalisation ne relève pas spontanément de notre culture alors que de 70 à 90 % des opérations sont écrites. Il faut donc remplir les procédures, ce qui constituerait un progrès considérable et donnerait une impression première favorable aux auditeurs extérieurs, montrant ainsi que la fonction comptable a réfléchi à cette problématique. L'Agence comptable principale (ACP) établit un dossier fonctionnel pour chaque domaine métier (recettes, achats, SQC, immobilisations, tiers...). Un dossier fonctionnel couvre l'ensemble des processus concernés quels que soient les niveaux chargés de les appliquer.

1.3. L'organigramme fonctionnel

Il s'agit de s'assurer que l'ensemble des processus couverts sont maîtrisés et ont un responsable identifié. Cet organigramme fonctionnel reprend les premiers et deuxièmes niveaux d'intervention avec les responsables opérationnels (A), chargés de l'exécution normale des travaux financiers et comptables, et les responsables qualité (B), qui s'assurent que le travail est bien réalisé et de la bonne maîtrise des « points clés de sécurité » au fil de l'eau de manière formelle et *a posteriori* au travers de tests de qualité sur un échantillon.

2. Les processus de clôture

Nous ne sommes pas culturellement formatés pour réaliser ce type d'exercice. Nous avons depuis l'an dernier généralisé les clôtures trimestrielles, en précisant que ces processus de clôture sont à la fois des arrêtés d'écriture mais surtout la révision des comptes où apparaît cette notion de cohérence et d'intelligence des comptes sur lesquels il faut progresser.

3. Les audits internes financiers et comptables

L'auditeur doit être indépendant des opérationnels. Cet audit nous permet de passer dans une logique totale de contrôles *a posteriori*. L'auditeur s'assure par sondages que le dispositif fonctionne bien. Je



revendique l'exercice de l'audit comptable et financier : en tant que comptable public, je suis responsable des comptes sortis. L'audit fait évoluer les processus, en supprimant les aspects formels des contrôles a priori au bénéfice des contrôles a posteriori : il me semble donc indispensable d'avoir la totale maîtrise du contrôle interne financier et comptable.

L'ACP vérifie et audite le fonctionnement des délégations régionales et des services financiers et comptables lesquels auditent les laboratoires et les unités de recherche.

En conclusion, nous avons réalisés la généralisation des descriptifs fonctionnels des tâches et des arrêtés trimestriels. Nous rencontrons d'une part un problème relatif aux restitutions financières dans les systèmes d'information et d'autre part la problématique de l'accompagnement du changement, en attendant la désignation par le ministère de l'Economie des commissaires aux comptes alors que nous avons engagé la démarche au cours du mois d'octobre 2007.



LA CONSOLIDATION DES COMPTES À L'INSTITUT TÉLÉCOM (GET)

Nicole DELVAL

Agent comptable de l'Institut Télécom

Notre établissement a obtenu des comptes certifiés sans aucune réserve au titre de l'exercice 2007. Depuis fin 2003, je suis agent comptable de l'Institut Télécom, ancien GET. Cet institut est l'un des principaux acteurs de la recherche, de la formation et de l'innovation dans le domaine des télécommunications. C'est un établissement public à caractère administratif (EPA) créé par décret fin décembre 1996, sous la tutelle du ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi.

L'institut est composé de quatre grandes écoles : TELECOM Paris Tech, TELECOM Bretagne, TELECOM et Management SudParis composé de deux écoles dont une de management.

La loi de sécurité financière (LSF) du 1^{er} août 2003 demandait aux établissements publics de consolider leurs comptes, dans ses articles 135 et 136. L'institut Télécom entrait dans le champ obligatoire de cette loi avec une filiale Télécom Valorisation, SAS, créée en 2002, et avec deux participations dans des GIE, formant des ingénieurs : Eurecom et Télécom Lille 1.

Financièrement l'Institut Télécom affiche un total bilan de 148 millions d'euros, un montant net de chiffre d'affaires de 18,8 millions d'euros et un nombre moyen de salariés permanents de 1 038.

Selon tous ces critères, l'institut Télécom rentrait dans le champ d'application de la loi LSF et devait donc établir et publier des comptes consolidés à partir du 1^{er} janvier 2006 et se doter de deux commissaires aux comptes. Nous avons mené une réflexion au cours de l'été 2005 et avons décidé de consolider les comptes avec les filiales. Le conseil d'administration a approuvé fin septembre 2005 le principe de consolidation pour l'établissement, décidé par l'administrateur général et l'agent comptable, ainsi que le recours à deux commissaires aux comptes.

Une première étape en 2006 (de janvier à juin) a consisté à choisir par appel d'offres les deux cabinets de commissaires aux comptes. Nous ne pouvions pas nous baser sur des exemples de cahier des charges et nous avons tout à construire. L'approbation définitive du ministre des Finances est arrivé 7 mois après notre envoi des cabinets choisis en commission de marchés, soit fin décembre 2006.

Une équipe projet a ensuite été constituée en juin 2006. L'agent comptable a été choisi en qualité de chef de projet, l'équipe étant constituée de 14 puis de 22 personnes provenant des services de l'ordonnateur, des services de l'agent comptable et de ceux des filiales.

La troisième étape a consisté à déterminer le périmètre de consolidation, première tâche de l'équipe projet. Un inventaire de toutes les participations et associations gravitant autour de l'Institut Télécom a été établi. Il fallait distinguer ce qui était significatif de ce qui ne l'était pas. Nous avons éliminé les participations modestes et les associations dans lesquelles l'Institut n'avait pas de contrôle prégnant. Le périmètre a été constitué en septembre 2006 : il intégrait l'Institut Télécom, sa filiale Télécom Valorisation et les deux GIE. Ce périmètre a été validé par le conseil d'administration. Les méthodes de consolidation ont également été déterminées en septembre 2006 avec une intégration totale pour Télécom Valorisation et une intégration proportionnelle pour TELECOM Lille 1 et pour Eurécom, intégré totalement l'année suivante.

La nomination des commissaires aux comptes par le Ministre des Finances est intervenue le 27 décembre 2006 et les deux commissaires aux comptes sont arrivés en janvier 2007.



La cinquième étape a été la plus lourde et la plus difficile à vivre. Elle s'est étalée de janvier à juin 2007 et consistait à élaborer le compte financier 2006, élaborer les comptes individuels 2006 ainsi que les comptes consolidés 2006. Durant la même période, les deux cabinets prenaient connaissance de l'Institut Télécom et entamaient leur audit des comptes. Ces cabinets ne connaissaient rien au secteur public et les réunions ont été difficiles avant de parvenir à une compréhension mutuelle, d'autant qu'il s'agissait d'un contrôle. Les cabinets des commissaires aux comptes sont venus avec des équipes de 8 à 10 personnes par jour pour tout passer en revue ; ce travail a impacté l'agence comptable mais aussi les équipes de l'ordonnateur. Pendant cette période de découverte, nous avons dû élaborer le compte financier, les comptes individuels de manière à ensuite pouvoir élaborer les comptes consolidés incluant les filiales. Cela a été fait en accord avec les commissaires aux comptes. Sur cette période, nous avons dû répondre aux demandes des commissaires aux comptes tout en avançant sur les autres domaines. Nous avons bénéficié de l'aide d'un cabinet de conseil pour réaliser la consolidation.

Fin juin 2007, j'ai présenté les comptes individuels et les comptes consolidés en conseil d'administration. Les comptes individuels et consolidés de l'Institut Télécom ont été certifiés avec des réserves qui portaient notamment sur le non correct rattachement des charges et des recettes à l'exercice, telle que la règle des un tiers deux tiers pour les droits d'inscription de formation initiale. Une autre réserve portait sur les contrats de recherche et sur le périmètre de consolidation car les commissaires aux comptes voulaient que nous incluions les restaurants administratifs et les maisons des élèves.

En septembre 2007, l'équipe projet a été à nouveau mobilisée avec pour objectif de lever les réserves qui avaient été formulées par les commissaires aux comptes. Les commissaires aux comptes ont repris leur audit en octobre 2007 en se déplaçant dans toutes les écoles de l'Institut Télécom. Les relations entre les commissaires aux comptes, l'ordonnateur principal et l'agent comptable ont été sensiblement différentes, l'audit étant souvent complété par des conseils et des préconisations. L'ensemble des comptes 2007 (compte financier, comptes individuels et comptes consolidés) a été présenté au conseil d'administration de fin avril 2008, avec trois mois d'avance par rapport à l'exercice précédent : les deux commissaires aux comptes ont certifié les comptes sans formuler aucune réserve.

Cette expérience de consolidation a été enrichissante mais intense et lourde. C'est une procédure inédite qui peut être source d'anxiété et qui s'est déroulée sans fil directeur (avant la publication de l'instruction *ad hoc* en avril 2008). C'est aussi un choc de cultures entre le privé et le public, qui s'atténue toutefois avec le temps. La consolidation soulève un problème de référentiel comptable (M9-1 ou M9-3 et CRC à harmoniser). C'est une expérience qui concerne l'ordonnateur et le comptable. La mise en place d'une infrastructure est obligatoire (avec une équipe projet et un logiciel de consolidation). Une sensibilisation de tous les acteurs est indispensable (ordonnateur, comptable et filiales). La mise en place du contrôle interne (définition des procédures) et de toutes les techniques comptables est une garantie de succès. Il faut enfin prendre en compte le coût non négligeable du recours aux commissaires aux comptes, dont l'intervention a coûté 80 000 euros sur deux ans à l'Institut Télécom.

La consolidation s'avère, au final, une expérience positive pour tous les services de l'établissement. Les procédures sont actées et fiabilisées ; les dispositifs comptables sont améliorés ; les risques sont ciblés et les actions de prévention sont mises en place ; les charges de travail sont mieux réparties et les délais sont raccourcis. Les commissaires aux comptes jouent parfois un rôle de conseil très utile. La certification des comptes peut donc être considérée comme un vecteur de progrès pour l'établissement public.



Pour consolider dans les meilleures conditions, il faut fiabiliser toutes les procédures existantes (ordonnateur et comptable) et mettre en place le contrôle interne, les actifs par composants, les provisions... Cette fiabilisation peut être obtenue en créant l'équipe projet pour le pilotage et en faisant participer tous les acteurs. Il est conseillé de s'attacher les conseils d'un cabinet d'expertise comptable spécialisé dans la consolidation, d'acquérir un logiciel de consolidation et de hiérarchiser les priorités, anticiper les échéances et respecter le calendrier établi.

Sur le plan humain, il faut communiquer, dialoguer et expliquer pour se comprendre, mobiliser les équipes, rendre compte et être transparent, y compris sur les difficultés rencontrées.



LE COMMISSARIAT AUX COMPTES AU SEIN DES UNIVERSITÉS : UN MÉTIER DANS LE MÉTIER ?

Yann SEMELIN

Commissaire aux comptes (secteur public)

J'interviens régulièrement au sein du secteur public en tant que commissaire aux comptes ou conseil pour l'amélioration de la qualité comptable. Les cabinets qui interviennent dans le secteur sont très attachés à connaître les clients et à connaître l'environnement.

Les commissaires aux comptes au sein des établissements publics ont désormais l'expérience de la loi sécurité financière ; les universités peuvent donc bénéficier de cet important acquis, même si elles ont des spécificités propres. Les thématiques rencontrées par les universités relèvent de points qui ont déjà été traités pour toutes les entités du secteur public qui ont progressivement évolué vers la certification aux comptes, y compris l'Etat avec la LOLF en 2006.

1. La mission du commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes a une mission régie par le code du commerce. Certaines difficultés proviennent ainsi de la réglementation applicable d'une part au commissaire aux comptes et d'autre part aux établissements publics.

La première mission du commissaire aux comptes est de valider vis-à-vis de l'extérieur la justesse de la situation financière présentée donne une image fidèle du résultat et de la situation patrimoniale. Le commissaire aux comptes est garant vis-à-vis de l'extérieur du fait que les chiffres présentés dans son rapport traduisent correctement la situation financière de l'entité juridique. Il existe actuellement une certaine hétérogénéité au sein des universités : l'approche transversale du commissaire aux comptes permettra aux universités de partager davantage la vision financière.

Le commissaire aux comptes n'est pas là pour remplir la mission de l'agent comptable : il travaille sur l'analyse des risques et les tests par sondage. Les travaux conduits visent à lever les risques et à déceler l'existence éventuelle d'erreurs significatives dans les comptes. Ce mot « significatif » est primordial pour le commissaire aux comptes car il permet d'arbitrer entre les points qui remettent en cause l'opinion sur les comptes pour un tiers et les points qui n'en ont pas. Tous les points identifiés par le commissaire aux comptes ne font pas systématiquement l'objet d'une réserve dans le rapport général. Seuls seront mentionnés les points qui ont une incidence sur la vision financière et qui sont significatifs.

L'opinion du commissaire aux comptes peut être exprimée sous trois formulations : sans réserves (avec ou sans observation), avec réserves, refus de certification. Il est assez probable que peu d'universités soient certifiées sans réserves au cours du premier exercice à moins de s'être préparée préalablement à la certification par le recours à un cabinet de conseil ou à un audit à blanc. Je suis confiant sur la capacité du monde universitaire à anticiper les difficultés et à les résoudre, sur la base notamment des audits des inspections. Le commissaire aux comptes doit appréhender l'environnement ; il s'appuie souvent pour cela, lors de sa première certification, sur les travaux qui ont déjà été réalisés.

Le bilan d'ouverture constitue un point important : les états financiers présentés dans le premier rapport du commissaire aux comptes comprennent également des travaux sur le bilan d'ouverture, de manière à établir une première comparaison entre le premier exercice audité et l'exercice précédent. La première année d'intervention demande donc un volume de travail plus important pour le



commissaire aux comptes que les années suivantes, du fait du surcroît de travail consacré à ce bilan d'ouverture, en plus de la prise de connaissance de l'environnement.

Il convient de revenir sur certains points et notamment le l'appel d'offres pour le commissaire aux comptes. Le mandat légal d'un commissaire aux comptes est de 6 ans. Les règles du code des marchés publics sont assez contraignantes et il faut donc bien réfléchir lors de l'élaboration du marché public. Le commissaire aux comptes ne certifie pas les comptes par rapport au Plan Comptable Général mais par rapport à la M9, qui si elle en est directement inspiré constitue un document de référence différent du Plan Comptable Général. Il faut donc avoir ces points en tête pour que le référentiel de certification, qui constitue la base du travail du commissaire aux comptes, soit partagé. Il faut donc échanger et anticiper avant la clôture des comptes.

Le commissaire aux comptes peut faciliter les échanges entre la tutelle et les universités. Il peut accélérer les avancées et faciliter les situations.

Le commissaire aux comptes obéit à des normes professionnelles édictées par la compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC). Il existe ainsi des incompatibilités, telles que l'exercice par un commissaire aux comptes d'un mandat de conseil auprès de la même entité : la notion d'auto-révision est effectivement incompatible avec un mandat du commissaire aux comptes. Le haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) a ainsi rédigé le code de déontologie de la profession. La CNCC a mis en œuvre un groupe de travail « Etablissements publics nationaux » réunissant la CNCC, des professionnels et la DGFIP. Il faut *a minima* choisir un commissaire aux comptes qui connaisse le secteur public et son cadre réglementaire.

La démarche de certification des comptes n'est ni un audit exhaustif de la comptabilité, ni un audit qualité, ni un audit de fraude, ni un audit juridique ni un audit organisationnel ni un audit de gestion même si le commissaire aux comptes a un certain nombre d'obligations liées à sa mission, par exemple de révélation, s'il a connaissance au cours de sa mission de faits délictueux.

La démarche de certification se base sur les risques, sur la compréhension de l'environnement, du rôle des différentes parties prenantes (et notamment de la relation tutelle universités), sur la compréhension de l'organisation et des processus. Le commissaire aux comptes identifie les risques et travaille sur les risques qui sont financièrement les plus significatifs.

Le commissaire aux comptes remplit une mission permanente. Toute la partie amont pré-clôture doit alors se renforcer pour répondre aux exigences réglementaires. Le commissaire aux comptes peut proposer de corriger un maximum d'éléments s'il a pu les déceler en amont, avant la clôture.

2. Une première approche du commissaire aux comptes des Universités

L'approche du commissaire aux comptes doit tenir compte des spécificités des universités grâce à une étude de l'environnement et des attentes des parties prenantes pour comprendre les relations entre les différentes parties prenantes et prendre en compte l'environnement de contrôle et budgétaire. Le commissaire aux comptes s'appuie sur le contrôle interne qui facilite grandement son travail et l'allège considérablement s'il est pertinent. Une fois le contrôle interne analysé et les systèmes d'information passés en revue, la conclusion du commissaire aux comptes est construite. Il se penche toutefois sur tous les documents qui peuvent être présentés au conseil d'administration ou à la tutelle (revue de l'annexe, rapport financier), surtout s'ils aident à une meilleure compréhension des comptes. Ces éléments doivent être cohérents avec les états financiers.

Certains critères des audits de l'Inspection pour l'autonomie sont directement liés à la certification des comptes, notamment la gestion budgétaire et financière et la gestion immobilière. Il faut donc profiter et tirer parti des audits de l'inspection pour se préparer à la certification des comptes.



L'introduction du commissaire aux comptes fera évoluer le fonctionnement et les processus des universités que ce soit dans la gouvernance, dans la relation avec le conseil d'administration et avec la tutelle, dans l'organisation et dans la gestion. Les processus et le contrôle interne peuvent ainsi être réorganisés. Une démarche d'anticipation de traitement des enjeux majeurs avant la production des états financiers peut être instaurée. L'évaluation se fera bien avant la clôture....

Le commissaire aux comptes est quelqu'un avec qui vous devez avoir une relation de collaboration, avec la limite de son statut et de son indépendance : il s'agit d'un nouveau partenaire dans la relation comptable et financière et dans la gestion des universités. Cette relation mettra un peu de temps à s'établir mais mène à terme à une amélioration du fonctionnement, une amélioration de la gestion et une meilleure maîtrise des risques.

Les problèmes calendaires doivent être anticipés avec les commissaires aux comptes qui ont également leurs propres contraintes.

L'intervention du commissaire aux comptes induit un certain nombre de contraintes : la procédure d'appel d'offres, le financement de la mission, le choix sur la base de critères adaptés, la préparation à l'intervention, l'organisation et la gestion des aspects calendaires, le temps consacré à l'intervention, la production des documents attendus, l'analyse et la communication sur l'opinion du commissaire aux comptes et enfin l'instauration d'une relation régulière et périodique.

Je suis toutefois convaincu que l'intervention du commissaire aux comptes constitue une opportunité et une source de valeur ajoutée pour les universités car les commissaires aux comptes peuvent proposer des solutions permettant de résoudre des situations bloquées. Vous pourrez vous appuyer sur ce nouveau partenaire qui apportera une source de valeur ajoutée.



ÉCHANGES AVEC LA SALLE

De la salle

Est-ce que l'Amue travaille à l'élaboration d'un cahier des charges ? Il me semblerait effectivement utile que nous disposions d'un cadre de référence pour ces questions.

Thierry BENOIT

Nous vous présenterons tout à l'heure un accord cadre.

Valérie HUSS, Ecole centrale Marseille

J'aimerais juste connaître le coût du recrutement des commissaires aux comptes.

Nicole DELVAL

Sur deux années, cela nous a coûté 80 000 euros.

Bernard ADANS

Pour le CNRS c'est plusieurs millions d'euros sur six ans.

De la salle

Je suis interpellé par la communication par l'établissement des rapports des inspections. Il serait peut-être intéressant pour l'établissement de disposer, à l'occasion de l'intervention du commissaire aux comptes, d'une appréciation totalement objective qui ne soit pas « polluée » éventuellement par les remarques d'autres corps d'inspection.

Nicole DELVAL

Nos commissaire aux comptes ont souhaité se faire leur propre opinion et n'ont pas étudié les rapports précédents.

Maurice BENICHOU, agent comptable, université Rennes 1

Existe-t-il actuellement des évolutions sur les normes de déontologie des commissaires aux comptes, notamment dans le cadre la Commission européenne ? Quel est le ressenti des agents comptables qui ont des commissaires aux comptes par rapport à leur rôle de comptable public ?

Yann SEMELIN

Le code de déontologie a vocation à évoluer. Des discussions ont lieu sur des évolutions, sans que rien ne soit acté pour le moment.

Nicole DELVAL

En tant qu'agent comptable, je n'étais pas ravie d'accueillir un commissaire aux comptes, m'interrogeant sur le rôle de chacun. J'ai été très inquiète durant les premiers mois car je devais expliquer notre réglementation. Je considère maintenant les choses différemment et constate que les commissaires aux comptes peuvent réellement être un facteur de progrès. Il nous fallait apprendre à nous connaître, d'autant que les équipes qui sont intervenues ne connaissaient pas le secteur public. Nous réalisons habituellement les contrôles dans une administration et le fait d'être contrôlés nous semblait étrange. Ces contrôles par sondage diffèrent néanmoins de ceux organisés par la Cour des comptes. Je vis maintenant ces interventions beaucoup plus sereinement. L'agent comptable est beaucoup plus sollicité que l'ordonnateur. Le commissaire aux comptes est là pour auditer et prioriser certaines choses, pour donner des éléments à l'ordonnateur, et non pour casser l'agent comptable public.

Bernard ADANS

Je suis gêné par le dumping des grands cabinets qui tuent le marché et réduisent considérablement les choix : le taux de séniorité est donc assez faible dans les cabinets de commissaires aux comptes. Il s'agit d'un vrai problème de fond. Il faudrait que la CNCC se penche sur ces questions. Je ne suis pas tout à fait d'accord avec l'affirmation du commissaire aux comptes : c'est l'introduction de la comptabilité patrimoniale dans les comptes qui fait collectivement progresser la connaissance



situation et non le commissaire aux comptes. Le comptable public doit désormais acquérir une autre dimension et une autre fonction que celle de simple contrôleur. Il faut progresser ensemble. La réelle finalité consiste en la qualité de l'information.

La fonction comptable en entreprises a été considérablement valorisée parallèlement à l'intervention des commissaires aux comptes. L'avantage de la certification des comptes est de focaliser collectivement sur les gestionnaires qui ont peu d'appétences pour ces matières un nouvel axe de travail qui permettra de mieux gérer ensemble les ressources.

Yann SEMELIN

Le commissaire aux comptes ne constitue effectivement pas la solution miracle à tous les problèmes de l'université mais permet d'aiguiller et de progresser. Le commissaire aux comptes doit trouver sa place.

Sur les honoraires et les appels d'offres, l'approche des différents cabinets peut être différente. Au-delà des diligences du commissaire aux comptes, le profil et l'expérience des auditeurs sont essentiels. ce qui a toutefois un coût. Si certains grands cabinets font du *dumping*, c'est aussi parce que les appels d'offres tirent l'offre vers le bas. Le code des marchés publics ne facilite pas les choses. En tant que praticien, je pense que la profession devrait mieux expliquer les éléments constitutifs des honoraires et des volumes d'heures. Il faut porter une attention particulière à la manière dont vous concevez les appels d'offres et les cahiers des charges.



L'ACCOMPAGNEMENT DE L'AMUE ET DE L'ESEN AUTOUR DE LA QUALITÉ COMPTABLE

Thierry BENOIT

Chargé de domaine finances, département Services, Amue

1. Un plan de formation concerté sur la qualité comptable

Au regard de ce nouveau contexte, l'Amue, conformément à sa mission première qui est d'être au service de ses adhérents, a défini un programme pour accompagner les établissements dans le cadre de la loi LRU : sous la forme de séminaires comme aujourd'hui, avec un espace dédié au RCE (responsabilité et compétences élargies) sur son site internet ou encore par le biais d'actions de formation (maîtrise de la GRH, qualité des comptes).

L'action de l'Agence relève de l'accompagnement global des établissements sur la voie de l'autonomie. Un plan de formation 2008-2010 commun à l'Amue et à l'Esen prévoit d'accompagner les établissements dans la mise en place de la loi « LRU », élaboré en accord avec la CPU et le ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche. Ce plan comprend quatre volets : gouvernance et management, gestion financière, gestion du patrimoine immobilier, gestion des ressources humaines. Certaines formations seront de conception mixte, telles que celle relative à la qualité comptable. L'Amue et l'Esen ont ainsi constitué un groupe de conception *ad hoc*, qui s'est déjà réuni deux fois pour réfléchir au contenu de cette formation dont l'objectif principal est de renforcer la professionnalisation des personnels d'encadrement aux méthodes de qualité comptable.

Cette formation sera vraisemblablement dispensée sur trois jours. Elle portera sur la complétude et la sincérité des comptes, offrant aux établissements l'ensemble des éléments utiles à l'élaboration de plans d'action conduisant à la certification des comptes. Il s'agit aussi de proposer un contenu susceptible d'être utilisé par les stagiaires aux fins de démultiplier cette formation en interne. Les supports de formation seront mis en lien avec la certification annuelle des comptes, par une conception ayant en perspective cette procédure (avec un contenu propre à la qualité comptable) et par la définition des pré-requis qui la caractérisent. Ainsi, la formation insistera, en particulier, sur la qualité comptable (respect de la qualité des comptes dans le cadre d'un référentiel), l'indispensable travail en synergie des acteurs et le renforcement nécessaire du contrôle interne (une démarche « qualité », avec également un référentiel, et non un contrôle des comptes).

Il est prévu que la formation soit déployée en décembre 2008, sous la forme d'une action conjointe Amue/ Esen. Puis, à partir de 2009, elle sera, en principe, inscrite au catalogue respectif de formation de chacun des deux organismes.

Simon LARGER

Chargé de domaine finances, département Services, Amue

2. Un accord cadre pour la certification des comptes

Nous proposons un accord cadre pour répondre aux besoins de certification des comptes des adhérents de l'Amue. Etant donné les montants annuels en cause, et l'obligation de les cumuler sur la durée légale de 6 ans, l'appel d'offres se serait imposé dans la plupart des cas pour chaque établissement. La mise en place d'un accord, avec plusieurs titulaires, permettrait d'économiser du



temps et de l'argent par la mutualisation de la procédure, d'amoinrir les coûts grâce à un effet de volume et de faire émerger un pool de Commissaires aux comptes experts des EPSCP qui consacraient ainsi moins de temps à appréhender les spécificités des universités, ce qui devrait également réduire les coûts consacrés à la montée en puissance. L'idée de retenir six titulaires est un moyen de s'assurer que les commissaires aux comptes connaissent les universités et donc un gage de compétence.

L'accord cadre aurait six titulaires au sens du code des marchés publics, c'est-à-dire six commissaires aux comptes titulaires et six commissaires aux comptes suppléants. Chaque université, au moment où elle en a besoin, remet les six titulaires en compétition en fonction des critères qu'elle aura définis de manière à éviter les réponses indifférenciées. Le périmètre de l'accord introduit non seulement la certification LRU (qui requiert un commissaire aux comptes) mais aussi les certifications qui découlent de la LSF (qui nécessitent deux commissaires aux comptes). Si l'adhérent a créé une fondation universitaire, dont les comptes doivent être certifiés en application du décret n° 2008-326 du 7 avril 2008, le commissaire aux comptes retenu pour l'établissement pourra être également en charge des comptes de la fondation. Enfin, si des établissements – notamment d'un même ressort académique – souhaitent mener ensemble une remise en concurrence afin d'avoir le même commissaire aux comptes, des passations groupées seront prévues.

L'accord cadre est facultatif : les adhérents peuvent passer leur propre appel d'offres.

Deux documents permettent à chaque établissement de personnaliser leur appel d'offres dans le cadre de l'accord lors de la remise en compétition : le règlement de la consultation type et le marché subséquent type. Le premier permettra de préciser la pondération des critères d'attribution des marchés subséquents - car identifiée dans l'accord cadre sous la forme de fourchettes - ainsi que le délai de remise de l'offre (22 jours au minimum) etc.. Le second permettra de préciser les besoins et le contexte propres à l'établissement (taille, structure, organisation, référentiel budgétaire et comptable, contrôle interne mis en place...).

Nous avons souhaité assurer une réactivité, une maîtrise des coûts, un niveau de qualité satisfaisant mais également la sécurité de ces dispositifs de désignation des commissaires aux comptes. Le cahier des charges sera présenté demain à la direction des affaires juridiques de Bercy pour obtenir des recommandations éventuelles.



CONCLUSION DE LA JOURNÉE

Thierry BENOIT

Chargé de domaine finances, département Services Amue

Cette journée a été riche en informations et apporte un premier balisage en matière de certification annuelle des comptes.

Parmi les messages délivrés par les différents intervenants, je souhaite m'arrêter sur un élément essentiel qui conditionne la réussite de l'amélioration de la qualité des comptes : la nécessité d'une interaction forte des acteurs du service ordonnateur et du service comptable. A l'évidence, sans une mobilisation et une responsabilité partagée des acteurs, il ne sera pas possible de répondre à l'objectif d'améliorer la fiabilité des informations. C'est en s'attachant au rôle de l'ordonnateur et à l'aspect opérationnel du dispositif que seront mises en place les clés du processus d'amélioration de la gouvernance des EPSCP

Pierre DUMAZ

Ancien président de l'Association des agents comptables d'université

Je ferai un ECLA pour mon intervention.

E comme échec : si l'opération de la certification des comptes est une réussite, ce que je souhaite, je le prendrai pour un effet pédagogique personnel. Depuis quatre ou cinq ans, nous essayons dans nos établissements d'avoir un rattachement des charges et des produits à l'exercice, d'avoir un inventaire comptable identique à l'inventaire physique, sans y parvenir. Même si la certification réussit, notre profession a eu un échec pédagogique car nous n'avons pas su expliquer l'importance de la qualité comptable dans nos établissements.

C comme certification des comptes : nous ne certifions pas du fait d'une obligation mais parce que la certification est essentielle en interne au bon fonctionnement de nos établissements, qui sont ainsi capables de connaître leurs marges de manœuvre, et en externe pour l'affichage de la qualité de la gestion des universités vis-à-vis de ses partenaires extérieurs (entreprises, communauté européenne, Etat).

L pour travail (*labour*) : la qualité des comptes et donc la certification des comptes relèveront d'un travail commun entre l'ordonnateur et l'agent comptable.

A comme anticiper : anticiper s'avère absolument nécessaire pour choisir les commissaires aux comptes car cette procédure peut être longue (sept mois pour l'Institut Télécom). Sur les procédures nous devons être performants et disposer d'une démarche de procédure qualité du circuit comptable dans l'établissement à l'arrivée du commissaire aux comptes. Le bilan d'ouverture ou les bilans de sorties de l'exercice précédant l'arrivée des commissaires aux comptes doivent être absolument bouclés et vérifiés. Il est possible d'atteindre ce résultat notamment par le biais de l'audit à blanc, même si cette démarche est toutefois déjà trop tardive pour les établissements qui passent au 1^{er} janvier 2009.

Pour anticiper et travailler correctement, il faut être soutenu. Je souhaite insister sur la qualité du travail actuel fourni par l'Amue et l'Esen au regard de l'action commune portant sur la qualité comptable ainsi que des instructions et des notes maintenant mises à disposition par la DGFIP avec l'instruction consolidation mais également le guide.



Jean-Pierre FINANCE

Président de la CPU

Je me félicite du succès de cette journée. Face à une telle évolution, une approche collective s'avère absolument nécessaire. Je salue particulièrement cette initiative visant à diminuer le travail de chacun en mutualisant et en regroupant un certain nombre d'initiatives.

Je vous rappelle que l'Amue et l'Esen ont mis en place un programme de formation. Plus généralement, la CPU a mis en place une cellule d'appui à l'acquisition de nouvelles compétences, ou à l'évolution des universités. Cette cellule d'appui est à disposition de toutes les équipes de direction, de tous les établissements qui s'interrogent sur le passage aux nouvelles compétences.

Les universités françaises vivent des moments importants et remarquables. Même si la LRU, décrite ici et là, n'est pas la panacée, elle marque néanmoins une étape vers une nouvelle forme d'université en France : la LRU est selon moi une loi de décentralisation, une loi de transfert de compétences de l'Etat vers les universités. Ce transfert de compétences doit donc s'accompagner par une appropriation de ces nouvelles compétences et une maîtrise de ces compétences au niveau de chaque établissement. Acquérir de nouvelles compétences et assumer de nouvelles responsabilités offre de nouvelles opportunités mais suppose en revanche d'être capable de rendre des comptes. Les universités ont à rendre des comptes au financeur principal (l'Etat et la société) mais aussi à tous ses partenaires, ses étudiants et ses personnels. La certification des comptes s'inscrit dans cette démarche imposant de rendre des comptes .

L'auto-évaluation et l'évaluation externe deviennent des éléments déterminants quant à l'analyse du fonctionnement de nos établissements. Tous ces éléments sont liés.

Ces évolutions inquiètent sur la capacité des établissements à réaliser et assumer ces changements, du point de vue des personnels, des étudiants, voire de la puissance publique. Nous avons besoin de nous doter d'outils professionnels nous permettant d'effacer, ou du moins de diminuer, ces inquiétudes. Cette idée de certification des comptes a été évoquée dans cette salle il y a juste un an entre les présidents d'université et la ministre. Nous avons besoin d'aller vers des dispositifs compris de l'extérieur, gages de sécurité quant à la façon dont nous conduisons nos politiques.

Cette démarche s'avère nécessaire : elle permet de valider les données et les procédures utilisées dans la gestion de nos établissements. Toute la confiance dont nous avons besoin d'entourer la conduite de nos politiques doit se baser sur des éléments prouvables. Cette confiance doit être partagée avec le ministère qui doit s'assurer que les délégations de compétences se fassent dans de bonnes conditions, mais aussi avec le personnel, qui doit être rassuré, et avec les différents partenaires. Nos partenaires - les industriels, les régions, les collectivités territoriales, l'Europe - ont besoin d'avoir en face d'eux un établissement public responsable, capable de prouver la qualité de sa gestion. La démarche que nous engageons constitue un argument de confiance vis-à-vis de ces partenaires. L'université aura besoin d'acquérir de nouvelles habitudes. Il nous reste un long chemin à parcourir en termes de réorganisation, de mises en place de procédures, de partenariats internes entre les différents services. La démarche de certification participe au rapprochement des ordonnateurs et des agents comptables. Nous devons enfin encourager les personnes de l'université à participer aux séminaires organisés par l'Amue et l'Esen. Je remercie les organisateurs pour cette journée qui, je n'en doute pas, aura été très fructueuse.